

**Projet destiné à la consultation  
concernant la révision partielle de la loi sur la TVA  
Rapport explicatif**

du 6 juin 2014

---

---

## Condensé

*Le Conseil fédéral répond, avec le présent projet destiné à la consultation, aux exigences formulées dans la motion 13.3362 et soumet au Parlement des propositions en vue d'une révision partielle de la loi sur la TVA. En substance, le projet prévoit des modifications dans le domaine de l'assujettissement, en particulier de l'assujettissement des entreprises étrangères et des organisations d'utilité publique, dans le domaine de l'imposition des collectivités publiques, ainsi que dans les domaines de la déduction de l'impôt préalable fictif et du délai absolu de prescription. Ce projet prévoit en outre d'harmoniser les dispositions relatives à l'exclusion du champ de l'impôt dont bénéficie le secteur des assurances sociales, de supprimer la disposition relative à l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations visant à promouvoir l'image de tiers ou d'organisations d'utilité publique, ainsi que celle dont bénéficient les places de stationnement appartenant au domaine public. Le projet entend, enfin, créer une nouvelle exception en excluant du champ de l'impôt les contributions des donateurs à des organisations d'utilité publique.*

### Contexte

*La loi sur la TVA entièrement révisée et adoptée par le Parlement le 12 juin 2009 est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Entre-temps, la pratique a montré que certaines réglementations devaient être modifiées. Le Conseil fédéral a inséré la majeure partie de ces points dans le message complémentaire (08.053) du 30 janvier 2012 sur la simplification de la TVA («Modèle à deux taux»). De son côté, l'organe consultatif a proposé, dans les prises de position du 5 mars et du 18 avril 2013 adressées à la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N), des modifications et des compléments au projet du «Modèle à deux taux».*

*Le 22 avril 2013, la CER-N a décidé de ne pas entrer en matière sur le projet du «Modèle à deux taux». Le lendemain, elle a demandé au Conseil fédéral, par le biais de la motion 13.3362, de soumettre au Parlement des propositions en vue d'une révision partielle de la loi sur la TVA. Le Conseil fédéral a proposé d'accepter la motion, recommandation que le Conseil national a suivie. Le 23 septembre 2013, la motion a été transmise, suite à l'acceptation du Conseil des Etats.*

### Contenu du projet

*Le projet destiné à la consultation prévoit des modifications de l'assujettissement des entreprises, des sociétés étrangères de vente par correspondance, des organisations d'utilité publique et des collectivités publiques, le remplacement, pour certains objets, de la déduction de l'impôt préalable fictif par l'imposition de la marge et une prolongation du délai absolu de prescription. Il contient en outre des propositions concernant l'exclusion du champ de l'impôt dans le domaine des assurances sociales et le traitement fiscal des contributions des donateurs à des organisations d'utilité publique. Il propose enfin d'abroger l'exclusion du champ de l'impôt dont*

---

bénéficient les prestations de promotion de l'image ainsi que les places de stationnement appartenant au domaine public.

Le projet destiné à la consultation se fonde essentiellement sur le projet relatif au «Modèle à deux taux». Comme l'a demandé le Parlement, ces modifications ont été complétées par les propositions de modification de l'organe consultatif. Ces modifications constituent, d'une part, des contre-propositions aux propositions de modification du Conseil fédéral et, d'autre part, des propositions de modification faites par l'organe consultatif. Le projet tient, par ailleurs, également compte des exigences formulées dans les initiatives parlementaires Triponez (02.413) et Frick (11.440).

Les propositions concernant la nouvelle réglementation de l'assujettissement ainsi que la réintroduction des dispositions relatives à l'imposition de la marge pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités sont particulièrement importantes. En effet, les dispositions relatives à l'assujettissement doivent permettre d'éliminer les désavantages concurrentiels subis par l'économie suisse en raison de la TVA et ont par conséquent des effets positifs sur l'économie dans les régions frontalières. La réintroduction de l'imposition de la marge doit, quant à elle, permettre d'empêcher le remboursement, contraire au système, d'importants montants d'impôt préalable. Le Conseil fédéral propose par ailleurs de débattre de la question de l'influence du financement par le biais d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation pour la détermination de l'assujettissement.

Au final, le projet entraîne une augmentation des recettes annuelles de la TVA de 133 millions de francs. Ces recettes supplémentaires proviennent, pour la majeure partie, à savoir environ 90 millions de francs, de la réintroduction de l'imposition de la marge pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités. Ces dispositions permettent d'annuler des diminutions involontaires des recettes fiscales résultant de la réforme de la TVA de 2010.

Les nouvelles réglementations concernant l'assujettissement des collectivités publiques et la facilitation, sur le plan fiscal, de la collaboration entre collectivités publiques ont des répercussions positives pour les cantons et les communes. En ce qui concerne l'abrogation de l'exclusion du champ de l'impôt pour les places de stationnement appartenant au domaine public, les effets dépendent de la possibilité de répercuter la TVA sur les clients.

Les ménages ne sont que peu concernés par le projet. Celui-ci n'a pas de répercussion sur l'économie suisse. Les PME du secteur de la construction sises dans les régions frontalières et les sociétés suisses de vente par correspondance devraient cependant en tirer profit, puisqu'elles n'auront plus à subir de désavantages induits par la TVA par rapport à leurs concurrentes étrangères.

## Table des matières

<b>Condensé</b>	<b>2</b>
<b>1 Grandes lignes du projet</b>	<b>5</b>
1.1 Contexte	5
1.2 Nouvelle réglementation proposée	5
1.3 Justification et appréciation de la solution proposée	7
1.4 Corrélation entre les tâches et les ressources financières	9
1.5 Comparaison avec le droit étranger, notamment européen	9
1.6 Classement d'interventions parlementaires	11
<b>2 Commentaire des articles</b>	<b>11</b>
<b>3 Conséquences</b>	<b>51</b>
3.1 Conséquences pour les assujettis	51
3.1.1 Conséquences de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement conformément à l'art. 10 AP-LTVA	51
3.1.2 Conséquences de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement et de l'extension des exclusions du champ de l'impôt aux collectivités publiques assujetties	52
3.2 Conséquences pour la Confédération	53
3.2.1 Conséquences financières	53
3.2.2 Conséquences sur le personnel	54
3.3 Conséquences pour les cantons et les communes	55
3.4 Conséquences pour les assurances sociales	56
3.5 Conséquences pour l'économie	56
3.6 Conséquences pour les ménages	57
3.7 Conséquences pour l'environnement	57
<b>4 Relation avec le programme de la législature et les stratégies nationales du Conseil fédéral</b>	<b>57</b>
4.1 Relation avec le programme de législature	57
4.2 Relation avec les stratégies nationales du Conseil fédéral	57
<b>5 Aspects juridiques</b>	<b>58</b>
5.1 Constitutionnalité	58
5.2 Compatibilité avec les obligations internationales	58
5.3 Forme de l'acte à adopter	59
5.4 Frein aux dépenses	59
5.5 Délégation de compétences législatives	59

# **1 Grandes lignes du projet**

## **1.1 Contexte**

La révision totale de la loi sur la TVA du 12 juin 2009 (partie A de la réforme de la TVA ou réforme de la TVA de 2010) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Cette révision a permis d'alléger la charge administrative et fiscale des assujettis. La deuxième partie de la réforme de la TVA prévue par le Conseil fédéral, à savoir l'introduction d'un taux unique et la suppression d'une grande partie des exclusions du champ de l'impôt (partie B) n'a en revanche pas pu être mise en œuvre. Le 23 septembre 2013, le Parlement a définitivement mit un terme la réforme de la TVA.

Depuis l'entrée en vigueur de la réforme de la TVA de 2010, il est apparu que diverses réglementations devaient être modifiées. Le Conseil fédéral a inséré ces modifications dans le message complémentaire (08.053) du 30 janvier 2012 sur la simplification de la TVA («Modèle à deux taux»)<sup>1</sup>. La Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N), après avoir recommandé, le 22 avril 2013, au Conseil national de ne pas entrer en matière sur le projet relatif au «Modèle à deux taux», a chargé le Conseil fédéral, par le biais de la motion 13.3362 déposée le 23 avril 2013, de soumettre au Parlement des propositions de révision partielle de la loi sur la TVA. Le 29 mai 2013, le Conseil fédéral a proposé d'accepter la motion, proposition que le Conseil national et le Conseil des Etats ont suivie, le 18 juin 2013, respectivement le 23 septembre 2013.

## **1.2 Nouvelle réglementation proposée**

Pour l'essentiel, le projet contient les modifications de la loi sur la TVA que le Conseil fédéral avait proposées dans le projet relatif au «Modèle à deux taux»<sup>2</sup>, à l'exception des modifications concernant les taux d'imposition et des suppressions des exclusions du champ de l'impôt pour les services réservés de la poste, la vente de timbres et l'exercice de fonctions d'arbitrage, qui provenaient du mandat successif au renvoi de la partie B de la réforme. Comme l'a demandé le Parlement avec la motion 13.3362, les propositions du Conseil fédéral ont été complétées par des propositions de modification de l'organe consultatif<sup>3</sup>. Ces propositions constituent, d'une part, des contre-propositions aux propositions de modification du Conseil fédéral et, d'autre part, des propositions supplémentaires de modifications. Le Conseil fédéral recommande de conserver le droit en vigueur lorsque les propositions de l'organe consultatif ne peuvent pas être adoptées. Par ailleurs, dans les cas dans lesquels le Conseil fédéral et l'organe consultatif n'ont pas trouvé un accord, des variantes sont présentées. Conformément au mandat, le projet tient également compte des exigences de l'initiative parlementaire Frick (11.440). Les exigences de

<sup>1</sup> FF 2013 1351

<sup>2</sup> FF 2013 1351

<sup>3</sup> L'organe consultatif est une commission extraparlamentaire au sens de l'art. 57a de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA). Il se compose de quatorze membres permanents issus du cercle des assujettis, des cantons, du domaine des sciences, de l'économie, du domaine de la pratique fiscale et des consommateurs. Il exerce une fonction de conseil en vue du développement de la TVA axé sur la pratique.

l'initiative parlementaire Triponez (02.413) étaient, quant à elles, déjà mises en œuvre dans le projet relatif au «Modèle à deux taux» et sont par conséquent également présentées dans ce projet.

Le présent projet de loi contient notamment:

1. Des modifications fondées sur des interventions et des initiatives parlementaires:
  - nouvelle exclusion du champ de l'impôt pour les prestations fournies par des organisations d'utilité publique à leurs donateurs (art. 21, al. 2, ch. 31, AP-LTVA);
  - harmonisation des dispositions relatives à l'exclusion du champ de l'impôt dans le domaine des assurances sociales (art. 21, al. 2, ch. 18, let. c, AP-LTVA);
  - réintroduction de l'imposition de la marge pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités (art. 23a AP-LTVA);
  - production, dans les procédures d'exécution forcée, des créances de TVA de l'AFC dans des inventaires officiels ou suite à des appels aux créanciers (art. 89 AP-LTVA).
2. Des modifications proposées par l'organe consultatif. Dans les cas dans lesquels des variantes sont présentées, le Conseil fédéral et l'organe consultatif n'ont pas réussi à trouver un accord. D'autres propositions ont été reprises par le Conseil fédéral. Parmi les différentes modifications, la proposition visant à déterminer l'assujettissement sur la base des chiffres d'affaires réalisés à l'échelle mondiale, à l'exception des chiffres d'affaires exclus, au lieu de se fonder, comme jusqu'à présent, sur les chiffres d'affaires imposables réalisés sur le territoire suisse (art. 10 AP-LTVA) revêt une importance particulière.
3. Des modifications fondamentales sur proposition du Département fédéral des finances:
  - aucune exclusion de l'assujettissement lorsque les charges sont en grande partie couvertes par des éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation (art. 10, al. 1<sup>quater</sup>, AP-LTVA);
  - simplification de l'assujettissement des collectivités publiques et extension ciblée des dispositions d'exclusion du champ de l'impôt visant à faciliter la collaboration entre collectivités publiques (art. 12 et 21, al. 2, ch. 28 et 28<sup>bis</sup>, et al. 6, AP-LTVA);
  - à partir d'un chiffre d'affaires annuel de 100 000 francs, assujettissement à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse des petits envois en provenance de l'étranger adressés à des clients sur le territoire suisse (art. 7, al. 3, AP-LTVA);
  - suppression de l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations visant à promouvoir l'image d'organisations d'utilité publique ou de tiers (art. 21, al. 2, ch. 27, AP-LTVA) et pour les places de stationnement appartenant au domaine public (art. 21, al. 2, ch. 21, let. c, AP-LTVA);
  - prolongation du délai absolu de prescription, qui est porté à quinze ans (art. 42 AP-LTVA).

4. Des 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 ressortant de la pratique de l'AFC sont désormais introduites dans la loi (cf. le commentaire des articles au ch. 2).

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

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 dans 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 préalable fictif en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010 constitue, pour ces biens, un risque de diminution des recettes fiscales pour la Confédération pouvant atteindre, à moyen terme, 90 millions de francs par an.

Depuis la réforme de la TVA de 2010, la controverse porte sur la question de l'assujettissement des organisations qui n'exercent que dans une moindre mesure une activité en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence et qui couvrent la majeure partie de leurs charges avec des éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation. Le législateur a clairement défini que les éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation, à l'exception des subventions allouées par les pouvoirs publics, n'entraînent plus de réduction de la déduction de l'impôt préalable (art. 33 LTVA). Cependant, le fait qu'une activité entrepreneuriale dont l'ampleur est infime puisse déclencher l'assujettissement de l'organisation dans son ensemble ne fait pas l'unanimité. La pratique de l'AFC exclut, dans ces cas, l'assujettissement. Pour que le législateur tranche la question, le Conseil fédéral propose, avec l'introduction de l'art. 10, al. 1<sup>quater</sup>, AP-LTVA, que le financement d'une organisation par le biais d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation n'exclue pas son assujettissement. Les organisations d'utilité publique qui perçoivent un volume de dons élevé et dont l'activité principale ne consiste pas à redistribuer ces dons sont les principales organisations touchées par cette disposition.

La nouvelle réglementation concernant l'assujettissement prévue à l'art. 10 AP-LTVA doit permettre de résoudre le problème des distorsions de la concurrence induites par la TVA aux dépens des entreprises nationales, qui sévit depuis un certain temps, en particulier dans les régions frontalières. Désormais, l'assujettissement doit se fonder sur le chiffre d'affaires réalisé à l'échelle mondiale et plus uniquement sur le chiffre d'affaires réalisé sur le territoire suisse. De cette manière, toute entreprise étrangère qui fournit, sur le territoire suisse, des prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt est en principe assujettie et ne bénéficie par conséquent plus d'avantages en matière de TVA par rapport à ses concurrentes suisses. Les entreprises étrangères qui réalisent un chiffre d'affaires annuel inférieur à 100 000 francs sont libérées de l'assujettissement, tout comme les entreprises nationales. Par ailleurs, la proposition visant à soumettre à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse les petits envois en provenance de l'étranger adressés à des clients sur le territoire suisse à partir d'un chiffre d'affaires annuel de 100 000 francs entend également réduire les distorsions de la concurrence induites

par la TVA. Les règles du jeu sont ainsi identiques pour les entreprises de vente par correspondance nationales et internationales.

La suppression des dispositions relatives à l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations de promotion de l'image (art. 21, al. 2, ch. 27, AP-LTVA) ainsi que pour les places de stationnement appartenant au domaine public (art. 21, al. 2, ch. 21, let. c, AP-LTVA) visent à simplifier l'application de la TVA et donc à améliorer la sécurité juridique et à réduire les reprises fiscales.

L'extension ciblée des dispositions d'exclusion du champ de l'impôt visant à faciliter 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 engendrer de distorsion sensible de la concurrence par rapport aux prestataires qui ne sont pas des collectivités publiques.

L'allongement de dix à quinze ans du délai absolu de prescription pour les procédures en matière de TVA permet de garantir que les créances fiscales ne se prescrivent pas au cours d'une procédure. Le délai de prescription absolu de quinze ans constitue la norme aussi bien dans la législation fiscale fédérale que dans la législation douanière. Cette norme n'a pas été respectée dans le cadre de la réforme de la TVA de 2010, dans l'espoir d'accélérer ainsi la procédure. Il s'est cependant avéré que le délai absolu de prescription raccourci à dix ans avait des conséquences non souhaitées: les contrôles de TVA portent en général sur les cinq dernières périodes fiscales. Au terme d'un contrôle, plus de quatre ans et demi du délai absolu de prescription se sont déjà écoulés en ce qui concerne la première année contrôlée. D'après la législation en vigueur, une éventuelle procédure de recours auprès des différentes instances devrait pouvoir être bouclée durant les quelque cinq années restantes du délai absolu de prescription de dix ans, faute de quoi elle risque de se prescrire entre les mains du juge. Cette situation incite les assujettis à faire valoir tous les droits de recours et autres voies juridiques dans l'intention de ralentir les procédures, de sorte qu'un maximum de périodes fiscales se prescrivent. Le fait de raccourcir le délai de prescription relatif à deux ans a permis de répondre à la demande légitime d'accélérer la procédure.

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

### **Propositions rejetées**

L'organe consultatif exige que l'exclusion du champ de l'impôt dont bénéficient les professions de la santé (art. 21, al. 2, ch. 3, AP-LTVA) ne soit plus assortie de la condition de posséder une autorisation cantonale d'exercer, afin d'éliminer, dans ces professions, des divergences cantonales liées au traitement en matière de TVA. Cependant, il a été démontré que renoncer à la possession d'une autorisation cantonale de pratiquer entraînerait un changement généralisé de système pour l'exclusion du champ de l'impôt dans les professions de la santé. C'est la raison pour laquelle il a notamment été proposé de se fonder sur la possession d'un certificat fédéral de capacité. La proposition consistant à autoriser l'exclusion du champ de l'impôt pour les métiers du secteur de la santé dans tous les cantons lorsqu'un canton au moins délivre une autorisation de pratiquer s'est également avérée impossible à mettre en pratique, étant donné que dans ce cas l'AFC aurait dû vérifier que tous les autres cantons remplissent ces critères. Le problème ne réside pas uniquement dans la



définition des critères à prendre en compte lorsque les exigences pour la remise d'autorisations de pratiquer divergent entre les différents cantons, mais aussi dans le fait que l'AFC n'est pas l'autorité compétente pour assumer de tels contrôles techniques dans les autres cantons. Par ailleurs, il serait à craindre que, l'existence d'une autorisation de pratiquer soit attestée aux yeux de la TVA pour des métiers qui, selon les différentes législations cantonales, n'en disposent pas.

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

Les modifications de la loi proposées par le Conseil fédéral n'ont pas d'effets majeurs sur la grande majorité des assujettis. La réintroduction de l'imposition de la marge pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités comble une lacune qui aurait permis de déduire à titre d'impôt préalable d'importants montants d'impôt qui n'ont jamais été versés dans les caisses fédérales. Le nombre d'assujettis concernés par cette disposition est faible.

Les avantages fiscaux dont bénéficient les entreprises étrangères qui effectuent des travaux en Suisse par rapport à leurs concurrentes nationales ne pourront être supprimés qu'au prix de lourdes charges administratives pour l'Administration. Le fait de se fonder, pour l'assujettissement obligatoire, sur les chiffres d'affaires qu'une entreprise réalise au niveau mondial, au lieu des chiffres d'affaires réalisés sur le territoire suisse, apporte une solution satisfaisante tant sur le plan des coûts que sur celui de la simplicité de la procédure. Cette solution ne touche pas les entreprises déjà assujetties. Par contre, toutes les entreprises étrangères qui ne sont pas encore inscrites au registre des assujettis et qui devraient s'y inscrire devront supporter une charge administrative considérablement plus élevée. Pour la Confédération, cette nouvelle réglementation implique, d'une part, une augmentation des recettes annuelles de la TVA d'environ 40 millions de francs et, d'autre part, la création de 38 postes supplémentaires à l'AFC, ce qui engendre des coûts d'environ 5,4 millions de francs par année.

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

La Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (Directive 2006/112/CE)<sup>4</sup> se fonde, pour déterminer l'assujettissement des entreprises, sur les chiffres d'affaires réalisés dans l'Etat membre concerné.

En principe, les entreprises qui fournissent des prestations relevant du domaine imposable ou exonéré au sein de l'UE sont assujetties. Cependant, conformément aux art. 281 à 294 de la directive 2006/112/CE, les Etats membres ont le droit de prévoir une franchise pour les petites entreprises et la majorité des Etats membres appliquent une réglementation analogue. Ainsi, par exemple, en Allemagne, les entreprises qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 17 500 euro au cours de l'année civile précédente et qui, pendant l'année en cours, ne réaliseront

<sup>4</sup> JO L 347 du 11 décembre 2006, p. 1.

probablement pas plus de 50 000 euro de chiffre d'affaires sur des prestations imposables et exonérées bénéficient d'une franchise en vertu du droit allemand régissant l'impôt sur le chiffre d'affaires. (§ 19 de la loi relative à l'impôt sur le chiffre d'affaires; UStG). Dans la plupart des Etats membres de l'UE, la limite du chiffre d'affaires pour la franchise se situe largement en dessous des 100 000 francs prévus en Suisse. Seuls la France, l'Irlande et le Royaume-Uni connaissent des valeurs limites aussi élevées que la Suisse, bien que ces valeurs ne s'appliquent parfois qu'à certains types de prestations

La réglementation en faveur des petites entreprises ne s'applique, conformément à l'art. 283, par. 1, let. c, directive 2006/112/CE, qu'aux entreprises sises dans l'Etat membre dans lequel la TVA est due. Les entreprises n'ayant pas leur siège ou un établissement stable dans l'Etat membre en question sont assujetties à l'impôt dès le premier euro réalisé dans cet Etat. Seuls la Bulgarie et Chypre appliquent la limite valable pour les entreprises nationales également aux entreprises étrangères.

Actuellement, seuls les chiffres d'affaires réalisés sur le territoire suisse sont déterminants pour l'assujettissement en Suisse. En s'appuyant désormais sur les chiffres d'affaires réalisés au niveau mondial, à l'exception des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt, les entreprises étrangères sont traitées en Suisse de la même manière que les entreprises suisses au sein de l'UE. La nouvelle réglementation concernant l'assujettissement s'applique aussi bien aux entreprises nationales qu'aux entreprises étrangères et élimine ainsi les distorsions de la concurrence existantes. Par ailleurs, cette nouvelle disposition ne viole ni les accords bilatéraux conclus avec l'UE, ni les engagements pris par la Suisse à l'égard de l'OMC (voir ch. 5.2).

En ce qui concerne les collectivités publiques, l'art. 13 de la directive 2006/112/CE prévoit des réglementations spéciales pour les établissements publics dans la mesure où ceux-ci réalisent des chiffres d'affaires découlant d'activités qui relèvent de la puissance publique. En principe, les établissements publics ne sont pas assujettis pour ces activités. Par conséquent, les prestations fournies par un établissement public en sa qualité de détenteur de la souveraineté ne font pas partie du domaine d'application de la TVA (art. 13, par. 1, sous-par. 1, de la directive 2006/112/CE). Il n'est dérogé à cette règle que lorsque le non-assujettissement des établissements publics «conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance» (art. 13, par. 1, sous-par. 2, directive 2006/112/CE) ou lorsque les activités en question figurent à l'annexe 1 de la directive et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables (art. 13, par. 1, sous-par. 3, directive 2006/112/CE). L'annexe 1 coïncide largement avec la liste des prestations entrepreneuriales des collectivités publiques de l'art. 14 de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)<sup>5</sup>. Les Etats membres ont par ailleurs la possibilité de traiter certaines activités exclues du champ de l'impôt des établissements de droit public comme des activités effectuées dans l'exercice de l'autorité publique qui leur incombe et, donc, comme des activités qui ne font pas partie du domaine d'application de la TVA (art. 13, par. 2, directive 2006/112/CE). Toutefois, la directive de l'UE ne prévoit pas non plus d'exclusion générale pour les prestations des collectivités entre elles.

<sup>5</sup> RS 641.201

## 1.6 Classement d'interventions parlementaires

Cet avant-projet répond à certaines exigences formulées dans la motion Cassis (12.4197) «La LTVA ne doit pas rester lettre morte. Non à la concurrence déloyale dans les zones frontalières» en créant les bases légales pour réduire davantage les distorsions de la concurrence induites par la TVA dans les régions frontalières (cf. le commentaire de l'art. 10, al. 2, let. a, et 45 AP-LTVA). Il répond également aux exigences formulées dans la motion Hess (11.3185) «Loi sur la TVA. Supprimer l'art. 89, al. 5», dans laquelle il est demandé que l'AFC publie, lors de procédures d'exécution forcée, ses créances de TVA dans des inventaires officiels ou lors d'appels aux créanciers. Toutefois, l'alinéa n'est pas supprimé, mais il règle désormais cet état de fait par le droit positif.

## 2 Commentaire des articles

### *Art. 3, let. g*

Cette précision ne modifie pas la situation juridique. En vertu d'une pratique bien établie de l'AFC, les activités des collectivités publiques relevant de la puissance publique peuvent être transférées à des tiers autres que des collectivités publiques sans que l'activité ne perde pour autant son caractère. Il est notamment possible que les tiers chargés de l'exécution de ces activités soient également habilités à prendre des décisions. A titre d'exemple, on peut mentionner le commissaire dans les procédures d'exécution forcée.

### *Variante du Conseil fédéral*

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

La définition de la notion de personne proche dans le cadre de la réforme de la TVA de 2010 devait asseoir la sécurité juridique. La pratique a toutefois montré que cet article est formulé de manière trop restrictive, étant donné que seuls les détenteurs de participations prépondérantes au capital d'une entreprise ou d'une société de personnes sont considérés comme des personnes proches. Dans le fond, la définition du droit en vigueur et la proposition de l'organe consultatif excluent, de manière arbitraire, que les fondations et les associations puissent être qualifiées de personnes proches. Cela a des conséquences involontaires sur le plan du système de la TVA, notamment pour les fondations des caisses de pension gérées par le personnel de l'entreprise fondatrice. En principe, ces prestations de gestion doivent être facturées avec TVA. Cependant, comme les prestations des assurances sociales fournies par les fondations des caisses de pension sont exclues du champ de l'impôt et ne peuvent pas être imposées volontairement, les fondations des caisses de pension doivent supporter la TVA répercutée conformément au système. Pour l'éviter, de nombreuses entreprises fournissent ces prestations gratuitement et contournent ainsi la charge de TVA induite par le système, provenant des impôts préalables non déductibles. Le droit actuel ne prévoit pas de correction de la base de calcul (art. 24, al. 2, LTVA), parce que les fondations et les entreprises fondatrices ne sont pas considérées comme proches. De plus, depuis la réforme de 2010, il n'y a plus lieu de décompter une prestation à soi-même, puisque la gestion des affaires de la fondation de la caisse de

pension constitue sans l'ombre d'un doute une activité relevant du domaine entrepreneurial. Cette lacune du système est comblée par l'intégration des fondations et des associations dans la définition des personnes proches. Pour que le calcul de l'impôt puisse être fondé sur la comparaison avec les prix du marché (art. 24, al. 2, LTVA) ou qu'il faille appliquer la procédure de déclaration lorsque les montants d'impôt sont inférieurs à 10 000 francs (art. 38, al. 1, LTVA), il est nécessaire que des personnes proches ou de proches de personnes participent à un rapport de prestation.

#### *Variante de l'organe consultatif*

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

*L'organe consultatif propose de maintenir un seuil et de le fixer de façon autonome pour le droit régissant la TVA. Lors des délibérations au sujet de la réforme de la TVA de 2010, le Parlement avait consciemment introduit un seuil. Par souci d'harmonisation du droit, il avait décidé d'insérer à cet effet un renvoi à l'art. 69 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD), qui prévoyait à ce moment-là un seuil de 20 %. Entre-temps, ce seuil a été réduit et s'élève désormais à 10 %. L'objectif de la disposition proposée par le Parlement était d'introduire une disposition contenant une valeur refuge («safe haven»), afin de garantir aux entreprises la sécurité juridique. Ce n'est que lorsque la participation atteint une certaine importance qu'il convient de contrôler si le prix doit être adapté. Dans les cas dans lesquels la participation que le destinataire détient de la société du fournisseur n'atteint pas cette valeur seuil, il y a lieu de se baser sur le prix convenu entre les parties.*

##### *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 a succédé aux anciennes communes. La fusion n'a aucune répercussion sur le territoire de l'enclave douanière suisse qui comprend les vallées de Samnaun et Sampuoir. Par conséquent, l'exonération de l'impôt dont bénéficient les livraisons conformément à l'art. 4, al. 1, n'a pas été étendue à une région supplémentaire suite à la fusion. La commune de Valsot, qui succède à la commune de Tschlin et en assume les droits et obligations, verse à la Confédération, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, la compensation pour les livraisons exonérées effectuées sur sa part du territoire de l'enclave douanière suisse.

##### *Art. 7, al. 2 et 3*

*Al. 2:* cette modification correspond à la pratique actuelle. La formulation actuelle est trop restrictive. 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 où 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'un établissement stable: 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 produite à distance permet de compléter la disposition afin qu'elle corresponde également à la pratique en vigueur.

*Al. 3, let. a:* la déclaration d'engagement était jusqu'ici réglée à l'art. 3 OTVA. Grâce à ce complément, les principes régissant la déclaration d'engagement sont inscrits dans la loi, tandis que les détails restent au niveau de l'ordonnance. Les entreprises nationales et internationales qui disposent d'une autorisation de l'AFC, peuvent importer des biens en leur nom. Dans ce cas, elles apparaissent en qualité d'importatrices et non pas en tant que destinataires des prestations sur le territoire suisse. Cela implique que ces entreprises sont assujetties sur le territoire suisse et qu'elles refacturent à leur tour les prestations avec TVA. En contrepartie, elles peuvent déduire à titre d'impôt préalable l'impôt sur les importations qu'elles ont payé. Dans la législation actuelle, il est déjà possible de renoncer à l'utilisation de la déclaration d'engagement pour certaines importations. Il est désormais précisé que la renonciation doit être communiquée au moment de l'importation, car, d'après le droit douanier, seuls les rapports juridiques au moment de l'importation sont déterminants pour la détermination de l'importateur et la taxation de l'impôt.

*Al. 3, let. b:* les biens qui, au moment de leur importation sur le territoire suisse, sont frappés d'un montant d'impôt de 5 francs au maximum, peuvent être importés en franchise. Ce montant minimum permet de garantir que les coûts administratifs liés à la perception de l'impôt ne dépassent pas le montant de l'impôt. Au vu des taux d'imposition relativement bas en Suisse, des quantités considérables de marchandises peuvent ainsi être mises sur le marché national non grevées de TVA: pour les livres et les revues, imposables au taux réduit de 2,5 %, par exemple, le prix des marchandises peut atteindre 200 francs, frais d'expédition compris, et, pour les biens soumis au taux normal de 8 %, le prix des marchandises peut atteindre 62,50 francs, frais d'expédition compris. Cela entraîne d'importants désavantages concurrentiels pour les entreprises nationales. Les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires d'une certaine ampleur sur ce genre de livraisons, doivent donc imposer ces livraisons sur le territoire suisse, afin d'éliminer la majeure partie des distorsions de la concurrence induites par la TVA. Cela s'opère en transférant le lieu de la livraison sur le territoire suisse. Ces entreprises fournissent donc des prestations sur le territoire suisse et sont en principe assujetties comme les entreprises nationales.

Le transfert du lieu de la prestation sur le territoire suisse s'applique aux importations qui reposent sur des livraisons dans lesquelles des biens sont déplacés, c'est-à-dire lorsque des biens sont transportés ou expédiés à destination d'un acquéreur ou,

sur ordre de ce dernier, d'un tiers (art. 7, al. 1, let. b, LTVA). Les livraisons avec prise en charge ne sont par conséquent pas touchées par cette réglementation, tout comme les importations exonérées dans le trafic touristique, étant donné que dans ces cas, les acquéreurs se rendent en personne au lieu de la livraison pour prendre possession des biens et les acheminent eux-mêmes sur le territoire suisse à travers la frontière douanière. L'importation exonérée d'envois cadeaux n'est pas non plus régie par cette disposition parce que lors de ces envois, les personnes concernées doivent être des particuliers. Le renvoi à l'art. 53, al. 1, let. a, LTVA permet d'exclure de manière explicite l'application de cette disposition à toutes les importations exonérées de l'impôt réglementées sous d'autres lettres de cet alinéa.

Le transfert du lieu de la prestation s'applique à toutes les livraisons d'une entreprise qui a dépassé la limite de chiffre d'affaires avec ces petits envois et qui doit par conséquent imposer les livraisons sur le territoire suisse. Bien que les distorsions de la concurrence proviennent principalement de ce genre de livraisons, le critère des livraisons à des personnes n'étant pas assujetties a été abandonné, afin que l'entreprise étrangère ne soit pas tenue de déterminer si le destinataire de la livraison est assujetti. Le Conseil fédéral réglera dans l'OTVA les questions de détail, telles que le moment auquel le lieu de la livraison est transféré sur le territoire suisse. Enfin, il est indispensable de prévoir une réglementation analogue à celle concernant le début de l'assujettissement, contenue à l'art. 14, al. 3, LTVA.

*Art. 10, al. 1, 1<sup>bis</sup>, 1<sup>quater</sup>, 2, let. a, b et 2<sup>bis</sup>*

*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 LTVA est en principe possible, même lorsqu'aucun chiffre d'affaires n'est réalisé, pour autant qu'une entreprise soit exploitée. Néanmoins, un lien minimal au territoire suisse est nécessaire pour être assujetti à la TVA en Suisse et inscrit au registre des assujettis. Jusqu'ici, ce lien avec le territoire suisse était réglé à l'art. 8 OTVA. Le nouvel art. 10, al. 1, AP-LTVA inscrit désormais ce lien avec le territoire suisse dans la loi. Ainsi, le lien avec le territoire suisse est donné 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 les conditions indiquées ci-dessus ne sont pas réunies, ce qui est notamment le cas si une entreprise 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. Dans ce cas, les impôts préalables payés sur le territoire suisse doivent être réclamés par la voie de la procédure de remboursement prévue à l'art. 107, al. 1, let. b, LTVA.

Cet alinéa précise désormais que la personne assujettie est celle qui fournit les prestations par l'intermédiaire de son entreprise. Car les personnes physiques qui sont assujetties en qualité d'entreprises individuelles peuvent aussi fournir des prestations en dehors de leur activité entrepreneuriale et ne doivent pas les imposer, de manière analogue n'importe quel autre particulier. Ainsi, par exemple, en vertu d'une pratique bien établie de l'AFC, la location d'un appartement de vacances ou la vente d'un véhicule privé par une entreprise individuelle ne fait, sous certaines conditions, pas partie de l'activité entrepreneuriale de l'entreprise.

*Al. I<sup>bis</sup>*: cet alinéa correspond à la deuxième phrase de l'actuel art. 10, al. 1, LTVA, 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).

*L'al. I<sup>ter</sup>* 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.

*Al. I<sup>quater</sup>*: lors de la réforme de la TVA de 2010, le législateur a établi clairement que les éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation, excepté les subventions versées par les pouvoirs publics, n'ont pas d'influence sur le droit à la déduction de l'impôt préalable d'une entreprise (art. 33 LTVA). Il n'a en revanche pas établi ce que l'obtention d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation signifie pour la qualification en tant qu'activité entrepreneuriale et donc pour l'assujettissement, ce qui a engendré une grande insécurité juridique. A la suite de cela, l'AFC a dû fixer une pratique, quand bien même il incombait au législateur de trancher la question de fond.

Selon la pratique actuelle de l'AFC, on admet qu'il n'y a pas exercice d'une activité en vue de réaliser des recettes ayant un caractère de permanence (voir art. 10, al. 1, LTVA) et, donc, qu'il n'y a pas d'activité entrepreneuriale susceptible de déclencher l'assujettissement, lorsqu'il est établi qu'aucune contre-prestation n'est perçue dans le cadre de l'activité en question ou que les contre-prestations perçues sont d'importance moindre. Selon l'AFC, le but de l'activité n'est pas de réaliser des recettes de manière permanente lorsqu'il est prévisible que les dépenses liées à une activité ne seront pas couvertes de façon permanente à hauteur de 25 % au minimum par des recettes réalisées à partir de prestations (à l'exclusion des revenus de capitaux et des revenus d'intérêts), mais qu'elles le seront à plus de 75 % par des éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation, tels que des subventions, des dons, des financements croisés, des apports en capitaux, sans qu'il y ait une raison entrepreneuriale concrète à cela. Il y a notamment une raison entrepreneuriale lorsqu'une activité qui n'est pas axée sur la réalisation de recettes à partir de prestations permet de soutenir une activité axée sur la réalisation de recettes à partir de prestations.

Avec l'*al. I<sup>quater</sup>*, le Conseil fédéral propose, dans le cadre du projet destiné à la consultation, que le financement d'une entreprise par le biais d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation selon l'art. 18, al. 2, LTVA, ne permette pas d'exclure l'assujettissement. Ainsi, contrairement à la pratique actuelle de l'AFC, l'existence d'une activité entrepreneuriale et donc également l'assujettissement seraient confirmés lorsque le financement est assuré pour plus de trois quarts par des éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation. Par exemple, un musée financé dans une très large mesure par des dons, qui réalise seulement une faible part de contre-prestations imposables (par ex. entrées imposées volontairement) devrait, selon cette disposition, imposer ces contre-prestations, mais pourrait, en contrepartie, déduire l'impôt préalable grevant par exemple la réalisation de travaux, puisque l'exploitation d'un musée doit être considérée dans sa globalité comme une activité entrepreneuriale pouvant également déclencher l'assujettissement en cas d'imposition volontaire des entrées. La situation ne change pas en ce qui concerne les domaines clairement délimitables tels que la boutique ou la cafétéria du musée, qui permettent d'exécuter des activités accessoires: l'assujettissement de ces domai-

nes accessoires n'entraîne pas l'assujettissement de l'intégralité de l'organisation, raison pour laquelle les impôts préalables liés à l'exploitation du musée ne sont pas déductibles en raison de l'assujettissement de ces domaines.

Avant la réforme de 2010, il n'était pas indispensable de savoir si une entreprise, qui était financée en majorité par des éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation, était assujettie lorsqu'elle fournissait des prestations à titre onéreux - en particulier en très petite quantité - et donc si elle était autorisée à déduire l'intégralité des impôts préalables, puisque que tous les éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation entraînaient une réduction proportionnelle du droit à la déduction de l'impôt préalable. Dans la législation actuelle, la déduction de l'impôt préalable ne doit être réduite que si l'entreprise obtient des subventions des pouvoirs publics (art. 33, al. 2, LTVA); les dons, par exemple, n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable. La pratique de l'AFC ne s'applique en revanche pas en cas d'obtention de subventions versées par les pouvoirs publics, ce qui n'est pas très logique puisque dans ce cas également l'orientation vers la réalisation de recettes à caractère de permanence peut faire défaut. Cette nouvelle disposition permettrait également de remédier à cette inconséquence.

La pratique concernant les organisations actives dans le domaine caritatif qui reçoivent essentiellement des dons resterait inchangée. L'encaissement de dons et le transfert de ceux-ci pour le financement de projets de soutien n'implique pas la fourniture d'une prestation en échange d'une contre-prestation. L'activité entrepreneuriale fait donc défaut et, en conséquence, l'assujettissement n'entre pas en ligne de compte. Il n'est pas possible de déduire l'impôt préalable grevant les dépenses en lien avec cette activité.

La délimitation entre loisirs et activités entrepreneuriales doit toujours être établie en tenant compte de toutes les circonstances du cas particulier. Si l'exercice d'une activité ne permet pas et ne vise pas la réalisation permanente d'excédents et si l'utilité publique n'est pas au premier plan, l'activité doit être considérée comme un loisir qui ne déclenche pas l'assujettissement et ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Il convient également de prendre en compte la manière dont l'activité est exercée, c'est-à-dire si elle est exercée de façon comparable à une activité professionnelle ou commerciale. Ainsi, par exemple, le propriétaire de voitures anciennes qui loue ses véhicules, occasionnellement et à titre onéreux, lors de mariages fournit certes une prestation en échange d'une contre-prestation, mais, en raison du caractère purement occasionnel de l'activité, n'agit pas, ce faisant, comme une personne qui en fait son métier ou le commerce. D'ailleurs, il faudrait déterminer si l'utilité publique est au premier plan lorsqu'une personne loue des voitures anciennes lors de mariages, comme c'est par exemple le cas des collections d'art accessibles au public dans des bâtiments appropriés. Par contre, si la collection d'art est exposée dans des locaux privés, dans lesquels le public n'est autorisé à accéder qu'à titre occasionnel et de façon très limitée, l'utilité publique n'est pas non plus au premier plan.

*Al. 2, let. a:* actuellement, les entreprises qui réalisent en un an, sur le territoire suisse, un chiffre d'affaires inférieur à 100 000 francs sur des prestations imposables sont libérées de l'assujettissement. Cette réglementation est très généreuse, notamment en faveur des entreprises étrangères, étant donné qu'elle leur permet de fournir jusqu'à 100 000 francs par année de prestations exemptées de TVA sur le territoire suisse. Par ailleurs, il est difficile de prouver que des entreprises ayant leur siège à l'étranger ont dépassé la limite de chiffre d'affaires et doivent donc être assujetties



en Suisse. Cette situation entraîne davantage de distorsions de la concurrence. L'impôt sur les acquisitions, introduit lors de la réforme de la TVA de 2010, prélevé sur les livraisons effectuées sur le territoire suisse qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les importations s'est avéré particulièrement difficile à appliquer et n'a pas non plus permis de réduire les distorsions de la concurrence (voir le commentaire de l'art. 45 AP-LTVA).

C'est pourquoi, désormais, les entreprises qui fournissent des prestations ou qui sont domiciliées sur le territoire suisse ne seront libérées de l'assujettissement que lorsque le chiffre d'affaires qu'elles réalisent au niveau mondial sur des prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt est inférieur à 100 000 francs. Le critère déterminant n'est plus le fait que les prestations soient «imposables», étant donné que le caractère imposable présuppose qu'une prestation ait été fournie sur le territoire suisse. Désormais, pour la limite de chiffre d'affaires, il convient de se baser sur toutes les prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt. Ce faisant, l'ensemble du chiffre d'affaires d'une entreprise doit être qualifié en vertu du droit suisse régissant la TVA. Il y a lieu, pour une entreprise étrangère, de traiter les prestations exclues du champ de l'impôt qui composent le chiffre d'affaires total comme si elles avaient été fournies sur le territoire suisse. Dans la pratique cependant, cela ne devrait nécessiter des examens approfondis que pour un nombre très faible d'entreprises, parce qu'il faut, d'une part, que des prestations exclues du champ de l'impôt aient été fournies et, d'autre part, que les autres chiffres d'affaires se situent aux alentours de 100 000 francs. Cette règle s'applique aussi bien aux entreprises suisses qu'aux entreprises étrangères. Toute entreprise qui fournit des prestations sur le territoire suisse ou qui est domiciliée sur le territoire suisse est en principe assujettie, à moins qu'elle prouve qu'elle réalise, à l'échelle mondiale, un chiffre d'affaires inférieur à 100 000 francs sur des prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt.

En vertu de l'accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes<sup>6</sup>, les ressortissants des Etats membres de l'UE et de l'AELE peuvent être détachés en Suisse par des entreprises ayant leur siège dans un Etat membre de l'UE ou de l'AELE (à l'exception du Liechtenstein) pour une durée maximale de 90 jours par année civile. Conformément à l'art. 6 de la loi du 8 octobre 1999 sur les travailleurs détachés (LDét)<sup>7</sup>, leur mission doit être annoncée préalablement dans le cadre de la procédure d'annonce en ligne. Les données recueillies sont sauvegardées dans le système d'information central sur la migration (SYMIC). Le numéro de TVA suisse devra également être indiqué lors de cette annonce (voir la motion Cassis 12.4197). Les entreprises qui n'ont pas encore de numéro de TVA suisse seront redirigées vers le formulaire pour l'inscription en ligne à la TVA, afin qu'elles puissent s'inscrire si elles réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur ou égal à 100 000 francs sur des prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt. Si le champ consacré au numéro de TVA suisse reste vide et l'entreprise n'a pas demandé son inscription au registre des assujettis, l'AFC devra, sur la base des données contenues dans le SYMIC, effectuer des recherches supplémentaires. Il sera possible d'ouvrir une procédure pénale pour soustraction d'impôt et d'engager une procédure d'assistance administrative ou d'entraide judiciaire si le soupçon selon

<sup>6</sup> RS 0.142.112.681

<sup>7</sup> RS 823.20

lequel une entreprise étrangère active en Suisse qui réalise plus de 100 000 francs de chiffre d'affaires sur des prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt n'a pas demandé son inscription au registre des assujettis se confirme. La demande du numéro de TVA dans le cadre de la procédure d'annonce en ligne nécessite toutefois de réviser l'ordonnance du 21 mai 2003 sur les travailleurs détachés en Suisse (Odét)<sup>8</sup>, d'une part, et d'adapter l'OTVA, d'autre part. Ces points devraient être mis en œuvre avant que la présente révision partielle de la loi sur la TVA n'entre en vigueur.

L'accord de coopération du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts (accord sur la lutte contre la fraude)<sup>9</sup> n'est pas encore entré en vigueur. La Suisse a ratifié l'accord le 23 octobre 2008 et l'applique par anticipation depuis le mois de janvier 2009 à l'égard des Etats membres de l'UE qui l'ont également ratifié et qui ont déposé une déclaration indiquant qu'ils sont disposés à appliquer l'accord par anticipation. C'est pourquoi, dans le cadre de l'assistance administrative ou de l'entraide judiciaire, il est déterminant de savoir si le pays dans lequel l'assujetti a son siège a déjà ratifié l'accord et l'applique à titre provisoire. L'Allemagne et la France, par exemple, ont ratifié l'accord et l'appliquent à titre provisoire. Ainsi, dans ces pays, il n'est pas uniquement possible d'obtenir des preuves par la voie de l'assistance administrative, mais aussi de demander la mise en œuvre de mesures d'exécution forcée lorsque le montant des impôts soustraits dépasse 25 000 euro. L'Italie et l'Autriche ont ratifié l'accord sur la lutte contre la fraude, mais ne l'appliquent pas à titre provisoire. Les personnes résidant dans ces pays ne peuvent être poursuivies que dans le cadre d'une procédure pénale par la voie de l'entraide judiciaire fondée sur les accords d'association à Schengen.

*Al. 2, let. b, ch. 1:* cette disposition permet de supprimer une incohérence du droit en vigueur. Le remboursement des impôts préalables par le biais de la procédure de remboursement suppose notamment que le requérant ne soit pas assujetti sur le territoire suisse, raison pour laquelle il ne peut pas non plus fournir de prestations sur le territoire suisse (voir art. 151, al. 1, OTVA). Toutefois, l'art. 151, al. 2, let. a, OTVA prescrit de manière explicite que le droit au remboursement demeure pour les transports effectués sur le territoire suisse et exonérés de l'impôt en vertu de l'art. 23, al. 2, ch. 5 à 7, LTVA. Dans le droit en vigueur, cette réglementation ne s'applique que lorsque la limite de chiffre d'affaires pour la libération de l'assujettissement n'est pas dépassée avec des prestations de transport de ce type. Dans le cas contraire, ces prestations déclenchent l'assujettissement sur le territoire suisse et le remboursement de l'impôt préalable n'est plus possible par le biais de la procédure de remboursement. Pour des raisons d'économies administratives, les prestations de transport ne seront plus les seules pour lesquelles le droit au remboursement de l'impôt demeure, ce droit sera dorénavant applicable à toutes les prestations exonérées de l'impôt. Cette nouvelle exonération a été reprise dans la loi, afin d'éviter que des entreprises soient assujetties sur le territoire suisse en raison du dépassement de la limite de chiffre d'affaires de 100 000 francs et ne puissent par conséquent pas appliquer la procédure de remboursement. Ces entreprises ont toujours la possibilité, conformément à l'art. 11 LTVA, de renoncer à la libération de

<sup>8</sup> RS 823.201

<sup>9</sup> RS 0.351.926.81

l'assujettissement pour faire valoir l'excédent d'impôts préalables dans le cadre du décompte ordinaire.

*Al. 2, let. b, ch. 2:* conformément à l'art. 10, al. 2, let. b, LTVA en vigueur, les entreprises ayant leur siège à l'étranger sont en principe libérées de l'assujettissement si elles ne fournissent que des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions. En vertu de l'actuel art. 45, al. 1, LTVA, l'impôt sur les acquisitions grève les prestations de services qui, selon l'art. 8, al. 1, LTVA, doivent être imposées au lieu du destinataire. Les entreprises ayant leur siège à l'étranger qui fournissent uniquement ce genre de prestations sont par conséquent également libérées de l'assujettissement si elles atteignent la limite de chiffre d'affaires de 100 000 francs. A la place, la TVA grevant ces prestations doit être déclarée par les destinataires des prestations sur le territoire suisse par le biais de l'impôt sur les acquisitions. Mais, il n'a jamais été clairement établi si cela s'applique également aux livraisons sur le territoire suisse qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les importations (art. 45, al. 1, let. c, LTVA). Cette réglementation, introduite dans le cadre de la réforme de la TVA de 2010, devait notamment permettre de faire face aux difficultés d'exécution de la loi auprès des entreprises ayant leur siège à l'étranger, en particulier les entreprises du secteur principal de la construction et du second œuvre. C'est pourquoi la réglementation est fortement influencée par le principe de la responsabilité solidaire du destinataire de la prestation sur le territoire suisse. Cela est notamment perceptible en raison du fait que l'impôt sur les acquisitions est appliqué aux livraisons d'entreprises qui ne sont pas inscrites au registre des assujettis et non pas, simplement, aux prestations fournies par des entreprises qui ne sont pas assujetties, comme c'était le cas pour l'impôt sur les acquisitions grevant les prestations de services avant la réforme de la TVA de 2010. La différence réside dans le fait que, dans le premier cas, peu importe que l'entreprise ait tort ou raison de ne pas s'inscrire au registre des assujettis. Le fait de se baser sur l'assujettissement, en revanche, permettrait de supprimer l'assujettissement du destinataire de la prestation à l'impôt sur les acquisitions également dans les cas dans lesquels l'entreprise étrangère devrait être assujettie mais n'a pas demandé son inscription, contrevenant ainsi à ses obligations. Il faut donc partir du principe que, dans le droit en vigueur déjà, le législateur entendait concevoir l'impôt sur les acquisitions frappant les livraisons de façon à ce qu'il soit subsidiaire à l'assujettissement de l'entreprise qui fournit la prestation et implique la responsabilité solidaire du destinataire, contrairement à l'impôt sur les acquisitions frappant les prestations de services. Indépendamment de cela, les attentes envers l'impôt sur les acquisitions frappant les livraisons n'ont pas été satisfaites. La grande majorité des consommateurs n'ont pas conscience du fait qu'ils peuvent aussi être assujettis. Pour éviter toute mauvaise surprise aux consommateurs, le législateur avait en outre ordonné à l'AFC d'informer préalablement les personnes redevables de l'impôt sur les acquisitions de leur assujettissement (art. 45, al. 2, let. b, LTVA). L'expérience a montré que l'AFC, qui peut compter sur le soutien des bureaux de douane de frontière, peine à se procurer les informations requises pour informer les personnes redevables de l'impôt sur les acquisitions. Cette situation est d'autant plus difficile que les personnes qui ne sont pas déjà assujetties doivent déclarer les acquisitions de prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions seulement à partir du moment où elles acquièrent pour plus de 10 000 francs par an de prestations. L'impôt sur les acquisitions grevant les livraisons sur le territoire suisse s'est révélé largement inefficace dans la pratique. C'est pourquoi il est indispensable d'étendre l'assujettissement aux entreprises ayant leur siège à l'étranger. L'application de la limite de 100 000 francs aux chiffres d'affaires réalisés par une entreprise à l'échelle

mondiale permet d'atténuer les problèmes actuels liés à l'application de la loi, dans la mesure où les entreprises qui effectuent des livraisons sur le territoire suisse sont en principe assujetties, tout comme les entreprises suisses, et ne peuvent plus spéculer sur les difficultés relatives à la vérification du dépassement de la limite de chiffre d'affaires sur le territoire suisse dues à l'impossibilité de procéder à des contrôles au siège étranger de l'entreprise (voir l'art. 10, al. 2, let. a, LTVA).

Seules les entreprises ayant leur siège à l'étranger qui fournissent exclusivement des prestations de services devant être imposées au lieu du destinataire sur le territoire suisse continuent d'être libérées de l'assujettissement indépendamment de la limite de chiffre d'affaires de 100 000 francs. Comme jusqu'à présent, les entreprises qui fournissent des prestations de services électroniques et en matière de télécommunications ne sont pas concernées par cette libération de l'assujettissement. Dans le cas contraire, les prestations de services telles que la mise à disposition, à titre onéreux, de contenus à des consommateurs finaux par l'intermédiaire d'Internet ne serait jamais frappée de la TVA puisque la grande majorité des consommateurs n'acquiescent jamais pour plus de 10 000 francs par an de prestations de services de ce genre et ne doivent donc pas déclarer l'impôt sur les acquisitions.

*Al. 2, let. c:* l'expression «territoire suisse» a également été supprimée, étant donné que la limite de chiffre d'affaires de 150 000 francs, applicable aux sociétés sportives ou culturelles sans but lucratif et gérées de façon bénévole et aux institutions d'utilité publique ne se limite pas aux chiffres d'affaires réalisés sur le territoire suisse (voir le commentaire de la let. a).

*Al. 2<sup>bis</sup>:* la modification ne change pas la situation juridique. Jusqu'ici, les let. a et c exprimaient, avec la même teneur, la façon dont le chiffre d'affaires doit être calculé. Pour éviter une répétition, cette règle est inscrite dans un nouvel alinéa indépendant.

### *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 des collectivités publiques, ce ne sont pas les collectivités publiques 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, ne doivent pas être imposées, faute d'assujettissement subjectif.

Cette réglementation s'applique, comme jusqu'ici, uniquement aux collectivités publiques, à leurs services et aux autres institutions de droit public. Sont considérées autres institutions de droit public, 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 (voir l'art. 12 OTVA). 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 prestations ne soient pas exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 28, AP-LTVA.

#### *Variante du Conseil fédéral*

##### *Art. 14, al. 2<sup>bis</sup>*

Le Conseil fédéral souhaite conserver le droit en vigueur. Il estime qu'il n'est pas nécessaire d'introduire une réglementation particulière pour le début et la fin de l'assujettissement des entreprises ayant leur siège à l'étranger, comme le propose l'organe consultatif (cf. ci-dessous). Conformément à l'art. 14, al. 1, LTVA, l'assujettissement commence au début de l'activité entrepreneuriale, dans la mesure où l'entreprise fournit des prestations sur le territoire suisse. Une entreprise ayant son siège à l'étranger qui fournit pour la première fois une prestation sur le territoire suisse lance son activité entrepreneuriale sur le territoire suisse et son assujettissement débute à ce moment-là, si le chiffre d'affaires qu'elle réalise à l'échelle mondiale est supérieur à 100 000 francs. Si une entreprise a préalablement importé des biens en vue de la prestation qu'elle doit fournir sur le territoire suisse et que l'impôt sur les importations a été prélevé sur l'intégralité de la prestation, celle-ci ne doit pas être imposée une nouvelle fois après le début de l'assujettissement. Une entreprise qui ne fournit plus de prestations sur le territoire suisse a cessé son activité entrepreneuriale sur le territoire suisse et l'assujettissement prend fin conformément à l'art. 14, al. 2, let. a, LTVA.

Si, comme le propose l'organe consultatif, l'assujettissement débutait, avec effet rétroactif, au début de l'année civile, cela pourrait entraîner des conflits de compétence avec l'AFD dans les cas dans lesquels, au moment de l'importation, la prestation à fournir a été soumise dans son intégralité à l'impôt sur les importations et, ensuite, cette même prestation doit être soumise à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. C'est la raison pour laquelle le Conseil fédéral rejette cette modification.

## *Variante de l'organe consultatif*

### *Art. 14, al. 2<sup>bis</sup>*

*Pour concrétiser le principe de la neutralité fiscale pour les entreprises prévu à l'art. 1, al. 1, LTVA, les conditions régissant l'assujettissement subjectif doivent être remplies dès le début de l'activité entrepreneuriale. Dans le cas contraire, les impôts préalables grevant les travaux préparatoires ne peuvent pas être déduits. Ce principe n'est pas valable pour les entreprises ayant leur siège à l'étranger. A cet effet, elles disposent en principe de la procédure de remboursement (art. 107, al. 1, let. b, LTVA). Cette disposition semble opportune, afin d'éviter que des entreprises ayant leur siège à l'étranger ne s'appuient sur le principe de l'égalité devant la loi pour obtenir d'être inscrite au registre des assujettis sans fournir de prestations sur le territoire suisse. Dans tous les cas, cette disposition permet de garantir la sécurité juridique et a notamment pour effet de conférer un statut juridique à la fin de l'assujettissement. Elle est également nécessaire parce que l'art. 14, al. 1 et 2, LTVA ne se rapporte qu'au cas prévu à l'art. 10, al. 1, let. b, AP-LTVA.*

*L'organe consultatif est d'avis que cette disposition ne pose pas non plus de problème en ce qui concerne la délimitation avec l'impôt sur les importations en cas d'inscription avec effet rétroactif au début de l'année civile: si cela se produit, l'impôt sur les importations déjà taxé peut être déduit à titre d'impôt préalable.*

### *Art. 15, al. 4*

Cette modification ne change pas la situation juridique. Comme la notion «Administration fédérale des contributions» est à présent introduite déjà à l'art. 7, al. 3, LTVA, dans cet article l'abréviation suffit.

## *Variante du Conseil fédéral*

### *Art. 19, al. 2, 2<sup>e</sup> phrase*

Ce complément ne modifie pas la situation juridique. Le Conseil fédéral propose d'inscrire dans la loi la disposition contenue jusqu'à présent à l'art. 32 OTVA. Cette disposition établit 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. Cette disposition permet d'éviter les doubles impositions et les doubles non-impositions, ainsi que la violation du principe de territorialité en raison de l'imposition de prestations fournies à l'étranger.

## *Variante de l'organe consultatif*

### *Art. 19, al. 2, 2<sup>e</sup> phrase*

*L'organe consultatif propose de biffer cette modification. En effet, pour lui, il n'existe aucun motif clair sur le plan dogmatique justifiant une restriction de la réglementation de l'art. 19, al. 2, LTVA, en rapport avec la détermination du lieu de la prestation.*

*Art. 21, al. 2, ch. 2, 3, 8, 11, 14, 16, 17, 18, 21, let. c, 25, 27, 28, 28bis, 30 et 31, al. 6 et 7*

Les *ch. 2 et 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, il s'agit uniquement d'une correction d'ordre rédactionnel.

*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 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, l'intégralité de la prestation combinée peut être traitée comme la prestation prépondérante. Cette nouvelle réglementation inscrite dans la loi dans le cadre de la réforme de la TVA de 2010 doit s'appliquer, pour des 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 constitue une *lex specialis* par rapport à la réglementation générale, plus récente, prévue à l'art. 19, al. 2, LTVA. Depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, l'AFC interprète le *ch. 11* en ce sens.

*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, LTVA, 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 intègre dans la loi la réglementation actuellement fixée à l'art. 36, al. 1, OTVA, sans modifier la situation juridique. L'exclusion du champ de l'impôt ne porte pas uniquement sur la représentation des artistes, mais aussi sur les prestations fournies par des personnes qui participent sur le plan culturel à ces représentations, sans apparaître face au public. Il s'agit par exemple de la mise en scène, de la chorégraphie, du décor scénique, des costumes et du maquillage, de la mise en place du son et des lumières, etc. En revanche, les prestations pour lesquelles l'aspect culturel n'est pas au premier plan, telle que la régie, l'animation, le fait

de souffler, l'éclairage, etc., ne sont pas exclues du champ de l'impôt. A l'art. 36, al. 1, OTVA, ces prestations étaient jusqu'ici intégrées aux prestations exclues du champ de l'impôt par le biais d'un renvoi à l'art. 33, al. 1, de la loi du 9 octobre 1992 sur le droit d'auteur (LDA)<sup>10</sup>. Le législateur renonce à reprendre le renvoi dans la loi afin d'éviter toute contradiction avec la LDA dans les critères d'évaluation. Ainsi, par exemple, dans la pratique actuelle, les disc-jockeys, les dompteurs, les artistes de cirque et les magiciens sont assimilés aux artistes en vertu de cette disposition d'exclusion, alors qu'ils ne sont pas considérés comme des artistes au sens de la LDA. Par ailleurs, la loi reprend la réglementation de l'ordonnance selon laquelle le fait que la facture soit établie par une personne morale représentant les artistes n'a pas d'influence pour l'exclusion du champ de l'impôt.

*Ch. 16:* ce complément permet d'inscrire dans la loi la réglementation contenue à l'art. 36, al. 2, OTVA, sans modifier la situation juridique. Il établit clairement que l'exclusion du champ de l'impôt ne porte pas uniquement sur les œuvres culturelles *non dérivées*, mais aussi sur les œuvres culturelles *dérivées* au sens de l'art. 3 LDA. Les œuvres culturelles 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. Il peut notamment s'agir de traduction ou d'adaptations audiovisuelles ou autres (voir l'art. 3, al. 1 et 2, LDA). Comme jusqu'à présent, l'exclusion du champ de l'impôt se limite essentiellement aux œuvres de nature *culturelle*, elle ne porte par conséquent pas sur toutes les œuvres visées par la LDA. C'est la raison pour laquelle les programmes informatiques tels que les logiciels système et les logiciels d'application, ou les traductions de textes fonctionnels ne sont pas concernés par l'exclusion du champ de l'impôt, même s'ils sont protégés par le droit d'auteur conformément à la LDA.

*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 ces loteries et tombolas consistent 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 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. 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 prévues au ch. 8, sont dorénavant inscrites sous ce chiffre, pour

<sup>10</sup> RS 231.1



plus de clarté. Cette modification rend également superflu l'art. 37 OTVA, d'après lequel les opérations des institutions de la prévoyance professionnelle font partie des prestations au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 18, AP-LTVA.

*Ch. 18, let. c:* l'art. 21, al. 2, ch. 25, LTVA et la disposition transitoire du 19 mars 2010<sup>11</sup>, qui prévoient l'exclusion du champ de l'impôt pour les 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, ainsi que pour les prestations dans le domaine de la prévention fournies sur la base des tâches assignées par la loi sont également supprimés. Désormais, les prestations que toutes les institutions d'assurance sociale se fournissent mutuellement, les prestations fournies dans le domaine de la prévention par les organes d'exécution sur la base des tâches qui leur sont prescrites par la loi, ainsi que la formation et le perfectionnement professionnels sont exclus 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. Etant donné que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral<sup>12</sup>, les organisations chargées de la prévention ne sont pas considérées comme des institutions de sécurité sociale, il convient de mentionner explicitement, en plus desdites institutions, les organes d'exécution dans le domaine de la sécurité sociale, afin qu'ils soient pris en compte par la disposition relative à l'exclusion du champ de l'impôt. Les organes d'exécution sont des organisations mandatées pour exécuter des tâches de prévention prescrites par la loi et pour l'exécution desquelles la loi définit explicitement la manière dont elles doivent être financées. Dans la pratique, cet élargissement de l'exclusion du champ de l'impôt concerne principalement le domaine des accidents professionnels et non professionnels ainsi que le domaine de la santé.

- Dans le *domaine des accidents professionnels*, les activités de prévention des organes d'exécution visés par la loi du 13 mars 1964 sur le travail (LTr)<sup>13</sup>, ainsi que par la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'assurance-accidents (LAA)<sup>14</sup> bénéficient de cette disposition. Concrètement, il s'agit, conformément au droit en vigueur, de la SUVA, des autorités cantonales de protection des travailleurs et des inspectorats cantonaux du travail, du SECO et des six organisations spécialisées suivantes: l'Inspection fédérale des installations à courant fort (IFICF), la Société Suisse de l'Industrie du Gaz et des Eaux (SSIGE), l'Association suisse pour la technique du soudage (ASS), l'Association suisse d'inspection technique (ASIT), la Fondation Agriss, ainsi que le Bureau pour la sécurité au travail pour le Secteur principal de la construction (BST) (voir les art. 85 et 87 LAA).
- Dans le *domaine des accidents non professionnels*, l'exclusion du champ de l'impôt s'applique aux activités de préventions du Bureau de prévention des accidents (bpa) (voir l'art. 88 LAA).
- Dans le *domaine de la santé*, l'exclusion du champ de l'impôt concerne les activités de prévention de Promotion Santé Suisse (voir les art. 19 et 20 de la loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie; LAMal<sup>15</sup>).

<sup>11</sup> RO 2011 1167; FF 2008 7029

<sup>12</sup> Arrêt du Tribunal fédéral du 30 septembre 2003, 2A.405/2002

<sup>13</sup> RS 822.11

<sup>14</sup> RS 832.20

<sup>15</sup> RS 832.10

Toutes ces activités de prévention sont financées par le biais de suppléments prescrits par la loi sur les primes des assurances correspondantes. Cette disposition permet également de satisfaire à l'exigence formulée dans l'initiative parlementaire Triponez (02.413), dans laquelle il est demandé d'exclure du champ de l'impôt les mesures destinées à prévenir les accidents et les maladies professionnels prises par la SUVA et les organes d'exécution visés par la LTr.

*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.

*Ch. 21, let. c:* cette modification permet de simplifier considérablement le traitement fiscal de la location de places destinées au stationnement de véhicules en supprimant le critère de délimitation de l'appartenance au domaine public. Désormais, l'exploitation de places de parc constitue une prestation imposable. L'exclusion du champ de l'impôt est notamment supprimée pour les places payantes situées le long des routes. Sur le plan fiscal, la location de ces places sera dorénavant traitée de la même manière que la location de places de parc situées dans des parkings ou sur des places de centres commerciaux, de bâtiments administratifs, d'écoles, d'hôpitaux, etc. La durée de location n'a pas d'importance: sont soumises à la TVA aussi bien la location de courte durée (30 minutes) que la location sur plusieurs années de places situées dans des garages collectifs. Cette disposition s'applique également à toutes les autorisations de stationnement illimité sur des places publiques ou privées. En revanche, l'exclusion du champ de l'impôt pour la location de places de parc liée à une location d'immeuble exclue du champ de l'impôt demeure inchangée. Comme jusqu'ici, sont réputées places destinées au stationnement de véhicules toutes les places, marquées ou non. En font partie les garages individuels, les box ouverts ou fermés, les places de garage (par ex. dans des parkings souterrains ou à étages), les abris pour voitures et autres, mais également les places d'amarrage et emplacements pour le dépôt de bateaux en cale sèche (par ex. sur l'herbe, le gravier ou le sable et dans des bâtiments). Sont réputés véhicules, principalement, les automobiles, les motos, les cyclomoteurs, les bicyclettes, les remorques, les machines agricoles et de chantier, mais aussi les bateaux et les avions.

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

*Ch. 27:* cette exclusion du champ de l'impôt sera purement et simplement abrogée. Dans le commentaire de l'art. 21, al. 2, ch. 27, P-LVA, contenu dans le message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA<sup>16</sup>, le Conseil fédéral exposait qu'en plaçant cette disposition, qui se trouvait précédemment à l'art. 33a de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVa)<sup>17</sup>, parmi les exclusions du champ de l'impôt, celle-ci serait désormais réglée au bon endroit sur le plan de la systématique de la loi. En outre, il expliquait à ce propos que les dons que les organisations d'utilité publique reçoivent sont exclus de l'impôt et ce même si ces dernières mentionnent de façon neutre, une seule fois ou plusieurs fois, le nom du donateur (ou de son entreprise) ou utilisent le logo ou la dénomination originale dans des publications de leur choix. Ce principe étant aussi valable pour les dons

<sup>16</sup> FF 2008 6277 6353

<sup>17</sup> Inséré dans la loi du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée par le ch. 2 de l'annexe à la LF du 8 octobre 2004 (droit des fondations), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006 (RO 2005 4545 4550; FF 2003 7425 7463).

versés par des organisations d'utilité publique. Cette formulation des prestations de promotion de l'image reproduit pratiquement mot pour mot celle de l'art. 33a aLTVA. Lors des débats parlementaires au sujet de la réforme de la TVA de 2010, le Parlement, s'appuyant sur l'ancien art. 33a aLTVA, a complété la définition des dons proposée par le Conseil fédéral à l'art. 3, let. i, P-LTVA, de la manière suivante: «le fait de mentionner une ou plusieurs fois le don sous une forme neutre dans une publication ne constitue pas une contre-prestation, même en cas d'indication de la raison sociale du donateur ou de reproduction de son logo». Depuis, la définition des prestations de promotion de l'image au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 27, LTVA, est sujette à controverse, étant donné que la description de ces prestations contenue dans le commentaire se recoupe dans une large mesure avec la définition des remerciements pour un don complétée par le Parlement. Les principales différences quant au libellé des deux dispositions légales résident, d'une part, dans le fait que l'exclusion du champ de l'impôt ne s'applique qu'aux prestations de promotion de l'image fournies à et par des organisations d'utilité publique, alors qu'en ce qui concerne les dons, les caractéristiques du donateur ou du bénéficiaire ne jouent aucun rôle et, d'autre part, dans le fait que pour les dons, contrairement aux prestations de promotion de l'image, la mention sous une forme neutre se limite au nom et au logo du donateur dans une publication. Les conséquences juridiques ne sont pas non plus identiques: l'exclusion du champ de l'impôt dont bénéficient les prestations de promotion de l'image entraîne une correction de la déduction de l'impôt préalable, alors que ce n'est pas le cas pour les dons. Dans une détermination de la pratique, l'AFC a tenté de délimiter les prestations de promotion de l'image des dons, d'une part, et des prestations publicitaires assujetties, d'autre part. Ce projet a fait l'objet de nombreuses critiques dans le cadre de la consultation menée en hiver 2013, raison pour laquelle l'AFC l'a retiré. Le Conseil fédéral propose donc d'abroger purement et simplement l'art. 21, al. 2, ch. 27, LTVA, au vu des difficultés rencontrées et en raison du fait que le Parlement a transposé une partie considérable du libellé de l'ancien art. 33a aLTVA dans la définition des dons de l'art. 3, let. i, LTVA et, ce faisant, atteint l'objectif du Conseil fédéral.

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 mêmes 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 exclus 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 la destinataire. Cette exclusion ne s'applique pas aux prestations fournies à des collectivités publiques qui ne sont pas impliquées dans la société, l'établissement ou la fondation en question.

*Ch. 28<sup>bis</sup>*: l'exclusion du champ de l'impôt qui s'applique à la mise à disposition de personnel entre collectivités publiques apporte aussi un allègement de la collaboration entre les collectivités publiques, étant donné que la mise à disposition de personnel constitue une activité entrepreneuriale, quel que soit le but de la mobilisation. Toutefois, le domaine d'application de cette exclusion du champ de l'impôt est

limité aux unités d'organisation des collectivités publiques déjà assujetties subjectivement, étant donné que la location de personnel à une collectivité publique par une unité d'organisation non assujetties est déjà exclue du champ de l'impôt par la législation actuelle. Seule la location de personnel à des tiers autres que des collectivités publiques est assujettie à l'impôt et peut, en cas de dépassement de la limite de chiffre d'affaires, entraîner l'assujettissement subjectif. Par contre, les cas dans lesquels la mise à disposition n'englobe pas uniquement du personnel, mais aussi des machines ou toute autre infrastructure, ou les cas dans lesquels l'intégralité de la tâche est confiée à un tiers ne bénéficient pas de cette exclusion du champ de l'impôt.

*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.

*Ch. 31:* cette nouvelle exclusion du champ de l'impôt permet de mettre en œuvre les exigences formulées dans l'initiative parlementaire Frick (11.440) en respectant la systématique de la TVA. Le problème lié à l'imposition des contributions des donateurs (voir ATF 2C\_202/2011 du 24 octobre 2011 concernant la REGA) aurait aussi pu être résolu sans modifier la loi si les organisations concernées ne promettaient pas à leurs donateurs des contreparties telles que la prise en charge des coûts en cas d'urgence. Cela aurait permis de renoncer à introduire une nouvelle exclusion du champ de l'impôt.

L'initiative parlementaire Frick (11.440) demande qu'aucune TVA ne soit prélevée sur les contributions des donateurs à des organisations d'utilité publique. Pour atteindre cet objectif, la définition des dons contenue dans la loi sur la TVA doit être complétée avec une présomption légale irrévocable, selon laquelle la prise en charge des coûts liés à la fourniture de prestations inscrites dans les buts statutaires d'une organisation d'utilité publique ne vaut pas contrepartie au sens de la TVA.

Le droit en vigueur établit que les dons ne sont pas soumis à la TVA; ils ne sont pas considérés comme une contre-prestation versée en échange d'une prestation et ne doivent par conséquent pas être imposés. Selon la définition, il y a don lorsqu'une libéralité est consentie à un tiers sans qu'aucune contre-prestation au sens de la législation sur la TVA ne soit attendue. Qu'elles soient ou non versées dans le cadre d'une affiliation, les contributions des donateurs sont assimilées aux dons, pour autant qu'elles ne visent qu'à soutenir de la société bénéficiaire et non l'obtention d'une contrepartie (voir art. 3, let. i, LTVA).

On estime qu'une contrepartie est attendue lorsque le «don» ou la «contribution du donateur» est motivée par la perspective de la contrepartie. Dans ce cas, il ne s'agit plus d'un don, mais bien d'une contre-prestation pour une prestation imposable. L'organisation qui entend encaisser des dons est donc tenue de démontrer de manière claire et évidente qu'elle souhaite encaisser des dons et non pas offrir des prestations. Si une organisation d'utilité publique s'engage par exemple à prendre en charge les coûts que ses donateurs devraient supporter en cas d'urgence, elle éveille chez le donateur la perspective d'une contrepartie. En échange du versement d'une contribution annuelle, le donateur a droit à la prise en charge des coûts, peu importe que la

part des donateurs qui ont effectivement recours à une prestation de sauvetage soit très faible.

La prise en charge de ces coûts ne peut pas être considérée comme un remerciement pour le soutien, comme le sont par exemple les rabais, les entrées, les revues ou, comme indiqué expressément dans la loi, la mention du donateur avec son logo. Pour qu'il s'agisse d'un remerciement pour un don, il doit être évident que le don n'a pas été versé afin d'obtenir la contrepartie. Ainsi, par exemple, personne ne fait un don en faveur d'une organisation de protection de la nature dans le but de recevoir la revue qu'elle envoie à ses membres. Par contre, la promesse de prendre en charge les coûts en cas d'urgence se prête manifestement à la recherche de donateurs. Cette situation est notamment confirmée par le fait que les organisations concernées n'ont pas renoncé jusqu'ici à leur promesse de prendre en charge les coûts pour ne plus devoir imposer les contributions des donateurs.

La prise en charge des coûts ne constitue pas une prestation d'assurance exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 18, LTVA, étant donné que les motifs justifiant l'exclusion ne sont pas réunis: d'une part, il ne s'agit pas d'éviter un cumul de l'impôt parce que la prise en charge des coûts n'est pas grevée de droits de timbre et, d'autre part, au premier plan ne figure aucune considération de politique sociale.

La solution proposée dans l'initiative parlementaire (11.440), visant à ne pas soumettre à l'impôt les contributions de donateurs motivées par la perspective d'une contrepartie, s'apparenterait à une exonération de l'impôt sur le territoire suisse avec droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable et serait contraire au système. L'exclusion du champ de l'impôt pour les contributions des donateurs, proposée dans le présent projet, entraîne une correction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable, conforme au système.

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, AP-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. Au vu du principe de neutralité de la forme juridique, toutes les formes juridiques possibles d'unités organisationnelles sont visées, pour autant qu'aucune autre collectivité publique ou qu'aucun tiers autre qu'une collectivité publique n'en fasse 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. Au vu du principe de neutralité de la forme juridique également, 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: la participation. Il est inscrit expressément que la participation est déterminante pour les sociétés; les détenteurs de bons de participation et de bons de jouissance peuvent être considérés comme des détenteurs de participations. De manière analogue, pour les établissements, ce n'est plus l'appartenance qui est déterminante, mais le fait que seule une collectivité ait participé à leur fondation. 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, AP-LTVA. Les définitions contenues actuellement aux al. 2 et 3 de l'art. 13 OTVA doivent être conservées.

### *Variante du Conseil fédéral*

#### *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. Selon cette phrase, l'assujetti peut, à titre exceptionnel, opter pour l'imposition des prestations exclues en communiquant à l'AFC l'exercice de l'option, au lieu d'indiquer l'impôt. Il s'agit des cas dans lesquels il n'y a pas de facture, parce qu'aucune prestation n'est fournie pour le moment, mais l'assujetti supporte déjà des charges en lien avec de futures prestations qu'il pourra imposer volontairement (notamment la déduction de l'impôt préalable grevant les coûts de construction liés à la réalisation d'un immeuble qui sera loué ou vendu avec exercice de l'option, ou une start-up qui ne fournit pas encore de prestations durant la phase de lancement, mais qui plus tard fournira des prestations imposées volontairement) ou des cas dans lesquelles il y a bel et bien fourniture d'une prestation, pour laquelle, cependant, dans certaines branches, d'ordinaire aucune facture n'est établie et l'établissement d'une facture serait insolite, par exemple lors d'événements culturels lors desquels le paiement d'un droit d'entrée est attesté par un tampon au poignet ou lors de l'achat de produits en libre-service à la ferme lorsque le montant est réglé en déposant l'argent dans une caisse. Dans ces cas, l'exercice de l'option est en général annoncé à l'AFC par la déduction de l'impôt préalable et, lorsque des chiffres d'affaires sont réalisés, par la déclaration, dans le décompte de la TVA, des chiffres d'affaires faisant l'objet de l'option (actuellement sous les chiffres 200 et 205 du décompte). Mais il est également possible d'annoncer à l'AFC l'exercice de l'option en envoyant une communication écrite séparée. 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, pour des raisons liées à l'acceptation, que son client voie qu'il soumet volontairement la prestation à l'impôt. Comme la répercussion de l'impôt ressort du droit privé, le client a le droit de savoir s'il paie un impôt ou s'il pourrait à la rigueur invoquer une exclusion du champ de l'impôt. Cette question ne se pose pas dans les domaines dans lesquels sont appliqués les principes qui régissent le marché parce que le fournisseur peut et va offrir un meilleur prix au consommateur final en appliquant l'exclusion du champ de l'impôt. Dès que les mécanismes du marché ne fonctionnent pas, ou que de manière limitée, les entreprises qui réalisent des chiffres d'affaires imposables et des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt sont incitées à réduire leur charge administrative en optant et à faire payer les clients sans que ces derniers le sachent. C'est la raison pour laquelle, il n'est possible de déroger au principe de l'indication claire de l'impôt que dans les cas exceptionnels cités.

*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 perceptibles 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.

L'exclusion du droit d'option 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, ce qui aurait pour conséquence de renchérir les loyers et les prix des appartements en raison de la répercussion de la TVA. 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'est par conséquent pas considérée comme utilisation à des fins d'habitation, c'est pourquoi il est possible d'opter pour l'imposition de la vente d'appartements de vacances pour autant que l'acquéreur les utilise effectivement à ce titre-là et ne décide pas de les utiliser à des fins d'habitation. L'option est également admise pour les locaux destinés à pratiquer des loisirs, les locaux de répétition, etc., qui ne sont pas loués avec un appartement.

La location d'appartements de vacances n'est pas concernée par cette modification étant donné qu'il s'agit d'une prestation d'hébergement imposable. La location permanente d'appartements de vacances est aussi considérée comme une prestation d'hébergement imposable, dans la mesure où le locataire n'y établit pas son domicile ou un lieu de résidence hebdomadaire.

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.

#### *Variante de l'organe consultatif*

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

*Al. 1: dans sa prise de position du 5 mai 2013, l'organe consultatif a demandé le maintien de la disposition approuvée par le Parlement. Cependant, compte tenu des développements intervenus depuis lors, l'organe consultatif estime qu'il est important que le Parlement clarifie l'idée initiale en modifiant la loi. La législation en matière de TVA vise en principe à soumettre à l'impôt toutes les contre-prestations réalisées suite à la fourniture de prestations. Les prestations exclues du champ de l'impôt prévues par l'art. 21, al. 2, LTVA restreignent cependant ce droit d'imposition. L'option permet de rétablir l'état visé par la systématique de la loi. L'assujéti qui opte verse plus d'impôt que ce qu'il aurait en principe dû verser. En général, il choisit cette voie pour éviter les coûts liés à la gestion et au calcul de la correction de la déduction de l'impôt préalable. L'option n'a des conséquences que sur les relations relevant du droit fiscal, c'est-à-dire sur la relation entre l'assujéti et le fisc. Il y a lieu de distinguer cette question de celle de la répercussion de l'impôt, qui relève du droit civil. La TVA est due par les assujétis, que ces derniers puissent ou non la répercuter sur les destinataires des prestations. Sur le plan de la systématique fiscale, il est absurde de déroger à ce principe dans le cadre du droit d'option.*

*Lorsqu'il a introduit la nouvelle formulation, le Parlement n'avait guère l'intention de créer un obstacle administratif supplémentaire, cela aurait été en contradiction avec l'objectif général de la réforme de l'époque. La formulation «pour autant qu'il l'indique clairement» devait permettre d'opter sans autorisation. Cependant, dans de nombreux cas, il n'est pas possible d'opter en indiquant clairement l'impôt, parce qu'aucune pièce justificative n'est remise. L'exercice de l'option peut alors être constaté parce que les prestations faisant l'objet de l'option figurent sur une ligne distincte dans le formulaire de décompte. Souvent, dans la pratique, l'AFC tend à exiger des fournisseurs qu'ils révèlent l'exercice de l'option aux destinataires des prestations. Il s'agit là du formalisme incriminé conformément à l'art. 81, al. 3, LTVA.*

*Al. 2, let. b: l'organe consultatif soutient la mise au point visée avec la formulation «à des fins d'habitation». Il est toutefois d'avis que le complément «ou compte affecter l'objet» chamboule complètement la doctrine du droit à la déduction de l'impôt préalable: l'exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable, prévue à l'art. 29, al. 1, LTVA, ne doit être appliquée que lorsque les prestations exclues du champ de l'impôt sont effectivement fournies. Des affectations hypothétiques pour de possibles prestations futures et les difficultés de preuves qui en découlent pour les deux parties sont exclues avec le nouveau concept de droit de déduction de l'impôt préalable. Les réserves du Conseil fédéral se rapportent à la garantie de l'impôt. Toutefois, le Parlement a déjà tenu compte de cet aspect dans le cadre de la réforme de la TVA de 2010 et expressément prévu la possibilité de demander des garanties à l'art. 93, al. 2, LTVA. Si cette disposition ne suffit pas pour tenir compte du droit légitime de l'Etat d'éviter les pertes fiscales, c'est cette norme légale qu'il convient d'adapter et non le droit fiscal matériel.*

*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 du transport direct ou de l'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. C'est le fait que le destinataire de la prestation utilise *lui-même* le bien mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance de manière prépondérante à l'étranger qui est 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, la personne qui effectuait la deuxième livraison pouvait faire valoir l'exonération de l'impôt en lieu et place de la première. 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 seulement garantie par un dépôt d'espèces ou un cautionnement (obligation de*



paiement conditionnelle) déterminé en fonction de la base de calcul applicable 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 procédure de la suspension 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 suite à la réexportation ou à la mise en libre pratique du bien. Dans ce dernier cas, la TVA est prélevée définitivement par l'AFD. Le calcul de la TVA se fonde alors sur la base de calcul de l'impôt applicable au moment où le bien est à nouveau 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 est demeuré sur le territoire suisse et que la taxation définitive n'a 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 elle 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, LTVA, 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 les versions française et italienne; la nouvelle formulation est plus précise sur le plan matériel.

*Art. 23a*

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 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 de biens usagés identifiables. La déduction des impôts préalables fictifs présente l'avantage majeur que, pour ce qui est de la TVA, l'assujetti peut traiter de manière uniforme l'achat et la revente d'objets neufs et usagés. 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 en général 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 (en 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 (hormis les 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 lui aussi une galerie d'art, le système de la déduction de l'impôt préalable fictif entraîne un résultat non souhaité: étant donné que le vendeur, après avoir déduit l'impôt préalable fictif, facture l'œuvre avec la TVA à l'acquéreur, ce dernier, assujetti, peut déduire l'impôt transféré sur le prix de vente à titre d'impôt préalable «normal». Si l'acquéreur revend l'œuvre (conformément au système) 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) ou revend l'œuvre à l'étranger sans la TVA, l'AFC n'encaisse pas l'impôt sur le chiffre d'affaires relatif à cette vente. Au final, la première galerie a été autorisée à déduire l'impôt préalable qui n'avait jamais été perçu à titre d'impôt sur le chiffre d'affaires.

Le grand avantage du système de l'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 deuxième 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 marge 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 biens 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 pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités correspond dans une large mesure à la réglementation appliquée jusqu'au 31 décembre 2009 à tous les biens mobiliers usagés identifiables. Se fondant sur la délégation de compétence contenue à l'al. 3, 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 de l'ancien art. 11 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la TVA<sup>18</sup>. Désormais, les véhicules admis à titre de véhicules vétérans seront considérés comme des pièces de collection.

#### *Art. 24, titre*

Cette modification ne concerne que la version française. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

#### *Variante du Conseil fédéral*

##### *Art. 25, al. 3*

Ce complément permet de préciser directement dans la loi quelles sont les conséquences lorsque l'assujetti ne prend pas les mesures organisationnelles appropriées nécessaires afin de distinguer les chiffres d'affaires relatifs aux prestations «à l'emporter», imposables au taux réduit, des chiffres d'affaires concernant les prestations de la restauration, imposables au taux normal. En vertu de l'art. 56 OTVA et de la pratique de l'AFC, la saisie séparée des chiffres d'affaires sur une caisse enregistreuse disposant de rubriques distinctes ou sur des caisses distinctes ainsi que la remise au client d'une pièce justificative sur laquelle figure le type de prestation, le prix et le taux applicable constituent des mesures d'ordre organisationnel appropriées. Si ces mesures permettant de séparer la saisie des chiffres d'affaires font défaut, tous les chiffres d'affaires doivent être imposés au taux normal. Cette conséquence découle de la théorie normative, dominante en matière de droit fiscal, selon laquelle l'assujetti doit prouver les faits qui réduisent la charge fiscale, dans le cas présent le volume des chiffres d'affaires imposables au taux réduit. S'il ne saisit pas les chiffres d'affaires séparément et n'est par conséquent pas en mesure d'apporter cette preuve, il doit supporter les conséquences du défaut de preuve. C'est pourquoi l'imposition au taux normal en cas d'absence de mesures d'ordre organisationnel correspond à la pratique bien établie de l'AFC. Dans l'arrêt 2C\_175/2012 du

<sup>18</sup> RO 2000 1347

4 octobre 2012<sup>19</sup>, le Tribunal fédéral a tout d'abord contredit la pratique de l'AFC en exigeant de cette dernière qu'elle procède à une taxation par voie d'estimation. Il s'est cependant avéré qu'il n'est pas possible de réaliser une taxation par voie d'estimation fiable sans entraîner des charges disproportionnées, notamment lorsque l'assujetti conteste le résultat de la taxation par voie d'estimation. Le nombre de tickets de caisse sur lesquels figure l'indication du taux réduit pour les prestations «à l'emporter» joue également un rôle, en plus du fait que l'estimation de la proportion de prestations «à l'emporter» imposables au taux réduit par rapport à l'ensemble du chiffre d'affaires peut varier considérablement en fonction de la saison, de la météo, des manifestations particulières, etc. En effet, si les tickets indiquent toujours le taux normal en raison de l'absence de mesures permettant une saisie distincte, c'est l'impôt calculé sur la base de ce taux qui est dû, étant donné que c'est le taux qui a été facturé (cf. l'art. 27, al. 2, LTVA). Si l'assujetti a omis de séparer les chiffres d'affaires saisis, il n'est plus possible de déterminer la part des chiffres d'affaires qui, dans le passé, auraient été imposables au taux réduit. Quelle que soit la méthode appliquée, l'assujetti peut la mettre en doute. Les entreprises qui ne veulent pas supporter les frais administratifs liés à la séparation des chiffres d'affaires et ne procéderaient donc pas à cette séparation seraient récompensées si l'AFC était tenue d'estimer, dans le cadre d'un contrôle, leurs chiffres d'affaires imposables au taux réduit. Pour ne pas créer de fausses incitations, il y a lieu, dans de tels cas, d'imposer après coup tous les chiffres d'affaires au taux normal. Sinon, les assujettis qui n'adoptent pas un comportement conforme à la loi seraient au final avantagés par rapport à leurs concurrents qui respectent la loi. Le fait d'indiquer désormais explicitement les conséquences de l'absence de mesures de type organisationnel dans la loi permet en principe de supprimer la contradiction, incriminée par le Tribunal fédéral, en ce qui concerne l'imposition différenciée des prestations «à l'emporter» et des prestations de la restauration.

#### *Variante de l'organe consultatif*

##### *Art. 25, al. 3*

*L'organe consultatif souhaite renoncer intégralement à ce complément ou, du moins, à titre subsidiaire à l'ajout «aucune mesure appropriée». En effet, si l'AFC pouvaient qualifier certaines mesures comme inappropriées et ainsi déclencher automatiquement une imposition de l'ensemble du chiffre d'affaires au taux normal, on assisterait à des surimpositions basées uniquement par des critères formels. Le rapport explicatif expose que les autorités fiscales ne pourraient, sur la base de l'ATF 2C\_175/2012 du 4 octobre 2012, pas remplir leur obligation de procéder à une taxation par voie d'estimation moyennant une charge de travail acceptable. Cette affirmation doit être mise en doute. Les taxations par voie d'estimation font depuis toujours partie des tâches qui incombent aux autorités fiscales; le domaine des prestations «à l'emporter» n'est pas le seul concerné. En général, les tribunaux protègent les estimations effectuées par les autorités. Ce n'était pas le cas de la procédure en question, parce que l'AFC ne voulait pas procéder à une taxation par voie d'estimation.*

<sup>19</sup> ASA 81 657

*Art. 27, al. 3*

Ce 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 mentionné 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.

*Art. 28, al. 3, 3<sup>bis</sup> et 3<sup>ter</sup>*

La notion de «déduction fictive de l'impôt préalable» qui était utilisée jusqu'à présent n'est pas très précise sur le plan sémantique. En effet, ce n'est pas la déduction qui est fictive, mais l'impôt préalable: le destinataire assujéti peut demander la déduction de l'impôt préalable bien qu'aucun impôt préalable n'ait été répercuté lors de l'achat. Inspirée des expressions latines, la nouvelle formulation «déduction d'un impôt préalable fictif» est plus précise. Le remplacement de la formulation «non grevés de TVA» par la formulation «aucune TVA n'a été répercutée» constitue également une précision linguistique. En effet, si les biens étaient effectivement acquis non grevés de TVA, la déduction d'un impôt préalable fictif serait contraire au système parce qu'elle permettrait de déduire la TVA résiduelle contenue dans le prix d'acquisition des biens.

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. le commentaire de l'art. 23a AP-LTVA).

*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 à 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 d'être. 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 appartient donc exclusivement aux assujétis: l'AFC ne peut pas leur imposer un choix.

*Art. 37, al. 3, 2<sup>e</sup> phrase*

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 qu'il est difficile de fixer des critères fiables pour le contrôle de l'adéquation et que, par conséquent, le législateur n'a pas défini ce qu'il faut entendre par adéquat.

La méthode des taux de la dette fiscale nette doit être à la fois aussi simple que possible à appliquer et la plus conforme possible à la méthode de décompte effective. Or, plus la dette fiscale calculée selon la méthode des taux de la dette fiscale nette doit correspondre à la dette fiscale calculée selon la méthode effective, plus la méthode devient compliquée et fastidieuse pour l'assujetti et l'AFC. Elle en devient ingérable et ne remplit plus du tout son but, qui est d'alléger la charge administrative des petites et des moyennes entreprises. 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, une disposition légale spécifique est superflue. Le CDF peut effectuer ce genre d'examen en se fondant sur les critères de l'art. 5 de la loi fédérale du 28 juin 1967 sur le contrôle des finances<sup>20</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».

*Variante du Conseil fédéral*

*Art. 42, al. 6*

*Al. 6:* le délai absolu de prescription, 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. Dans le droit fiscal fédéral (cf. l'art. 120, al. 4, LIFD<sup>21</sup>, l'art. 152, al. 3, LIFD, l'art. 47, al. 1, LHID<sup>22</sup>), ainsi que dans le droit douanier (cf. l'art. 75, al. 4, LD<sup>23</sup>), le délai absolu de prescription de quinze ans constitue une norme. Cette norme a été transgressée dans le cadre de la réforme de 2010 uniquement pour la TVA, dans l'espoir d'accélérer la procédure. La pratique a cependant montré que le délai absolu de prescription raccourci à 10 ans avait entraîné des conséquences non souhaitées: les contrôles de TVA portent en général sur les 5 dernières périodes fiscales, 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, plus de quatre ans et demi du délai absolu de prescription de la première année contrôlée se sont déjà écoulés, vu le délai de finalisation que l'AFC doit observer (art. 72, al. 1, LTVA). En vertu du droit en vigueur, si une procédure de recours est engagée contre la notification d'estimation relative à la première période fiscale contrôlée, cette

<sup>20</sup> RS 614.0

<sup>21</sup> RS 642.11

<sup>22</sup> RS 642.14

<sup>23</sup> RS 631.0

procédure doit être bouclée (jusqu'au Tribunal fédéral) durant les quelque cinq années restantes, faute de quoi elle risque de se prescrire entre les mains du juge. Si l'instance de recours renvoie la décision au lieu de statuer, le délai restant devient serré pour clore la procédure dans les temps. La conséquence en est en outre 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. Cela 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 de quinze ans. Dans les cas voués à l'échec où des reprises de TVA importantes sont en jeu, les assujettis sont fortement incités 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'accélérer la procédure.

Avec la proposition de l'organe consultatif visant à employer davantage le recours «omissio medio», la charge de travail augmenterait considérablement, aussi bien pour l'AFC que pour le Tribunal administratif fédéral.

#### *Variante de l'organe consultatif*

##### *Art. 42, al. 6*

*Pour les spécialistes des impôts représentés au sein de l'organe consultatif, le problème provient plutôt du fait que les possibilités d'accélérer les procédures introduites dans le cadre de la réforme de la TVA de 2010 ne sont pas appliquées, voire contournées consciemment par l'AFC. Ainsi, jusqu'à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_805/2013 du 21 mars 2014, les notifications d'estimation, par exemple, ont été présentées comme des décisions, contrairement à la conception du législateur, ce qui rend impossible la liquidation rapide des irrégularités dans le cadre d'une procédure informelle. Par ailleurs, malgré le commentaire de l'art. 82 P-LTVA présenté dans le message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA<sup>24</sup>, les décisions rendues en lien avec des notifications d'estimation n'ont jusqu'à présent pas été motivées de manière assez détaillée pour permettre aux tribunaux de considérer les plaintes directes déposées comme recevables; l'AFC doit par conséquent mener des procédures de recours suite aux décisions de non-entrée en matière rendues par le Tribunal administratif fédéral. L'AFC n'accède pas non plus à la requête des assujettis de disposer de décisions motivées en détail, estimant qu'ils n'y ont pas droit. L'organe consultatif est d'avis que les mesures prévues par le Parlement doivent d'abord être mises en œuvre avant de prolonger le délai absolu de prescription aux dépens des assujettis.*

##### *Art. 44, al. 2*

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

<sup>24</sup> FF 2008 6277, p. 6395

*Art. 45, al. 1, let. a, c et 2, let. b*

*Al. 1, let. a:* cette modification ne change pas la situation juridique mais permet une meilleure compréhension de la disposition et adapte cette dernière à la nouvelle formulation de l'art. 45, al. 1, let. c, AP-LTVA. Les clients ne doivent payer l'impôt sur les acquisitions que lorsque l'entreprise qui fournit la prestation n'est pas inscrite, à tort ou à raison, au registre des assujettis. En revanche, les entreprises qui fournissent uniquement des prestations de services devant être imposées au lieu du destinataire sur le territoire suisse sont libérées de l'assujettissement conformément à l'art. 10, al. 2, let. b, ch. 2, AP-LTVA, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires (voir le commentaire de l'art. 45, al. 1, let. c, AP-LTVA).

Puisque les entreprises qui fournissent des prestations de services en matière de télécommunications ou des prestations de services électroniques à des destinataires n'étant pas assujettis à l'impôt sont assujetties sur la base d'une contre-mesure introduite à l'art. 10, al. 2, let. b, ch. 2, AP-LTVA, ces prestations doivent être exclues du champ d'application de l'impôt sur les acquisitions, faute de quoi il est à craindre que des clients des entreprises n'ayant à tort pas demandé leur inscription au registre des assujettis en Suisse doivent déclarer l'impôt sur les acquisitions s'ils dépassent la limite déterminante pour l'impôt sur les acquisitions.

*Al. 1, let. c:* l'organe consultatif propose de restreindre l'impôt sur les acquisitions aux «livraisons de biens immobiliers (y c. le sol)». Cette restriction de l'impôt sur les acquisitions grevant les livraisons correspond à l'intention initiale du législateur lors de l'introduction de cette disposition dans le cadre de la réforme de la TVA de 2010. Le but était alors d'éliminer les distorsions de la concurrence engendrées par la TVA dans les régions frontalières entre entreprises nationales et étrangères, en particulier dans le secteur principal de la construction et du second œuvre. Cela permet d'empêcher l'application non voulue de l'impôt sur les acquisitions aux locations et affermages, ainsi qu'aux livraisons ordinaires qui, sinon, ne peuvent pas être soumises à l'impôt sur les importations.

Sur la base de la proposition de l'organe consultatif, que le Conseil fédéral approuve, le terme «objets» a été remplacé par le terme «biens» utilisé d'ordinaire dans la LTVA. Etant donné que, du point de vue suisse, la location et l'affermage constituent des livraisons de biens immobiliers, l'avant-projet du Conseil fédéral parle des «livraisons des biens immobiliers visés à l'art. 3, let. d, ch. 1 et 2». De cette manière il est clairement établi que les locations et affermages *imposables* de biens immobiliers ne sont pas soumis à l'impôt sur les acquisitions, mais à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. La vente de biens immobiliers est exclue du champ de l'impôt, raison pour laquelle elle n'est pas soumise à l'impôt sur les acquisitions. Le vendeur étranger pourrait éventuellement imposer volontairement la vente. Mais comme il n'est pas inscrit au registre des assujettis, l'option n'entre pas en ligne de compte.

Sont réputées livraisons de biens immobiliers au sens de l'art. 3, let. d, ch. 1 et 2, LTVA, les prestations du secteur principal de la construction et du second œuvre décrites à l'art. 5 de l'ordonnance du 21 mai 2003 sur les travailleurs détachés en Suisse (Odét)<sup>25</sup>. Il s'agit, en vertu de cette ordonnance, des activités en lien avec la construction, telles que l'excavation et le terrassement, la construction proprement dite, le montage et le démontage d'éléments préfabriqués, l'aménagement ou

<sup>25</sup> RS 823.201



l'équipement, la transformation, la rénovation, la réparation, le démantèlement, la démolition, la maintenance, l'entretien (travaux de peinture et de nettoyage) et l'assainissement. Dans cette ordonnance et dans le langage courant, de même que dans les accords internationaux de référence (par ex. GATT-OMC et les accords d'association à Schengen et Dublin), ces prestations sont d'ordinaire qualifiées de prestations de services. Cependant, en vertu de la loi suisse régissant la TVA, elles sont considérées comme des livraisons (voir l'art. 3, let. d, LTVA).

Au premier abord, le fait que l'impôt sur les acquisitions soit appliqué aux «livraisons, sur le territoire suisse, des biens immobiliers [...] qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les importations» peut sembler tautologique. Toutefois, cette restriction est nécessaire afin d'éviter un conflit en matière d'imposition avec l'impôt sur les importations: en effet, si des matériaux de construction, par exemple, franchissent la frontière, l'imposition ne porte pas uniquement sur la valeur des matériaux importés, mais sur la valeur de l'intégralité de la prestation de construction à fournir avec ces matériaux. La remise de la construction terminée au commanditaire constitue également une livraison d'un bien immobilier conformément à l'art. 3, let. d, ch. 1 et 2, LTVA. Si l'application de l'impôt sur les importations n'était pas exclue, la prestation de construction serait imposée à double.

Par ailleurs, l'impôt sur les acquisitions ne s'applique que lorsque l'entreprise étrangère n'est pas inscrite, à tort ou à raison, au registre des assujettis. Quiconque fait exécuter, sur le territoire suisse, des prestations du secteur principal de la construction et du second œuvre et obtient une facturation de ces prestations sans TVA doit verser l'impôt sur les acquisitions lorsque les conditions énumérées à l'art. 45, al. 2, LTVA sont remplies.

Enfin, la restriction, inscrite dans la loi, selon laquelle l'impôt sur les acquisitions s'applique aux livraisons de biens immobiliers, implique que désormais les livraisons d'énergie à des clients non assujettis sur le territoire suisse ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions et que les entreprises qui fournissent ce genre de prestations doivent s'assujettir à la TVA si elles dépassent la limite de chiffre d'affaires avec ces livraisons d'énergie. L'art. 109, al. 2, OTVA, peut par conséquent être supprimé.

*Al. 2, let. b:* désormais, l'AFC n'est plus tenue d'informer préalablement par écrit les personnes, qui ne sont pas assujetties, de leur assujettissement à l'impôt sur les acquisitions. Cette exigence a été introduite dans le cadre des débats parlementaires au sujet de la réforme de la TVA de 2010. On était alors parti du principe que la collaboration avec les bureaux de douane de frontière permettrait d'identifier les acquéreurs de prestations. La pratique a cependant montré que pour cela des frais supplémentaires considérables sont nécessaires et que de nombreuses lacunes persistent, d'une part, en raison des faibles ressources en personnel des bureaux de douane et, d'autre part, en raison du fait que l'AFC ne peut pas exiger de quelqu'un qu'il déclare l'impôt sur les acquisitions en se fondant sur de simples soupçons. Cela suppose que l'AFC connaisse avec certitude l'acquéreur des prestations et le prix de celles-ci, afin d'être certaine que la limite annuelle de 10 000 francs est dépassée. Le Conseil fédéral et l'organe consultatif proposent, au vu de ces difficultés, de supprimer l'obligation de l'AFC d'informer. La limite de chiffre d'affaires de 10 000 francs pour le décompte de l'impôt sur les acquisitions doit toutefois être maintenue, notamment pour ne pas obliger des particuliers à déclarer la TVA pour des cas de faible d'importance.

*Art. 45a*

Cette modification ne change pas la situation juridique. Dans le cadre de la réforme de la TVA de 2010, 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 convient 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 étaient réglées à l'art. 109 OTVA. Désormais, cette disposition figure dans la loi et est complétée par la mention 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 3*

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

*Art. 53, al. 1, 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 produite à distance amenée dans des conduites; cela correspond d'ailleurs à la pratique actuelle (voir le commentaire de l'art. 7, al. 2, AP-LTVA). Conformément à l'art. 7, al. 2, AP-LTVA, ces livraisons sont imposées sur le territoire suisse.

*Art. 54*

Cette modification ne change pas la situation juridique. Le titre «Calcul de l'impôt» est remplacé par «Base de calcul», pour adapter la terminologie à la disposition analogue de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (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.

## *Variante du Conseil fédéral*

### *Art. 70, al. 2*

*Al. 2:* la prolongation du délai absolu de prescription ne doit pas entraîner une prolongation correspondante du délai de conservation des livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. C'est la raison pour laquelle, comme dans la législation précédente, le délai de conservation est dissocié du délai absolu de prescription et fixé à dix ans. Si, lorsque dix ans se sont écoulés depuis l'échéance de la période fiscale en question, la créance fiscale concernant cette période fiscale n'est pas encore exigible, les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents doivent être conservés jusqu'à ce que la période en question devienne également exécutoire. Les documents commerciaux relatifs à des biens immobiliers constituent toutefois une exception. Etant donné que le calcul de la valeur résiduelle des biens immobiliers se fonde sur un amortissement annuel de 5 % de la valeur, pour les besoins de la TVA, les documents commerciaux y relatifs perdent leur validité après 20 ans seulement. Ils doivent par conséquent être conservés pendant 20 ans. Le délai de conservation commence à courir à l'échéance de la période fiscale. Tant que la disposition selon laquelle l'exercice commercial peut être utilisé à titre de période fiscale n'est pas encore entrée en vigueur, le début du délai de prescription commencera à courir à la fin de l'année civile et sera différent de ce qui est prévu dans le Code des obligations, où le délai commence à courir à partir de la fin de l'exercice. Les autres règles de l'art. 958f CO concernant la tenue et la conservation des livres restent toutefois applicables.

## *Variante de l'organe consultatif*

### *Art. 70, al. 2*

*Conformément à sa proposition pour l'art. 42, al. 6, AP-LTVA, l'organe consultatif demande la suppression de cette modification.*

### *Art. 76*

*L'al. 1* habilite l'AFC à 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. Le terme «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>26</sup>). Pour la 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). De cette disposition découle également le fait que les données peuvent être communiquées et obtenues dans le cadre de l'assistance administrative en vertu de l'art. 75 LTVA. En effet, 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>27</sup>, le numéro d'assuré AVS ne peut être utilisé systématiquement en dehors des assurances sociales (par ex. dans le cadre des impôts) 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 besoin du numéro AVS avant tout pour attribuer avec certitude 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. le 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>28</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 l'acquiescement 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:* cette disposition permet de garantir que le CDF a accès à tous les systèmes d'information de l'AFC, afin qu'il soit en mesure d'assumer ses tâches légales de contrôle.

*Al. 4:* 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 à 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 y 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 données sont énumérées dans l'OTVA.

*L'al. 5* correspond à l'actuel art. 76, al. 4, LTVA; il garantit que les documents conservés sous forme électronique seront assimilés à des originaux lorsque cela

<sup>27</sup> RS 831.10

<sup>28</sup> RS 431.03

répond à une exigence légale, comme c'est le cas dans le cadre des procédures d'exécution forcée ou pénales.

L'*al. 6* 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. 86, al. 7*

Le montant d'impôt provisoirement dû conformément à l'art. 86 LTVA constitue un outil destiné à garantir le versement de l'impôt. Si l'AFC devait toujours attendre l'écoulement du délai de finalisation pour lancer une procédure d'exécution forcée pour des montants d'impôt n'ayant pas été payés, les risques liés au recouvrement seraient beaucoup trop élevés. C'est la raison pour laquelle, à titre d'instrument permettant de garantir le versement, elle peut faire valoir des montants d'impôt provisoirement dus sur la base de l'art. 86, al. 2, LTVA. La première phrase de l'actuel art. 86, al. 7, LTVA établit déjà clairement que le montant provisoire d'impôt exigé n'est pas lié, sur le plan matériel, à la créance fiscale. La loi présuppose par conséquent toujours que la créance fiscale sera établie. La TVA étant un impôt fondé sur le principe de l'auto-taxation, la fixation de la créance fiscale est une tâche qui incombe à l'assujetti. L'AFC ne procède qu'à titre exceptionnel à la détermination de la créance fiscale. Les assujettis qui, au cours du délai de prescription du droit de taxation, ne remettent pas de décompte, ou remettent des décomptes présentant un solde manifestement insuffisant et qui ne procèdent pas à la finalisation en vertu de l'art. 72 LTVA ou ne demandent jamais à l'AFC de rendre une décision conformément à l'art. 82 LTVA, notamment concernant la détermination de l'assujettissement, ne doivent pas au surplus, au vu de ce comportement non coopératif qui viole l'obligation de collaborer, obtenir de l'AFC qu'elle fixe leurs créances fiscales. Toutefois, si la fixation fait défaut, il est à craindre qu'au terme du délai de prescription du droit de taxation, l'assujetti puisse demander le remboursement des montants d'impôt provisoirement dus en raison de l'absence de créance fiscale matérielle. La disposition introduite à l'art. 86, al. 7, LTVA, selon laquelle, à l'échéance du délai de prescription du droit de taxation, le montant d'impôt provisoirement dû sur la base de l'art. 86, l'al. 2 fait partie de la créance fiscale, si la détermination de la créance fiscale n'est pas possible en raison de l'inaction de l'assujetti, permet d'exclure un remboursement. Dans ces cas, l'AFC renonce à fixer la créance fiscale sur plan matériel, car cela présuppose en règle générale l'exécution d'un contrôle fiscal. De cette manière, elle ne favorise et ne récompense pas les comportements non coopératifs des assujettis et peut renoncer à des procédures mobilisant beaucoup des ressources.

Conformément à la fonction de garantie de l'impôt de l'art. 86, al. 2, LTVA, la simple opposition contre la poursuite du montant d'impôt provisoirement dû par le biais d'une signature sur le commandement de payer ne permet pas de contester la créance fiscale sur le plan matériel et n'entraîne donc pas une détermination de la créance fiscale de la part de l'AFC. En revanche, si en formulant son opposition, l'assujetti conteste les conditions matérielles concernant le paiement de la TVA, l'AFC ouvre une procédure visant à déterminer l'impôt afin de clarifier les conditions matérielles. Lorsqu'il ne fait pas l'objet d'une procédure d'exécution forcée, l'assujetti peut également à tout moment avant l'échéance du délai de prescription du droit de taxation, soit remettre un décompte selon l'art. 72 LTVA, soit demander à l'AFC de rendre une décision conformément à l'art. 82 LTVA pour déterminer si

les conditions matérielles et légales pour le paiement de la TVA sont remplies. Ainsi, l'assujetti est le seul responsable du fait qu'à l'échéance du délai de prescription du droit de taxation, des montants d'impôt provisoirement dus sont traités comme des éléments de la créance fiscale. Cette disposition ne concerne pas les montants d'impôt payés sous réserve afin d'éviter d'éventuels intérêts moratoires et pour lesquels une procédure juridique fiscale a été engagée. Si l'assujetti a par exemple remis deux décomptes et obtenu deux estimations, les décomptes et les estimations doivent faire partie de la créance fiscale. Cela est exprimé par le fait que les montants d'impôt que l'AFC fait valoir, conformément à l'al. 2, sont *aussi* considérés comme des créances fiscales.

*Art. 87, al. 2*

La suppression de cette disposition ne modifie pas la situation juridique établie conformément à la pratique actuelle. En cas d'interprétation littérale du texte actuel, jamais aucun intérêt moratoire n'aurait été dû sur une reprise d'impôt, car une erreur qui n'a pas été commise ne peut pas entraîner de pertes fiscales et ne peut donc pas donner lieu à une reprise assortie d'intérêts moratoires. Le texte actuel vise à souligner qu'aucun intérêt moratoire n'est dû si une reprise se fonde sur une erreur n'ayant pas entraîné de manque à gagner fiscal pour la Confédération. C'est par exemple le cas lorsque l'erreur constatée ne donne lieu, en fin de compte, à aucune perte fiscale 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 lesquelles 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 reprise de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

*Art. 88, al. 3*

*Al. 3:* la suppression de l'expression «ne fait pas l'objet d'une décision entrée en force» ne modifie pas la situation juridique, elle permet uniquement de clarifier le concept de la prescription du droit de taxation: pour qu'une créance fiscale devienne exigible, il n'est pas nécessaire qu'elle soit déterminée dans tous les cas, puisque l'échéance du délai de prescription du droit de taxation suffit pour qu'elle devienne exigible et ne soit par conséquent plus modifiable (voir art. 43, al. 1, let. c, LTVA).

*Art. 89, al. 2, 4 et 5*

*Al. 2:* la suppression de l'expression «fixée par une décision non encore entrée en force» ne modifie pas la situation juridique, elle permet uniquement de clarifier le concept de la prescription du droit de taxation: pour qu'une créance fiscale devienne exigible, il n'est pas nécessaire qu'elle soit déterminée dans tous les cas, puisque l'échéance du délai de prescription du droit de taxation suffit pour qu'elle devienne exigible et ne soit par conséquent plus modifiable (voir art. 43, al. 1, let. c, LTVA).

*Al. 4:* cette suppression ne modifie pas la situation juridique. La disposition est inutile, étant donné que l'art. 80, al. 2, ch. 2 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP)<sup>29</sup> assimile déjà les décisions des autorités administratives suisses à des décisions exécutoires des tribunaux.

<sup>29</sup> RS 281.1

*Al. 5:* cette modification permet de mettre en œuvre les exigences formulées dans 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>30</sup> ne s'appliquent pas aux créances de droit public dans la mesure où le droit public ne réserve pas expressément leur validité (ATF 102 Ia 483). La suppression de cette disposition, comme demandé dans 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 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. 92, al. 1 et 6*

*Al. 1:* ne concerne que le texte italien (précision d'ordre linguistique).

*Al. 6:* cette suppression ne modifie pas la situation juridique. Le Conseil fédéral n'a pas eu recours à cette norme de délégation parce qu'il a été constaté que la remise n'avait besoin d'aucune disposition supplémentaire afin d'en préciser les conditions et la procédure. C'est la raison pour laquelle cette norme peut être abrogée.

*Art. 93, al. 1*

Ne concerne que le texte italien (précision d'ordre linguistique).

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

*Al. 1, let. c:* ce complément ne modifie pas la situation juridique. Les prestations fournies au personnel peuvent être simultanément des prestations fournies à des personnes proches ou étroitement liées. Cette clause de délégation, destinée à simplifier au maximum le traitement fiscal des prestations fournies au personnel, habilite le Conseil fédéral à 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 sur la base de la comparaison avec la valeur de la contre-prestation qui aurait été convenue entre des tiers indépendants; elle habilite donc la Conseil fédéral à créer une *lex specialis* en la matière.

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

*Art. 109, al. 1*

Depuis la constitution de l'organe consultatif, le chef de la Division principale de la TVA de l'AFC en a assumé la présidence. Dans l'intervalle, il est apparu que cette

<sup>30</sup> RS 210

double fonction n'est plus compatible avec le fonctionnement actuel de l'organe consultatif. L'organe consultatif se prononce en effet sur les projets d'actes et les déterminations de la pratique (art. 109, al. 2, LTVA). Ces projets d'actes et déterminations de la pratique sont élaborés par la Division principale de la TVA, en qualité d'unité administrative compétente, sous la responsabilité du chef de la Division principale. Mais le chef de la Division principale, en sa qualité de président de l'organe consultatif, apparaît simultanément également en tant que responsable des prises de position de l'organe consultatif pour les recommandations de modifications des projets d'actes et des déterminations de la pratique. Cette double fonction entraîne inévitablement des conflits d'intérêts, dans la mesure où le chef de la Division principale ne peut pas seulement approuver les projets d'actes et les déterminations de la pratique, mais aussi les recommandations de l'organe consultatif qui vont à l'encontre de l'opinion de l'AFC. En outre, la position et le rôle de l'organe consultatif peuvent susciter la confusion des tiers. Pour une évaluation globale des recommandations de l'organe consultatif, il doit être clair que ce dernier représente l'opinion de ses membres (à savoir des représentants des assujettis, des cantons, des milieux scientifiques, du domaine de la pratique fiscale et des consommateurs) et cette opinion qui peut diverger de celle de l'AFC. Afin de tenir compte de cette situation, l'Administration fédérale ne doit plus être représentée officiellement au sein de l'organe consultatif. La mention correspondante est supprimée à l'art. 109, al. 1, LTVA. Cela correspond par ailleurs à la règle pour les commissions extraparlimentaires, puisque, conformément à l'art. 57e de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA)<sup>31</sup>, les membres de l'administration fédérale ne peuvent être nommés que dans de certains cas isolés et fondés dans une commission extraparlimentaire. Le chef de la Division principale de la TVA ne peut par conséquent plus assumer la présidence de l'organe consultatif. Les dispositions de l'ordonnance, en particulier l'art. 158 OTVA<sup>32</sup>, doivent être adaptées en ce sens.

Cette modification ne concerne pas les membres de l'AFC qui participent aux séances de l'organe consultatif à titre de conseillers.

### *Variante du Conseil fédéral*

#### *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, procéder à la déduction intégrale de l'impôt préalable grevant ces investis-

<sup>31</sup> RS 172.010

<sup>32</sup> RS 641.201



sements, avant de repasser à la méthode des taux forfaitaires ou des taux de la dette fiscale nette pour bénéficier une seconde fois de la déduction de l'impôt préalable.

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

Le fait que le choix ne soit pas possible en cas de modification 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 sont traités de la même manière que les assujettis qui établissent leurs décomptes 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>33</sup>).

#### *Variante de l'organe consultatif*

##### *Art. 115, al. 1*

*Cette disposition favorable aux assujettis se justifiera tant que les tiers externes à l'administration ne pourront pas vérifier et influencer le montant des taux de la dette fiscale nette.*

#### **Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)<sup>34</sup>**

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

L'introduction, dans le cadre de la réforme de la TVA de 2010, 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 ce complément, 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>35</sup>**

##### *Art. 6a et 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.

<sup>33</sup> RO 2000 1300

<sup>34</sup> RS 172.021

<sup>35</sup> RS 431.03

L'utilisation du numéro d'assuré est considérée comme «systématique» lorsque les données personnelles sont collectées de manière structurée et qu'elles contiennent le numéro 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 des inscriptions multiples inutiles.

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, cet alinéa prévoit que les services IDE sont les seuls destinataires (art. 3, al. 1, let. d, LIDE) qui sont également habilités à utiliser le numéro d'assuré de manière systématique. Ensuite, il est nécessaire que la communication permette l'identification de la personne physique et le traitement correct de ses données 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 les dispositions de la LAVS qui s'appliquent ici. En d'autres termes, les services IDE doivent disposer d'une base légale leur permettant d'utiliser le numéro d'assuré dans un but déterminé.

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

### **Loi fédérale du 28 juin 1967 sur le Contrôle fédéral des finances (LCF)<sup>36</sup>**

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

La dernière partie de la phrase de l'art. 37, al. 3, AP-LTVA 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 convient par conséquent d'abroger la disposition correspondante dans la loi sur le Contrôle des finances.

### **Loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dette et la faillite<sup>37</sup>**

#### *Art. 80, al. 2, ch. 5*

Ce complément permet de régler une particularité qui provient du fait que la TVA est prélevée selon le principe de l'auto-taxation: en effet, dans le cadre de la TVA, les décisions ne sont pas les seuls actes qui entrent en force. En vertu de l'essence d'un impôt fondé sur le principe de l'auto-taxation, les créances fiscales qui n'ont jamais fait l'objet d'une décision deviennent exigibles à l'échéance du délai de prescription du droit de taxation (art. 43, al. 1, let. c, en lien avec l'art. 42, al. 1, LTVA). Il doit par conséquent aussi être possible de mener une procédure d'exécution forcée pour ces créances. Cependant, pour pouvoir accorder la mainlevée définitive de l'opposition, il faut que la créance fiscale découle d'un acte. Les décomptes fiscaux des assujettis sont donc considérés comme des actes, mais aussi

<sup>36</sup> RS 614.0

<sup>37</sup> SR 281.1

les notifications d'estimation qui, depuis l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_805/2013 du 21 mars 2014, ne peuvent plus être conçues comme des décisions. De manière analogue aux autres titres devenus exigibles, les notifications d'estimation sont exécutées par le biais de la mainlevée définitive, puisque seuls l'extinction, le sursis et la prescription peuvent être invoqués à titre de réclamation (cf. art. 81, al. 1, LP). Il en va de même des notifications d'estimation qui deviennent exigibles suite à la reconnaissance écrite de l'assujetti (art. 43, al. 1, let. b, LTVA).

### **3 Conséquences**

#### **3.1 Conséquences pour les assujettis**

##### **3.1.1 Conséquences de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement conformément à l'art. 10 AP-LTVA**

La nouvelle réglementation en matière d'assujettissement selon laquelle le chiffre d'affaires réalisé au niveau mondial est déterminant pour l'assujettissement ne concernerait que dans de rares cas *des entreprises nationales*. Les entreprises qui ne sont pas inscrites au registre des assujettis parce qu'elles n'atteignent pas la limite de chiffre d'affaires de 100 000 francs ne fournissent qu'à titre exceptionnel des prestations à l'étranger. Les coiffeuses à domicile et les chauffeurs de taxi indépendants sont des exemples typiques d'entreprises de ce genre. En revanche, les entreprises qui ont leur siège sur le territoire suisse et qui fournissent principalement ou exclusivement des prestations à l'étranger, renoncent en général à la libération de l'assujettissement, étant donné qu'elles peuvent ainsi déduire les impôts préalables grevant les prestations acquises sur le territoire suisse. La nouvelle réglementation en matière d'assujettissement n'engendrerait donc pratiquement pas de coûts administratifs supplémentaires pour les entreprises nationales.

L'estimation du nombre *d'entreprises étrangères* désormais tenues de s'assujettir est en revanche source de grandes incertitudes. Durant l'année d'introduction de la nouvelle réglementation, on estime qu'au moins 20 000 entreprises seront tenues de s'inscrire au registre des assujettis. Au cours des années suivantes, des entreprises devraient encore s'inscrire au registre des assujettis, mais d'autres devraient également en être radiées, parce qu'elles n'ont pas fourni de prestations en Suisse. A ce propos, il convient de prendre en compte le fait que les radiations prennent plus de temps que les inscriptions, étant donné que, pour les radiations, il faut attendre et vérifier si, au cours de l'année suivante, des prestations ont été fournies sur le territoire suisse. Pour la majorité des entreprises étrangères, il est fort probable que les travaux qu'elles effectueront en Suisse ne dureront pas uniquement une année, mais plutôt qu'ils s'étendront sur plusieurs années. C'est pourquoi, au cours de la deuxième année suivant l'introduction de la nouvelle réglementation, les estimations tablent sur 5000 à 10 000 nouvelles inscriptions d'entreprises étrangères au registre des assujettis, le nombre de radiations restant assez faible. Au cours de la troisième année, le nombre d'inscriptions devrait être encore légèrement supérieur au nombre de radiations. A partir de la quatrième année, cependant, les inscriptions et les radiations devraient plus ou moins s'équilibrer.

**Nombre d'assujettis supplémentaires**

Année d'introduction	> 20 000
Deuxième année	5000 à 10 000
Troisième année	2000
A partir de la quatrième année	Augmentations et diminutions minimales

Globalement, le nombre d'assujettis, qui se monte actuellement à environ 350 000, devrait augmenter d'environ 30 000 entreprises.

Le projet engendre des charges administratives supplémentaires pour ces nouveaux assujettis. Les coûts qui en découlent devraient être plus élevés que les coûts supportés par une entreprise nationale comparable, étant donné que les entreprises étrangères sont aussi tenues de désigner un représentant en Suisse et que ce représentant doit être rémunéré. Selon une étude de PricewaterhouseCoopers SA, les coûts liés à la désignation d'un représentant fiscal s'élèvent à 1000 à 1750 francs<sup>38</sup>. Dans cette étude, les coûts annuels moyens de la réglementation sont estimés à 3500 francs au moins par assujetti qui établit ses décomptes selon la méthode effective (p. 30). En revanche, ces coûts se montent à 1400 francs seulement par année pour les assujettis qui décident d'appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette (p. 31). L'étude ne dit pas si les coûts peuvent être répercutés sur les clients suisses ou s'ils doivent être supportés par les entreprises étrangères.

### **3.1.2 Conséquences de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement et de l'extension des exclusions du champ de l'impôt aux collectivités publiques assujetties**

La suppression de la limite des 25 000 francs pour les prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques prévue à l'art. 12, al. 3, LTVA, devrait permettre à plusieurs centaines de services de collectivités publiques d'être libérés de l'assujettissement obligatoire et donc permettre leur radiation du registre des assujettis. En effet, grâce à la suppression de cette limite, un service assujetti, par exemple, uniquement en raison de la location de places de stationnement à ses employés devrait probablement être à nouveau libéré de l'assujettissement.

L'extension de l'exclusion du champ de l'impôt prévue à l'art. 21, al. 2, ch. 28, let. b et c, LTVA devrait entraîner la libération de l'assujettissement pour certaines sociétés existantes détenues uniquement par des collectivités publiques. En outre, il faut s'attendre à ce que cette disposition promeuve la collaboration entre collectivités publiques.

<sup>38</sup> PricewaterhouseCoopers AG (PwC), Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern, rapport final du 26 septembre 2013, p. 69, disponible en allemand uniquement; <http://www.estv.admin.ch/mwst/dokumentation/00294/00815/index.html?lang=de>

## 3.2 Conséquences pour la Confédération

### 3.2.1 Conséquences financières

Quelques unes de modifications proposées de la loi ont des conséquences financières pour la Confédération.

- Il est ainsi prévu de ne plus accorder la déduction de l'impôt préalable fictif aux objets d'art, pièces de collection et antiquités, mais de réintroduire l'imposition de la marge (cf. ch. 2, commentaire de l'art. 23a). Cela permet d'éviter que des impôts prélabiles d'un montant pouvant atteindre 90 millions de francs par année ne soient déduits alors qu'ils n'ont jamais été versés à la Confédération.
- Selon les estimations, la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement (voir ch. 2, commentaire des art. 10, al. 2 et 45, al. 1, let. a et c, et al. 2, let. b) devrait engendrer des recettes supplémentaires d'environ 40 millions de francs par année.
- La mise en œuvre de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement (voir ch. 2, commentaire de l'art. 10, al. 2) nécessite du personnel supplémentaire à l'AFC, ce qui devrait engendrer une augmentation des coûts de plus de 5 millions de francs.
- La soumission, à partir d'un chiffre d'affaires annuel de 100 000 francs, des petits envois en provenance de l'étranger et adressés à des clients sur le territoire suisse à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (voir ch. 2, commentaire de l'art. 7, al. 3, let. b) devrait entraîner une hausse de recettes annuelles d'au moins 20 millions de francs.
- Par ailleurs, la simplification de l'assujettissement dans le domaine des collectivités publiques et l'allègement des charges de TVA liées à la collaboration entre collectivités publiques (voir ch. 2, commentaires des art. 12, al. 3 et 21, al. 2, ch. 28, 28<sup>bis</sup> et al. 6) devraient entraîner une diminution des recettes annuelles d'environ 10 millions de francs.
- Les conséquences financières liées au fait que l'assujettissement n'est plus exclu en cas de financement par le biais d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation (voir ch. 2, commentaire de l'art. 10, al. 1<sup>quater</sup>) sont difficiles à estimer. La diminution récurrente des recettes devrait être de l'ordre de 5 millions de francs par année. A cela s'ajoutent toutefois des diminutions uniques de recettes estimées à de quelques dizaines de millions de francs, dues au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable,
- La nouvelle réglementation du traitement, en matière de TVA, de la location de places destinées au stationnement de véhicules (voir ch. 2, commentaire de l'art. 21, al. 2, ch. 21, let. c) devrait entraîner une augmentation des recettes annuelles d'environ 8 millions de francs.
- La suppression de l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations visant la promotion de l'image fournies par des organisations d'utilité publique à des tiers et vice versa (voir ch. 2, commentaire de l'art. 21, al. 2, ch. 27) devraient, selon la configuration, entraîner des augmentations ou des diminutions de recettes pour la Confédération; il n'est toutefois pas possible de dire quelle tendance devrait l'emporter. La diminution des recettes serait le résultat de la suppression de l'exclusion du champ de l'impôt pour les

prestations fournies par des organisations d'utilité publique à des entreprises pouvant déduire l'intégralité de l'impôt préalable, ou du moins une grande partie de celui-ci. Les recettes supplémentaires, quant à elles, résulteraient principalement des cas dans lesquels des entreprises fournissent des prestations visant la promotion de l'image d'organisations d'utilité publique.

- Enfin, la mise en œuvre des initiatives parlementaires Triponez et Frick devrait entraîner une diminution des recettes d'environ 5 millions de francs par année.

Au final, les recettes supplémentaires devraient se monter à environ 133 millions de francs par année (cf. tableau 2).

Tableau 2

### Conséquences financières récurrentes pour le budget de la Confédération

	en millions de francs
Objets d'art, pièces de collection et antiquités: remplacement de la déduction de l'impôt préalable fictif par l'imposition de la marge	90
Détermination de l'assujettissement sur la base des chiffres d'affaires réalisés à l'échelle mondiale et non plus sur la base des chiffres d'affaires réalisés sur le territoire suisse	40
Coûts liés au personnel supplémentaire nécessaire pour la mise en œuvre de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement	-5
Soumission des petits envois en provenance de l'étranger à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse	20
Simplification de l'assujettissement des collectivités publiques	-10
Assujettissement des entreprises pas exclu en cas de financement par le biais d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation	-5
Nouvelle réglementation concernant l'imposition des places destinées au stationnement de véhicules	8
Imposition des prestations visant à promouvoir l'image d'organisations d'utilité publique ou de tiers	0
Mise en œuvre des initiatives parlementaires Triponez (02.413) et Frick (11.440)	-5
<b>Total des recettes supplémentaires</b>	<b>133</b>

### 3.2.2 Conséquences sur le personnel

Seule la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement conformément à l'art. 10 AP-LTVA a des conséquences sur les besoins en personnel. En effet, com-

me désormais l'assujettissement se fonde sur le chiffre d'affaires réalisé à l'échelle mondiale, il faut s'attendre à une forte augmentation du nombre d'inscriptions et de radiations d'entreprises dans le registre des assujettis. Le nombre d'assujettis inscrits de manière durable devrait aussi augmenter considérablement (voir le ch. 3.1.1).

Généralement, inscrire et radier des entreprises constitue une charge de travail plus grande lorsqu'il s'agit d'entreprises étrangères que lorsqu'il s'agit d'entreprises suisses. En effet, il est plus difficile d'entrer en contact avec des entreprises étrangères et il faut, pour elles, vérifier qu'un représentant fiscal soit désigné en Suisse (art. 67 LTVA). En outre, il s'agit parfois de prendre des mesures relatives aux sûretés conformément à l'art. 93 LTVA, afin que l'impôt dû soit payé. Pour l'AFC, la charge de travail serait particulièrement élevée durant l'année d'introduction de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement. Par la suite, cependant également: chaque année, elle devrait procéder à environ 10 000 inscriptions et radiations supplémentaires.

A l'heure actuelle, environ 29 000 inscriptions et 23 000 radiations sont effectuées chaque année dans le registre de la TVA. Cinquante-trois personnes (équivalents à plein temps) s'attèlent à ces tâches. Pour mener à bien les 10 000 inscriptions et 10 000 radiations supplémentaires prévues chaque année, l'AFC devrait voir son effectif augmenter d'environ 20 postes (équivalents à plein temps). Cette estimation ne prévoit cependant pas de personnel supplémentaire pour venir à bout de l'augmentation de la charge de travail pendant l'année d'introduction, au cours de laquelle il faut tabler sur l'inscription de plus de 20 000 entreprises. Toutefois, la charge de travail ne se résume pas à inscrire des entreprises au registre des assujettis et, plus tard, le cas échéant, à les en radier. Les quelque 30 000 entreprises qui devraient s'ajouter au nombre d'entreprises actuellement inscrites, doivent aussi être suivies pendant leur assujettissement. Il faut envoyer des formulaires de décompte, contrôler les décomptes, vérifier le paiement et, dans de nombreux cas, envoyer des rappels pour les créances et prendre des mesures d'encaissement. Ce travail nécessiterait environ 18 postes supplémentaires. Actuellement, les quelque 348 000 assujettis sont suivis par 209 personnes (équivalents à plein temps, y c. les cadres). Dix-huit postes supplémentaires (équivalents à plein temps) seraient nécessaires pour assurer le suivi des 30 000 entreprises étrangères supplémentaires, suivi qui, d'une manière générale, engendre une charge de travail nettement supérieure à la moyenne. En tout, l'AFC devrait donc créer 38 postes équivalents à plein temps.

La nouvelle réglementation en matière d'assujettissement devrait par ailleurs aussi entraîner une augmentation significative des demandes d'entraide judiciaire et d'assistance administrative adressées à l'étranger et des demandes d'assistance administrative émises par l'étranger. Pour l'heure, il n'est pas possible de dire si des postes doivent être créés au sein de l'AFC pour répondre à cette hausse de la charge de travail.

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

D'une part, les cantons et les communes seraient concernés dans la mesure où ils sont assujettis en tant qu'unité ou service et ne devraient, selon les circonstances, plus l'être en raison de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement visant le domaine des collectivités publiques conformément à l'art. 12 AP-LTVA. D'autre part, cependant, l'extension de l'exclusion du champ de l'impôt prévue à

l'art. 21, al. 2, ch. 28, AP-LTVA devrait également avoir des répercussions positives sur les cantons et les communes. Si plusieurs collectivités publiques fondent une société afin d'accomplir ensemble une tâche, les prestations que cette société fournit aux collectivités publiques impliquées et les prestations que les collectivités publiques impliquées fournissent à cette société seraient désormais exclues du champ de l'impôt. De telles collaborations sont imaginables aussi bien entre cantons qu'entre communes. Ainsi, il serait désormais possible, par exemple, que plusieurs cantons s'associent pour fonder une Haute école et que les prestations que la Haute école fournit aux cantons impliqués, de même que les prestations que ces cantons fournissent à la Haute école soient exclues du champ de l'impôt. De cette manière, la TVA n'aurait plus d'influence sur la forme juridique de ces collaborations.

Par ailleurs, la charge des cantons et des communes serait aussi allégée en raison du fait que la mise à disposition de personnel entre collectivités publiques serait désormais exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 28<sup>bis</sup>, AP-LTVA.

La charge des communes devrait en revanche augmenter en raison du fait que la location de places destinées au stationnement de véhicules appartenant au domaine public, qui était jusqu'ici exclue du champ de l'impôt, serait désormais imposable. Toutefois, les communes sont libres de répercuter la TVA sur les clients.

Au final, les cantons bénéficieraient d'un allègement fiscal d'environ 5 millions de francs, tandis que les communes devraient supporter quelques millions de francs de charges supplémentaires. Si la TVA résultant de la location de places destinées au stationnement de véhicules est répercutée sur les clients, les communes pourraient, elles aussi, bénéficier d'un allègement fiscal d'environ 5 millions de francs.

### **3.4 Conséquences pour les assurances sociales**

Outre la caisse fédérale, l'AVS et l'AI devraient aussi tirer profit des recettes annuelles supplémentaires estimées à 133 millions de francs. Les recettes du fonds AVS devraient augmenter de quelque 14 millions de francs par année et celles du fonds AI, limitées jusqu'à la fin de 2017, d'environ 7 millions de francs.

### **3.5 Conséquences pour l'économie**

Parmi les différentes modifications de la loi, seule la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement conformément à l'art. 10 AP-LTVA a des répercussions sur l'économie. En principe, les entreprises étrangères qui n'ont ni leur siège, ni un établissement stable sur le territoire suisse sont désormais assujetties à partir du 1<sup>er</sup> franc de chiffre d'affaires réalisé avec des prestations fournies sur le territoire suisse. Cela permet d'éliminer les désavantages concurrentiels subis par les entreprises nationales et d'imposer intégralement la valeur ajoutée créée sur le territoire suisse. Les effets positifs sur l'économie en général et, en particulier, sur les entreprises artisanales nationales, devaient se faire sentir en premier lieu dans les zones frontalières.



### **3.6 Conséquences pour les ménages**

Le projet ne concerne les ménages que dans une moindre mesure. Les ménages qui, jusqu'ici pouvaient acquérir des travaux auprès d'entreprises étrangères sans que ceux-ci ne soient grevés de TVA, parce que le montant total des acquisitions du même genre ne dépassait pas les 10 000 francs, subiraient une augmentation de la charge. En effet, suite à l'introduction de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement prévue à l'art. 10 AP-LTVA, les entreprises étrangères devraient imposer toutes les prestations qu'elles fournissent sur le territoire suisse. Le prix de leurs prestations devrait par conséquent augmenter de 8 %. Pour les ménages concernés, les prestations acquises devraient donc augmenter de 800 francs au maximum. En outre, étant donné que la location de places destinées au stationnement de véhicules appartenant au domaine public serait désormais imposable, les ménages qui possèdent une voiture devraient subir une légère augmentation de la charge, estimée à tout juste 3 francs en moyenne par année.

### **3.7 Conséquences pour l'environnement**

Le projet n'a pas de répercussion sur l'environnement.

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

### **4.1 Relation avec le programme de législation**

Dans le message sur le programme de la législation 2011 à 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>39</sup>. Cet objectif ne pourra guère être atteint dans le domaine de la TVA en raison de la décision définitive du Conseil national et du Conseil des Etats de ne pas entrer en matière sur le projet du «Modèle à deux taux», rendue le 23 septembre 2013. Cette décision met en effet un terme à la réforme de la TVA intitulée «Simplification de la TVA» (08.053), présentée par le Conseil fédéral durant l'été 2008. La présente révision partielle de la TVA, demandée par le Parlement, ne change rien à cette situation.

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

En fin de compte, les modifications proposées dans le projet ne permettent pas de simplifier le système de la TVA, mais, en même temps, elles ne le rendent pas plus complexe. Le projet n'est donc pas contraire à la stratégie du Conseil fédéral, qui vise à mettre en place un système fiscal aussi simple et attrayant que possible<sup>40</sup>, mais ne la soutient pas non plus.

<sup>39</sup> FF 2012 349, p. 410 s.

<sup>40</sup> FF 2012 349, p. 410

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

## **5 Aspects juridiques**

### **5.1 Constitutionnalité**

Le projet se fonde sur l'art. 130 Cst., qui habilite la Confédération à percevoir une taxe sur la valeur ajoutée.

### **5.2 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 à 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 modifiées par le présent projet. Toutefois, suite à la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement, il faut s'attendre à une forte augmentation des demandes d'assistance administrative et d'entraide judiciaire émises par la Suisse et adressées aux Etats membres de l'UE, ainsi que des demandes émises par les Etats membres de l'UE et adressées à la Suisse.

La nouvelle réglementation en matière d'assujettissement prévue à l'art. 10 AP-LTVA doit être compatible avec les engagements de la Suisse pris dans le cadre de l'OMC, ce que l'égalité de traitement entre les entreprises nationales et étrangères permet de garantir.

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>41</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>42</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.

<sup>41</sup> RS 0.641.295.142

<sup>42</sup> RS 0.631.112.136

### 5.3

### Forme de l'acte à adopter

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.).

### 5.4

### 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.

### 5.5

### 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. 4, al. 3:* le Conseil fédéral fixe les modalités de la compensation des pertes fiscales par les communes de Samnaun et Valsot en raison du champ d'application restreint de la loi dans les vallées de Samnaun et Sampuoir.
- *Art. 21, al. 7:* sur la base de cette norme de délégation, le Conseil fédéral définit les institutions de formation et de recherche.
- *Art. 23a, al. 3:* le Conseil fédéral définit quels biens sont réputés objets d'art, pièces de collection et 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>43</sup>.
- *Art. 23a, al. 4:* 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. 76a, al. 6:* le Conseil fédéral édicte les dispositions d'exécution requises, qui, pour des raisons législatives, ne sont pas inscrites dans la loi. En font notamment partie le traitement des données, la durée de conservation ainsi que la suppression et l'archivage des données.

<sup>43</sup> RO 2000 1347

- *Art. 107, al. 1, let. c et al. 2*:le Conseil fédéral fixe les modalités de traitement, en matière de TVA, des prestations fournies à des membres du personnel, qui sont également des personnes proches.

