

Ce texte est une version provisoire. Seule la version qui sera publiée dans la Feuille officielle (<http://www.admin.ch/bundesrecht/00568/index.html?lang=fr>) fait foi.

# **Message** **concernant la révision partielle de la loi sur la TVA**

du

---

Messieurs les Présidents,  
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une modification de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée, en vous priant de l'adopter.

Nous vous proposons simultanément de classer les interventions parlementaires suivantes:

2011	M	11.3185	Loi sur la TVA. Supprimer l'article 89 alinéa 5
2012	M	12.4197	La LTVA ne doit pas rester lettre morte. Non à la concurrence déloyale dans les zones frontalières
2013	M	13.3362	Adaptation de la loi sur la TVA

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

...

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Simonetta Sommaruga  
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

---

## Condensé

*Le projet comprend de nombreuses modifications dans différents domaines de la TVA et répond ainsi aux exigences formulées dans la motion 13.3362 déposée par la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N). Les principales modifications concernent la suppression des désavantages concurrentiels subis par les entreprises suisses et induits par la TVA, le taux d'imposition réduit des journaux et des revues électroniques, l'extension des dispositions visant à exclure du champ de l'impôt le domaine des assurances sociales aux activités de prévention, des simplifications en matière d'assujettissement pour les organisations d'utilité publiques, une nouvelle disposition visant à exclure du champ de l'impôt certaines formes de mécénat, des allègements fiscaux en faveur de la collaboration entre collectivités publiques, d'une part, et la suppression de la disposition régissant l'exclusion du champ de l'impôt pour la location des places de stationnement appartenant au domaine public, d'autre part, l'imposition de la marge pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités et enfin l'alignement du délai absolu de prescription, qui est actuellement de 10 ans, au délai de 15 ans, courant dans le droit fiscal.*

### Contexte

*La loi sur la TVA entièrement révisée 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 ces points dans le message complémentaire (08.053) du 30 janvier 2013 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 CER-N, des modifications et des compléments au projet du «Modèle à deux taux».*

*Le 23 septembre 2013, le Parlement a décidé de ne pas entrer en matière sur le projet du «Modèle à deux taux», mais a chargé le Conseil fédéral, par le biais de la motion 13.3362, de lui soumettre des propositions en vue d'une révision partielle de la loi sur la TVA.*

### Contenu du projet

*Le projet comprend différentes modifications de la loi sur la TVA, en particulier dans les domaines de l'assujettissement, des taux d'imposition et des exclusions du champ de l'impôt, de la procédure et de la protection des données. Ainsi, pour déterminer l'assujettissement obligatoire, il ne faut plus se fonder uniquement sur le chiffre d'affaires qu'une entreprise réalise sur le territoire suisse, mais sur le chiffre d'affaires qu'elle réalise à l'échelle mondiale. La libération de l'assujettissement dont bénéficient les entreprises étrangères qui fournissent exclusivement des prestations qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les importations, à l'exception des livraisons d'électricité, de gaz et de chaleur à distance, est supprimée. L'assujettissement obligatoire des commerçants en ligne étrangers dépend du chiffre d'affaires qu'ils réalisent sur le territoire suisse. Les éditions en ligne*

---

*payantes de journaux et de revues seront désormais imposées au taux réduit, comme les éditions imprimées. Dorénavant, pour être assujetties, les organisations d'utilité publique ne doivent plus couvrir 25 % de leurs dépenses avec des contre-prestations. Les requêtes du Parlement sont satisfaites, d'une part, avec l'extension du champ d'application de l'exclusion de la TVA dans le domaine des assurances sociales aux activités de prévention et, d'autre part, avec la création d'une nouvelle exclusion de la TVA pour certaines formes de mécénat. Pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités, la déduction de l'impôt préalable fictif est remplacée par une imposition de la marge entièrement revue, étant donné que ces biens arrivent en général sur le marché sans être grevés de la TVA. L'assujettissement des collectivités publiques est simplifié et la charge fiscale grevant la collaboration entre collectivités publiques est allégée. Par contre, la disposition relative à l'exclusion du champ de l'impôt pour la location des places de stationnement appartenant au domaine public est supprimée. Le délai absolu de prescription de 10 ans est harmonisé au délai habituel dans le droit fiscal, qui est de 15 ans. La responsabilité solidaire dans le cadre de l'imposition de groupe est supprimée pour les institutions de prévoyance. Les prestations à emporter sont imposées au taux normal lorsqu'aucune mesure n'a été prise pour les délimiter des prestations de la restauration. Les bases légales régissant le traitement des données ont été adaptées aux exigences de la protection des données. La prescription du droit d'engager une poursuite pénale a été repensée pour être mieux adaptée à la gravité de l'infraction. Et, enfin, le projet prévoit d'éviter que l'inaction des assujettis ne contraigne l'administration fiscale à rendre une taxation fiscale.*

*Comme l'exige la motion de la CER-N, le projet comprend, d'une part, les modifications découlant du projet relatif au «Modèle à deux taux», les modifications proposées par l'organe consultatif en mars et en avril 2013, ainsi que les exigences formulées dans les initiatives parlementaires Triponez (02.413) et Frick (11.440), et, d'autre part, d'autres modifications, qui se sont entre-temps révélées nécessaires.*

*En fin de compte, le projet devrait entraîner une augmentation des recettes annuelles de la TVA de l'ordre de 68 millions de francs. Les conséquences financières les plus importantes devraient résulter de la nouvelle réglementation relative à l'assujettissement, qui devrait générer 40 millions de francs de recettes supplémentaires. Quant à l'imposition de la marge pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités, elle devrait rapporter environ 30 millions de francs de recettes supplémentaires.*

*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 la suppression de la disposition visant à exclure du champ de l'impôt la location des places de stationnement appartenant au domaine public, les conséquences financières 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 les 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>6</b>
1.1 Contexte	6
1.2 Nouvelle réglementation proposée	6
1.3 Justification et appréciation de la solution proposée	8
1.4 Corrélation entre les tâches et les ressources financières	12
1.5 Comparaison avec le droit étranger, notamment européen	12
1.6 Classement d'interventions parlementaires	14
<b>2 Commentaire des articles</b>	<b>14</b>
<b>3 Conséquences</b>	<b>60</b>
3.1 Conséquences pour les assujettis	60
3.1.1 Conséquences de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement conformément à l'art. 10 P-LTVA	60
3.1.2 Conséquences de la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement et de l'extension des dispositions d'exclusion du champ de l'impôt aux collectivités publiques assujetties	61
3.2 Conséquences pour la Confédération	62
3.2.1 Conséquences financières	62
3.2.2 Conséquences sur le personnel	64
3.3 Conséquences pour les cantons et les communes	65
3.4 Conséquences pour les assurances sociales	66
3.5 Conséquences pour l'économie	66
3.6 Conséquences pour les ménages	67
3.7 Conséquences pour l'environnement	67
<b>4 Relation avec le programme de la législature et les stratégies nationales du Conseil fédéral</b>	<b>67</b>
4.1 Relation avec le programme de législature	67
4.2 Relation avec les stratégies nationales du Conseil fédéral	67
<b>5 Aspects juridiques</b>	<b>68</b>
5.1 Constitutionnalité	68
5.2 Compatibilité avec les obligations internationales	68
5.3 Forme de l'acte à adopter	69
5.4 Frein aux dépenses	69
5.5 Délégation de compétences législatives	69

# **1 Grandes lignes du projet**

## **1.1 Contexte**

La loi sur la TVA entièrement révisée 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 ces points dans le message complémentaire (08.053) sur la simplification de la TVA du 30 janvier 2013 («Modèle à deux taux»)<sup>1</sup>. De son côté, l'organe consultatif a proposé, dans les prises de position du 5 mars et du 18 avril 2013, adressées à la CER-N, des modifications et des compléments au projet du «Modèle à deux taux».

Le 23 avril 2013, 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», la CER-N a déposé la motion 13.3362, dans laquelle elle exige que des propositions de révision partielle de la loi sur la TVA soient soumises au Parlement notamment dans les domaines suivants:

1. Les points que le Conseil fédéral a abordés dans son message relatif au «Modèle à deux taux» (adaptation à la pratique, etc.);
2. Les points soulevés par l'organe consultatif en matière de TVA dans les avis remis le 5 mars et 18 avril 2013;
3. Les exigences formulées dans les initiatives parlementaires Triponez 02.413 et Frick 11.440.

Le 29 mai 2013, le Conseil fédéral a proposé d'accepter la motion. Le Conseil national a suivi cette recommandation le 18 juin 2013. La motion a ensuite été transmise au Conseil fédéral, suite à son acceptation par le Conseil des Etats, le 23 septembre 2013.

## **1.2 Nouvelle réglementation proposée**

Pour l'essentiel, le projet met en œuvre la motion 13.3362 et comprend les modifications de la loi sur la TVA que le Conseil fédéral avait proposées dans le projet relatif au «Modèle à deux taux», à l'exception toutefois des modifications concernant les taux d'imposition et des suppressions des dispositions d'exclusion 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. Conformément au mandat, le projet comprend en outre les propositions de l'organe consultatif, une commission extraparlamentaire composée de représentants des assujettis, des cantons, du domaine des sciences, de l'économie, du domaine de la pratique fiscale et des consommateurs, qui exerce une fonction de conseil. Ces propositions constituent parfois des contre-propositions aux propositions de modification du Conseil fédéral. Elles sont alors désignées avec la mention «Variante de l'organe consultatif» dans le présent projet. Par ailleurs, le présent projet contient aussi d'autres propositions de modifications. Lorsqu'il estime que ces propositions ne devraient pas être adoptées, le Conseil fédéral recommande de conserver le droit en vigueur. Enfin, conformément à la demande du Parlement,

<sup>1</sup> FF 2013 1351

le projet tient également compte des exigences des deux initiatives parlementaires suivantes, dont le traitement avait été suspendu: l'initiative parlementaire Frick (11.440) et l'initiative parlementaire Triponez (02.413).

Les principales propositions de modification pour la mise en œuvre des thèmes mentionnés dans la motion 13.3362 sont les suivantes:

- Pour l'assujettissement obligatoire d'une entreprise, le chiffre d'affaires déterminant n'est plus uniquement le chiffre d'affaires réalisé sur le territoire suisse, mais le chiffre d'affaires réalisé sur le territoire suisse et à l'étranger (art. 10, al. 2, let. a, P-LTVA).
- La libération de l'assujettissement pour les entreprises étrangères qui effectuent sur le territoire suisse uniquement des livraisons qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les importations est supprimée. La libération est maintenue pour les entreprises qui livrent uniquement de l'électricité, du gaz et de la chaleur produite à distance (art. 10, al. 2, let. b, P-LTVA).
- Pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités, la déduction de l'impôt préalable fictif est remplacée par une imposition de la marge entièrement remaniée, étant donné que ces biens arrivent en général sur le marché sans être grevés de la TVA. Désormais, il sera possible de compenser les pertes (art. 24a et art. 115a P-LTVA).
- L'assujettissement des collectivités publiques est simplifié et la charge fiscale grevant la collaboration entre collectivités publiques est allégée. Par contre, la disposition d'exclusion du champ de l'impôt pour la location des places de stationnement appartenant au domaine public doit être supprimée (art. 12 et art. 21, al. 2, ch. 21, let. c, ch. 28 et 28<sup>bis</sup> et al. 6, P-LTVA).
- L'exclusion du champ de l'impôt dans le domaine des assurances sociales est étendue, là où ce n'était pas encore le cas, aux activités de prévention (art. 21, al. 2, ch. 18, P-LTVA).
- Une nouvelle disposition visant à exclure du champ de l'impôt les prestations fournies par les organisations d'utilité publiques à leurs donateurs est proposée (art. 21, al. 2, ch. 31, P-LTVA).
- Le délai absolu de prescription de 10 ans est aligné sur le délai habituel dans le droit fiscal, qui est de 15 ans (art. 42, al. 6, P-LTVA).
- Les bases légales régissant le traitement des données sont adaptées aux exigences de la protection des données (art. 76 à 76d P-LTVA).
- Dans les procédures d'exécution forcée, les créances de TVA de l'AFC sont produites dans des inventaires officiels ou suite à des appels aux créanciers (art. 89, al. 5, P-LTVA).

Entre-temps, il s'est avéré que d'autres domaines devaient aussi être adaptés. Le Conseil fédéral propose donc les modifications supplémentaires suivantes:

- Les éditions en ligne payantes de journaux et de revues seront imposées au taux réduit, comme les éditions imprimées (art. 25, al. 2, let. a<sup>bis</sup>, P-LTVA).
- Les commerçants en ligne étrangers sont obligatoirement assujettis lorsque leur chiffre d'affaires annuel sur le territoire suisse atteint 100 000 francs (art. 7, al. 3, P-LTVA).

- Etant donné qu'un afflux d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation n'a dorénavant plus d'influence sur la qualité d'entrepreneur, les organisations d'utilité publique ne doivent plus couvrir au moins 25 % de leurs charges avec des contre-prestations pour être considérées comme exerçant une activité entrepreneuriale et pour pouvoir s'assujettir (art. 10, al. 1<sup>bis</sup>, let. a, P-LTVA).
- Les prestations à emporter sont imposées au taux normal lorsqu'aucune mesure n'a été prise pour les délimiter des prestations de la restauration (art. 25, al. 3, P-LTVA).
- La responsabilité solidaire dans le cadre de l'imposition de groupe est supprimée pour les institutions de prévoyance (art. 15, al. 1, let. c, P-LTVA).
- En cas d'inaction de la part des assujettis, les montants d'impôt déterminés à titre provisoire par l'AFC sont considérés, à l'échéance du délai de prescription du droit de taxation, comme des créances fiscales (art. 86, al. 7, P-LTVA).
- La prescription du droit d'engager une poursuite pénale a été repensée pour être mieux adaptée à la gravité de chaque infraction (art. 105, al. 1, P-LTVA).

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

Lors de la procédure de consultation<sup>2</sup>, la nécessité d'agir a été très largement reconnue. La présente révision de la LTVA a par conséquent été accueillie favorablement par la majorité des participants à la consultation. Etant donné que le projet se compose de propositions de modification au sujet d'une multitude de domaines thématiques différents, les principaux résultats de la consultation présentés ci-après sont répartis en fonction des différents domaines thématiques.

Presque toutes les mesures en faveur des entreprises nationales qui visent à supprimer les distorsions de la concurrence induites par la TVA (cf. art. 7, al. 3 et art. 10, al. 2, P-LTVA) ont reçu un accueil généralement positif, même si certaines voix discordantes doutent de l'efficacité des mesures. L'application de l'assujettissement aux entreprises sises à l'étranger constitue en effet un défi central qui ne peut être relevé qu'en instaurant une étroite collaboration avec les administrations fiscales étrangères. C'est la raison pour laquelle les accords bilatéraux et multilatéraux ont, dans le champ d'application de la TVA, une importance particulière pour la Suisse, notamment les accords conclus avec les Etats voisins. Les participants à la consultation se sont en outre demandé si l'assujettissement subsidiaire à l'impôt sur les acquisitions pour les livraisons qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les importations (art. 45, al. 1, let. c, P-LTVA) n'entraînait pas une confusion des compétences. Toutefois, le Conseil fédéral est de l'avis que l'assujettissement subsidiaire de ces livraisons à l'impôt sur les acquisitions procure aux entreprises destinataires des prestations la sécurité juridique dans tous les cas dans lesquels des livraisons d'entreprises étrangères sur le territoire

<sup>2</sup> Les résultats de la consultation sont présentés dans le Rapport du 25 février 2015 sur les résultats de la consultation concernant la révision partielle de la loi sur la TVA; Source [www.admin.ch](http://www.admin.ch) > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation et d'audition terminées > 2014 > DFF

suisse sont facturées sans la TVA. De plus, cette mesure permet de réduire le risque de pertes fiscales. C'est pourquoi le Conseil fédéral maintient cette disposition.

D'une manière générale, lorsque l'organe consultatif a présenté un contre-projet au projet de modification du Conseil fédéral, ce contre-projet a été mieux accueilli que le projet du Conseil fédéral. Toutefois, le fait que le rejet repose uniquement sur certains aspects partiels devrait être du moins en partie déterminant. Ainsi, par exemple, en ce qui concerne l'option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt, les participants à la consultation ont donné la préférence à la variante de l'organe consultatif, qui souhaite, dans tous les cas, autoriser l'imposition volontaire fondée uniquement sur la déclaration des chiffres d'affaires exclus, sans prendre position toutefois sur la question du droit des clients de savoir si les fournisseurs leur ont répercuté la TVA (art. 22, al. 1, P-LTVA). Ou, pour ce qui est de l'intégration des fondations et des associations dans la définition des personnes proches, celle-ci a été refusée par souci de sécurité juridique, sans que ne soit posée la question de la neutralité de la forme juridique au regard de la TVA (art. 3, let. h, P-LTVA). C'est la raison pour laquelle le Conseil fédéral maintient dans une large mesure ses propositions de modification. En ce qui concerne la réglementation relative au début de l'assujettissement des entreprises étrangères, il propose en revanche un compromis entre sa variante initiale et celle de l'organe consultatif (art. 14, al. 2<sup>bis</sup>, P-LTVA). Dans le présent projet, les propositions de l'organe consultatif sont maintenues à titre de variante, comme l'a demandé le Parlement.

A plusieurs reprises, les participants à la consultation ont souligné que la présente révision partielle ne devait pas annuler les acquis de la réforme de la TVA de 2010. Le Conseil fédéral prend cette requête très au sérieux. Toutefois, il n'est pas possible d'éviter dans tous les cas que certaines restrictions soient introduites dans les domaines dans lesquels des difficultés ont été constatées. Le Conseil fédéral a essayé de délimiter de la manière la plus restrictive possible les domaines concernés et de limiter autant que possible les effets des restrictions proposées. Ainsi, par exemple, le remplacement de la déduction de l'impôt préalable fictif par l'imposition de la marge pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités permet d'éviter une sous-imposition spécifique à la branche pour les biens qui à l'origine n'ont pas été grevés de la TVA. L'association de cette mesure à la compensation des pertes, permet toutefois d'éviter des conséquences financières négatives dans la branche concernée (art. 24a P-LTVA). Ou alors, l'imposition des prestations à emporter au taux normal lorsqu'aucune mesure permettant de les délimiter des prestations de la restauration n'a été prise (cf. art. 25, al. 3, P-LTVA) doit permettre de garantir qu'au final les entreprises qui répondent à toutes les exigences ne soient pas pénalisées par rapport à celles qui ne se soucient pas des prescriptions. Cette disposition ne touche pas les entreprises qui se comportent de manière conforme au droit. La proposition visant à prolonger le délai absolu de prescription est aussi critiquée par certains participants à la consultation qui la considèrent comme une annulation d'un acquis de la réforme de 2010, bien que les inconvénients de cet acquis aient été désignés clairement: dans leurs avis, aussi bien le Tribunal fédéral que le Tribunal administratif fédéral se sont plaints de la pression excessive subie en raison du délai absolu de prescription de 10 ans, un délai inhabituel dans le droit fiscal. En effet, ce délai ne pourrait être tenu que si le traitement des cas concernant la TVA bénéficiait d'une priorité face au traitement des autres cas, ce qui constituerait toutefois une violation du principe d'égalité de traitement inscrit dans la Constitution. Dans tous les domaines cités, des difficultés ponctuelles ont été constatées depuis la réforme de

2010, raison pour laquelle le Conseil fédéral maintient les propositions de modification.

D'une manière générale, la suppression des restrictions concernant l'attestation de l'activité entrepreneuriale pour les organisations d'utilité publique a été accueillie favorablement lors de la consultation, mais la formulation de l'art. 10, al. 1<sup>quater</sup>, AP-LTVA, a été jugée inappropriée. Comme le Conseil fédéral estime qu'il est important que le Parlement clarifie cette question contestée, il a suivi une proposition de la Chambre fiduciaire et a introduit un complément correspondant à l'art. 10, al. 1<sup>bis</sup>, let. a, P-LTVA.

Malgré le rejet de la majeure partie des collectivités publiques directement concernées et de leurs associations, le Conseil fédéral maintient la suppression de la disposition visant à exclure du champ de l'impôt la location de places de stationnement appartenant au domaine public (art. 21, al. 2, ch. 21, let. c, P-LTVA). Certes, cette mesure engendre une charge de travail supplémentaire en raison de la nécessité de procéder à une adaptation et entraîne, selon les circonstances, des charges financières supplémentaires, mais, à moyen terme, la gestion des places de stationnement s'en trouvera considérablement simplifiée étant donné qu'il n'y aura plus lieu d'établir une distinction entre la location imposable de places de stationnement et la location de places de stationnement exclue du champ de l'impôt. Les propositions qui visent également le domaine des collectivités publiques et qui ont pour but de simplifier leur assujettissement et d'alléger leur charge fiscale pour favoriser la collaboration entre collectivités publiques ont été accueillies de manière positive par une large majorité des participants à la consultation (art. 21, al. 2, ch. 28 et 28<sup>bis</sup> et al. 6, P-LTVA). Toutefois, certains participants à la consultation mettent en garde contre la possibilité de créer de nouvelles distorsions de la concurrence si les services ne sont assujettis qu'à partir du moment où ils réalisent un chiffre d'affaires de 100 000 francs sur les prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques (art. 12 P-LTVA) ou contre des distorsions de la concurrence sur le marché de l'électricité si des collectivités publiques qui détiennent ensemble une entreprise d'approvisionnement énergétique peuvent acquérir le courant sans qu'il soit grevé de TVA. Le Conseil fédéral estime cependant que les avantages des modifications sont plus importants pour les collectivités publiques que les inconvénients évoqués, c'est pourquoi il maintient ses propositions.

Lors de la consultation, les participants ont salué explicitement la reformulation des dispositions excluant du champ de l'impôt les prestations d'assurance (art. 21, al. 2, ch. 18, P-LTVA). Avec ces nouvelles dispositions, le Conseil fédéral répond à une préoccupation qui aurait dû initialement être réalisée grâce à la partie B de la réforme de la TVA de 2010, mais qui avait été victime de la décision du Parlement de ne pas entrer en matière sur le projet. Par contre, le Conseil fédéral propose une disposition visant à exclure du champ de l'impôt les prestations fournies par les organisations d'utilité publique à leurs donateurs uniquement en raison du mandat qui lui a été confié par le Parlement. L'initiative parlementaire Frick (11.440), dont le traitement avait été suspendu, exigeait initialement que le traitement fiscal des contributions des donateurs ne dépende pas de l'existence ou non d'un rapport de prestations, en assimilant les contributions des donateurs, sur la base d'une présomption légale irrévocable, aux dons. Étant donné qu'il a été établi que la promesse de prendre en charge les frais faite aux donateurs pour obtenir leur contribution constitue la base d'un rapport de prestations, le Conseil fédéral peut

uniquement envisager de créer une nouvelle exclusion du champ de l'impôt, s'il faut que de telles contributions de donateurs ne soient pas frappées par la TVA.

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

### **Propositions rejetées**

Le Conseil fédéral renonce à supprimer les dispositions d'exclusion du champ de l'impôt en faveur des prestations fournies par des organisations d'utilité publique pour promouvoir l'image de tiers ou inversement (art. 21, al. 2, ch. 27, AP-LTVA), étant donné que les exclusions du champ de l'impôt se justifient plus dans le domaine de l'utilité publique que dans d'autres domaines, dont il n'est pas question dans le présent projet. Par ailleurs, la pratique a permis de pallier de manière satisfaisante à l'une des faiblesses de cette disposition d'exclusion en délimitant plus clairement l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations de promotion de l'image des prestations publicitaires imposables.

Les participants à la consultation ont demandé à plusieurs reprises que l'exclusion du champ de l'impôt dont bénéficient les professions de la santé 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. Les débats aux Chambres au sujet du présent projet porteront à nouveau principalement sur des questions ayant trait à la délimitation des prestations exclues du champ de l'impôt et à l'application du taux réduit. Des participants à la consultation ont demandé que la délimitation, pour la livraison d'immeubles, entre la prestation exclue du champ de l'impôt et la prestation imposable repose sur le transfert des profits et des risques. La pratique actuelle de l'AFC ne comporte plus les incertitudes juridiques initiales, raison pour laquelle le Conseil fédéral ne voit plus la nécessité de prendre des mesures dans ce cas. Les participants à la consultation ont également demandé d'étendre l'exclusion du champ de l'impôt dans le domaine des soins à domicile aux entreprises privées de soins à domicile. Toutefois, le Conseil fédéral estime qu'il n'y a pas lieu d'agir dans ce cas non plus, étant donné que les dispositions d'exclusion du champ de l'impôt se justifient plus pour les entreprises d'utilité publique que pour les entreprises commerciales. Une autre requête des participants à la consultation concernait la définition de la notion de subvention au regard de la TVA. Ils demandaient que cette notion soit alignée à

celle du droit des subventions. Toutefois, les lois régissant les subventions ne permettent pas de déduire l'existence d'un rapport de prestations, chose indispensable pour les besoins de la TVA. Un renvoi figé à la législation sur les subventions reviendrait à accorder aux subventions une présomption légale irrévocable, ce qui engendrerait une inégalité de traitement par rapport aux autres rapports de prestations. C'est pourquoi le Conseil fédéral considère qu'il n'y a pas lieu d'agir dans ce cas également.

#### **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. L'imposition de la marge pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités permet de pallier à une sous-imposition systémique qui se produit lorsqu'un bien n'a pas été soumis à la TVA lors de son introduction sur le marché.

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 sur le territoire suisse et à l'étranger, au lieu de se fonder uniquement sur les 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 (équivalents à plein temps) à l'AFC. Comme l'estimation du nombre d'assujettis supplémentaires et des charges qui en découlent repose sur des prévisions très incertaines et comme le personnel ne doit pas être engagé à titre de réserve, seuls 30 postes supplémentaires (équivalents à plein temps) seront tout d'abord pris en compte, ce qui engendre des coûts d'environ 4,2 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>3</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

<sup>3</sup> JO L 347 du 11 décembre 2006, p. 1.

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 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 qui ne sont pas exclus du champ de l'impôt réalisés en Suisse et à l'étranger, 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).

Avec l'assujettissement des commerçants en ligne étrangers qui réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 100 000 francs provenant de l'envoi de paquets exonérés de l'impôt sur les importations aux consommateurs finaux, la Suisse joue un rôle de pionnier, suivi avec intérêt notamment par l'OCDE. Dans le cadre du plan d'action BEPS, cette dernière entend aussi aborder le problème de l'utilité des exonérations fiscales à titre de modèle d'affaires. Les premières recommandations, qui vont dans la même direction que la réglementation proposée par le Conseil fédéral, se trouvent dans les rapports concernant le projet BEPS publiés en septembre 2014 par l'OCDE<sup>4</sup>.

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

<sup>4</sup> OCDE (2014), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, publié par l'OCDE. Source: <http://www.oecd-ilibrary.org/#> > Catalogue > Livres > Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices > Relever les défis fiscaux posés par l'économie

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.

## **1.6 Classement d'interventions parlementaires**

Ce projet répond, d'une part, à la motion de la CER-N (13.3362) «Adaptation de la loi sur la TVA», qui exigeait l'élaboration de ce projet et, d'autre part, à une grande partie des 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 des art. 10, al. 2, let. a, et 45 P-LTVA). D'importantes revendications de la motion Cassis ont en effet déjà été réalisées depuis le début de l'année 2015: les données requises sur la base de l'art. 6 de la loi du 8 octobre 1999 sur les travailleurs détachés (LDét)<sup>6</sup> pour la procédure de déclaration en ligne et le système d'information central sur la migration (SYMIC) sont utilisées pour améliorer le respect des dispositions en matière d'assujettissement des entreprises étrangères. Enfin, le présent projet répond aussi aux exigences formulées dans la motion Hess (11.3185) «Loi sur la TVA. Supprimer l'article 89 alinéa 5», dans laquelle il est demandé que l'AFC publie ses créances de TVA dans des inventaires officiels lors de procédures d'exécution forcée 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, lorsque les conditions suivantes sont remplies: la collectivité publique qui délègue a elle-même la compétence juridique d'effectuer l'activité dans l'exercice de la puissance publique, la délégation du droit d'exercer la fonction à d'autres institutions de droit public, à des personnes ou des organismes privés, doit être prévue par la loi et les délégataires

<sup>5</sup> RS 641.201

<sup>6</sup> RS 823.20

qui agissent en exerçant la puissance publique sont habilités à exiger, au moyen d'une décision au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)<sup>7</sup> ou de dispositions cantonales correspondantes prises en leur propre nom, non seulement les mesures nécessaires, mais également le paiement de la contre-prestation due par le destinataire de la décision (émolument ou contribution). 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 exclut, de manière arbitraire, que les fondations et les associations puissent être qualifiées de personnes proches. Toutefois, les réglementations légales ne devraient pas se fonder sur certaines formes juridiques, mais être identiques pour toutes les formes d'entreprises (principe de la neutralité). Ainsi, si une entreprise gère avec son propre personnel les affaires d'une fondation qu'elle a créée, les prestations fournies à la fondation doivent en principe être facturées avec la TVA. Si les prestations de gestion des affaires sont fournies gratuitement ou à un prix bas, la TVA est elle aussi trop basse. S'il s'agit de personnes proches, la base de calcul peut être corrigée et reposer sur la comparaison avec les prix des contre-prestations fournies à des tiers indépendants (principe de pleine concurrence). Il est difficile de comprendre pour quelle raison ce principe devrait pouvoir se vérifier uniquement pour les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes, mais pas pour les fondations et les associations. L'existence d'un lien économique, contractuel ou personnel particulièrement étroit doit être examinée au cas par cas. Mais cet examen devient d'emblée superflu lorsque les prestations dont il est question sont fournies à des conditions usuelles sur le marché.

Afin que les entreprises puissent fournir des prestations sans taxe occulte à leurs institutions de prévoyance professionnelle, il est désormais possible d'intégrer des institutions de prévoyance dans les groupes d'imposition (cf. art. 15, al. 1, let. c, P-LTVA).

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 ces personnes participent à un rapport de prestation.

<sup>7</sup> RS 172.021

## *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)<sup>8</sup>, 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 (Gemeindegesezt 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. Le lieu de la livraison d'énergie à des entreprises ayant leur siège ou un établissement stable sur le territoire suisse ne change pas. Cette disposition a été complétée par l'ajout de la livraison de la chaleur produite à distance. En outre, le terme gaz naturel, qui est trop restrictif, a été remplacé, dans la version allemande, par le terme gaz. De cette manière, les autres formes de gaz, par exemple le biogaz, ne sont pas exclues de façon arbitraire. Mais il faut qu'il s'agisse de gaz utilisé à la place du gaz naturel et livré par conséquent par le biais du réseau

<sup>8</sup> RS 642.11

de distribution du gaz naturel. La directive européenne relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée connaît également une restriction comparable.

*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 sur les importations.

*Al. 3, let. b:* les biens qui, au moment de leur importation sur le territoire suisse, seraient frappés d'un montant d'impôt de 5 francs au maximum (art. 53, al. 1, let. a, LTVA en lien avec l'art. 1, let. c, de l'ordonnance du DFF du 2 avril 2014 régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minimale ou pour lesquels le montant de l'impôt est insignifiant<sup>9</sup>), peuvent être importés en franchise d'impôt. Ce montant minimum d'impôt 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 faibles 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. Afin d'éliminer la majeure partie des distorsions de la concurrence induites par la TVA, les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires considérable sur ce genre de livraisons doivent donc désormais imposer ces livraisons sur le territoire suisse. 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 uniquement aux importations qui reposent sur des livraisons lors desquelles 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

<sup>9</sup> RS 641.204

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 l'application de cette disposition à toutes les importations exonérées de l'impôt réglementées sous d'autres lettres de cet alinéa. La référence au montant insignifiant permet en outre d'établir clairement que toutes les autres franchises d'impôts mentionnées dans l'ordonnance du DFF du 2 avril 2014 régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minimale ou pour lesquels le montant de l'impôt est insignifiant<sup>10</sup> sont exclues.

Les distorsions de la concurrence apparaissent avant tout lors de livraisons à des destinataires non assujettis. Le législateur renonce toutefois à ne mentionner que cet état de fait. L'entreprise étrangère ne doit par conséquent pas déterminer si le destinataire 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.

*Art. 10, al. 1, 1<sup>bis</sup>, 1<sup>ter</sup>, 2 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, comme c'est le cas notamment lorsqu'une entreprise se trouve en phase de constitution. Néanmoins, un lien minimal avec 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, P-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 actuellement à l'art. 8 OTVA n'est pas inscrit dans la loi et sera supprimé de l'ordonnance, 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.

<sup>10</sup> RS 641.204

Pour des raisons liées à la rédaction législative, la réserve en faveur de l'al. 2 a été supprimée. L'article doit être compris comme une unité, où les al. 1 et 2 se complètent au lieu de s'exclure.

*Al. 1<sup>bis</sup>*: cet alinéa comprend la teneur de la deuxième phrase de l'actuel art. 10, al. 1, LTVA. Il a été créé 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). En revanche, la deuxième phrase de la let. a est nouvelle et permet au législateur de clarifier que les fonds qui n'ont pas valeur de contre-prestation en vertu de l'art. 18, al. 2, LTVA, n'ont aucune incidence pour la détermination de l'exploitation d'une entreprise. Cette nouvelle disposition rend superflue l'actuelle pratique de l'AFC, qui prévoit une limite de 75 % de fonds de ce genre. D'après cette pratique, on admettait qu'il n'y avait 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 avait pas exercice d'une activité entrepreneuriale susceptible de déclencher l'assujettissement, lorsqu'il apparaissait que les dépenses liées à une activité n'avaient pas été couvertes durablement 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 avaient été couvertes 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.

Le législateur souligne ainsi que l'existence d'une activité entrepreneuriale et donc également l'assujettissement sont 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. Toutefois, le critère de la réalisation de recettes ayant un caractère de permanence doit lui aussi être rempli. C'est le cas lorsque le prix des différentes entrées se situe dans le cadre habituel, c'est-à-dire notamment lorsqu'il ne s'agit pas de prix symboliques. En ce qui concerne le caractère de permanence des recettes, la part des coûts que l'entreprise peut couvrir à l'aide de ces recettes n'a cependant aucune importance.

Lors de la réforme de la TVA de 2010, le législateur avait établi que les éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation, à l'exception des subventions versées par les pouvoirs publics, n'avaient aucune influence sur le droit à la déduction de l'impôt préalable d'une entreprise (art. 33 LTVA). Le législateur n'a par contre pas déterminé l'influence de l'obtention d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation pour la qualification de l'activité comme activité entrepreneuriale ou non et donc pour l'assujettissement. Cela a entraîné une insécurité juridique considérable, raison pour laquelle l'AFC a instauré la règle des 75 %.

Avant la réforme de 2010, le fait 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 revêtait une importance mineure, puisque que tous les éléments ne faisant pas partie

de la contre-prestation entraînaient une réduction proportionnelle de 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 concernant les organisations actives dans le domaine caritatif qui reçoivent essentiellement des dons reste 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. Lorsqu'une activité est orientée uniquement sur la réalisation d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation, il est clair, d'après la teneur de la loi (art. 3, let. c, en lien avec l'art. 10, al. 1, LTVA) que cette activité ne peut pas déclencher l'assujettissement étant donné qu'aucune entreprise n'est exploitée (arrêt du TAF A-553/2013, rendu le 5 novembre 2014, consid. 2.3.5). 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. Si le bien peut, selon son type, être utilisé aussi bien à des fins commerciales qu'à des fins privées, toutes les circonstances liées à son utilisation doivent être examinées, afin de déterminer s'il est effectivement utilisé pour réaliser des recettes ayant un caractère de permanence. A cet effet, il est possible d'établir une comparaison entre les circonstances dans lesquelles le bien est effectivement utilisé et les circonstances dans lesquelles l'activité commerciale correspondante est exercée d'ordinaire. Même s'il n'est pas possible de déterminer si l'objectif est la réalisation de recettes ayant un caractère de permanence uniquement sur la base des résultats atteints par l'utilisateur, il est indiqué de prendre en compte le nombre de clients et le montants des recettes, par exemple (cf. arrêt de la Cour de justice des communautés européennes [CJCE] du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517).

*Al. 1<sup>ter</sup>*: la réglementation inscrit dans la loi, sans le modifier, le principe prévu actuellement à 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. 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 P-LTVA).

C'est pourquoi, désormais, les entreprises qui fournissent des prestations sur le territoire suisse ou qui y sont domiciliées ne sont libérées de l'assujettissement que lorsque le chiffre d'affaires qu'elles réalisent sur le territoire suisse et à l'étranger, c'est-à-dire à l'échelle mondiale, sur des prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt est inférieur à 100 000 francs. Il y a lieu, pour une entreprise étrangère, de qualifier ses chiffres d'affaires en vertu du droit suisse régissant la TVA, c'est-à-dire comme s'ils provenaient de prestations fournies sur le territoire suisse. Toutefois, dans la pratique, seul un nombre restreint d'entreprises devront procéder à des examens approfondis: celles qui, d'une part, exercent leur activité dans un domaine exclu du champ de l'impôt et, d'autre part, présentent un chiffre d'affaires imposable atteignant environ 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 ne prouve qu'elle réalise, à l'échelle mondiale, un chiffre d'affaires inférieur à 100 000 francs provenant de prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt.

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>11</sup>, prévoit un droit de fournir des prestations sur le territoire d'un autre Etat contractant pendant au maximum 90 jours par année civile. Les ressortissants des Etats membres de l'UE et de l'AELE peuvent fournir des prestations en qualité d'indépendant et les entreprises qui ont leur siège dans un Etat contractant peuvent détacher des employés dans un autre Etat contractant pour qu'ils y fournissent des prestations, et ce indépendamment de la nationalité des employés. Conformément à l'art. 6 LDét en lien avec l'art. 9, al. 1, de l'ordonnance du 22 mai 2002 sur l'introduction de la libre circulation des personnes (OLCP)<sup>12</sup>, les fournisseurs de prestations des Etats membres de l'UE et de l'AELE doivent annoncer préalablement leur mission 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). Depuis le mois de décembre 2014, les fournisseurs de prestations des Etats membres de l'UE et de l'AELE sont informés d'un éventuel assujettissement lors de la procédure d'annonce en ligne et peuvent, par l'intermédiaire d'un lien direct, consulter le site Internet de l'Administration fédérale des contributions pour obtenir de plus amples renseignements à ce propos (voir la motion Cassis 12.4197). Les entreprises qui n'ont pas encore de numéro de TVA suisse sont priées d'indiquer, lors de la procédure d'annonce en ligne, le principal motif correspondant en cliquant dans une liste et, le cas échéant, de demander en ligne leur inscription au registre des assujettis. L'AFC effectue des recherches supplémentaires sur la base de ces indications. S'il s'avère qu'une entreprise

<sup>11</sup> RS 0.142.112.681

<sup>12</sup> RS 142.203

étrangère active en Suisse n'a pas demandé son inscription au registre des assujettis bien que les conditions soient remplies, les mesures supplémentaires requises sont prises par la voie de la procédure d'assistance administrative ou d'entraide judiciaire.

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>13</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 faire l'objet de poursuites 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 exonérées 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. Toutefois, ces entreprises ont toujours la possibilité, conformément à l'art. 11 LTVA, de renoncer à la libération de 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 libérées de l'assujettissement si elles ne fournissent que des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions. En vertu de

<sup>13</sup> RS 0.351.926.81

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.

Toutefois, la grande majorité des consommateurs n'ont pas conscience du fait qu'ils peuvent aussi être assujettis à la TVA suite à l'acquisition de livraisons qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les importations. Pour éviter toute mauvaise surprise aux consommateurs, le législateur avait 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, n'arrive pratiquement jamais 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. Dans la pratique, l'impôt sur les acquisitions grevant les livraisons sur le territoire suisse s'est révélé largement inefficace. 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 sur le territoire suisse et à l'étranger 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 de vérifier le dépassement de la limite de chiffre d'affaires sur le territoire suisse en raison de 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, qu'elles dépassent ou non 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 à des destinataires non assujettis *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'acquièrent jamais pour plus de 10 000 francs par an de prestations de services de ce genre et ne devraient donc pas déclarer l'impôt sur les acquisitions.

*Al. 2, let. b, ch. 3:* afin que la Suisse ne soit pas pénalisée à titre de site pour le commerce international d'électricité, les livraisons d'électricité d'entreprises étrangères à des destinataires assujettis sur le territoire suisse ne déclenchent pas l'assujettissement des entreprises étrangères et restent soumises à l'impôt sur les acquisitions, mais sont désormais réglées à l'art. 45, al. 1, let. d, P-LTVA. Par contre, les livraisons d'électricité à des destinataires non assujettis sur le territoire suisse entraînent toujours l'assujettissement des entreprises étrangères, afin que les

fournisseurs nationaux d'électricité ne subissent pas de préjudice en matière de compétitivité induit par la TVA.

A l'*al. 2, let. c* le législateur a précisé 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 fonde pas uniquement sur les chiffres d'affaires réalisés sur le territoire suisse, mais tient également compte des chiffres d'affaires réalisés à l'étranger, comme c'est le cas à la *let. a*.

*Al 2bis*: 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 (cf. 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, P-LTVA.

*Art. 14, al. 1 et 2*

L'art. 14, al. 1 détermine désormais le moment à partir duquel une entreprise étrangère peut ou doit demander son inscription au registre des assujettis en Suisse. Contrairement aux entreprises sises sur le territoire suisse, pour lesquelles l'exercice d'une activité entrepreneuriale suffit, les entreprises qui n'ont pas leur siège sur le territoire suisse doivent, outre le fait qu'elles exercent une activité entrepreneuriale, de plus fournir des prestations sur le territoire suisse. Si elles ne fournissent aucune prestation sur le territoire suisse, ces entreprises peuvent demander le remboursement de la TVA qu'elles ont payée sur le territoire suisse uniquement par le biais de la procédure de remboursement. Les entreprises étrangères doivent demander leur inscription au registre des assujettis en Suisse lorsqu'elles fournissent pour la première fois des prestations en Suisse. L'inscription ne se fait pas rétroactivement au début de l'année civile, mais au moment de la fourniture des prestations. Pour déterminer le moment de la fourniture, il y a lieu de se fonder en premier lieu sur la date de la facture. Si l'inscription doit être antérieure à la date de la facture, le moment de la fourniture des prestations peut être attesté à l'aide de moyens de preuve appropriés, tels que des contrats. Les entreprises peuvent appliquer la procédure de remboursement jusqu'au moment de l'inscription au registre des assujettis.

L'art. 14, al. 2 règle la fin de l'assujettissement des entreprises étrangères. La radiation peut intervenir pour la fin de l'année au cours de laquelle l'entreprise a fourni pour la dernière fois une prestation sur le territoire suisse. Les assujettis doivent demander leur radiation au plus tard lors de la finalisation de la dernière période fiscale au cours de laquelle ils ont fourni des prestations sur le territoire suisse. S'il s'avère qu'un assujetti qui n'a pas demandé sa radiation n'a plus fourni de prestations sur le territoire suisse au cours de la période fiscale suivante, la radiation s'effectue rétroactivement pour la fin de l'année civile au cours de laquelle il a fourni pour la dernière fois des prestations sur le territoire suisse. Dans ce cas, il y a lieu de demander la restitution des impôts préalables déduits entre-temps, en particulier pour les assujettis qui, en l'absence de réciprocité, ne peuvent pas appliquer la procédure de remboursement.

*Art. 15, al. 1, let. c et 4*

*Al. 1, let. c:* dans le cadre de l'imposition de groupe, les institutions de prévoyance et les autres institutions actives dans le domaine de la prévoyance professionnelle, telles que les institutions de libre passage et les institutions pour des formes reconnues de prévoyance au sens de l'art. 82 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP)<sup>14</sup> (institutions

<sup>14</sup> RS 831.40

de prévoyance) ne sont désormais plus soumises à la responsabilité solidaire pour l'ensemble des impôts dus par le groupe.

Lors de l'entrée en vigueur de la réforme de la TVA de 2010, l'art. 16, al. 3, OTVA excluait d'une manière générale les institutions de prévoyance de l'imposition de groupe. Dans son arrêt du 16 août 2013<sup>15</sup>, le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion que cette disposition de l'ordonnance ne reposait pas sur une base légale suffisante. Notamment lorsque l'institution de prévoyance domine les autres entreprises du groupe d'imposition et que celles-ci ne fournissent aucunes prestations à des tiers, la responsabilité solidaire pour les dettes de TVA du groupe n'est pas en conflit avec la prescription en matière de droit de la prévoyance, selon laquelle la fortune de l'institution de prévoyance doit être consacrée durablement aux fins de prévoyance et être mise hors de la portée de tiers, en particulier de l'employeur (devoir d'indépendance, art. 11 et 48 LPP). Sur la base de cet arrêt, l'art. 16, al. 3, OTVA a été abrogé pour le 1<sup>er</sup> janvier 2015. L'application de l'imposition de groupe est désormais admise pour les institutions de prévoyance, conformément à l'arrêt du Tribunal fédéral.

En raison de leur devoir d'indépendance, les institutions de prévoyance ne pourront apparaître dans un groupe d'imposition qu'en tant qu'entreprise dominante, et non pas en tant qu'entreprise dominée, ce qui devrait en particulier permettre d'exclure l'admission d'institutions de prévoyance dans le groupe d'imposition de l'entreprise fondatrice.

*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, l'abréviation suffit dans cet article.

### *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.

<sup>15</sup> 2C\_153/2013

## *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, 28, 28<sup>bis</sup>, 30 et 31, al. 6 et 7*

*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 l'appréciation actuelle de la part de l'AFC. 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, toutes les prestations constituant la prestation combinée peuvent être traitées comme la prestation prépondérante. D'après la volonté du législateur, cette nouvelle réglementation inscrite dans la loi lors 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. Le législateur a toutefois omis de modifier simultanément la présente disposition. En effet, la 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 ne constitue pas une lex specialis par rapport à la réglementation générale 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. D'après la volonté du législateur, cette réserve du ch. 14 relative à une contre-prestation déterminée n'exclut pas les dispositions générales en matière de combinaisons de prestations. 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. Cela est exprimé par le fait que la formulation ne mentionne plus uniquement les prestations «fournies directement au*

public», mais désormais aussi les prestations «que le public peut apprécier pendant la représentation». 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, les prestations que le public peut apprécier pendant la représentation étaient 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>16</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.

*Ch. 16:* ce complément permet d'inscrire dans la loi la réglementation contenue à l'art. 36, al. 2, OTVA. 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, ainsi que 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

<sup>16</sup> RS 231.1

perte de gain (APG), qui étaient auparavant prévues au ch. 8, sont dorénavant inscrites sous ce chiffre, pour 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, P-LTVA.

*Ch. 18, let. c:* l'art. 21, al. 2, ch. 25, LTVA et la disposition transitoire du 19 mars 2010<sup>17</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>18</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>19</sup>, ainsi que par la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'assurance-accidents (LAA)<sup>20</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 actions de prévention du Bureau de prévention des accidents (bpa) et aux actions de prévention de l'Association suisse d'assurances (ASA), dans la mesure où ces actions sont financées par des suppléments de primes prévus par la loi (voir l'art. 88 LAA).

<sup>17</sup> RO 2011 1167; FF 2008 7029

<sup>18</sup> Arrêt du Tribunal fédéral du 30 septembre 2003, 2A.405/2002

<sup>19</sup> RS 822.11

<sup>20</sup> RS 832.20

- Dans le *domaine de la santé*, l'exclusion du champ de l'impôt concerne les actions de prévention de Promotion Santé Suisse, ainsi que les actions de prévention prévues par les lois cantonales, dans la mesure où ces actions sont financées par des suppléments de primes prévus par la loi (voir les art. 19 et 20 de la loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie; LAMal<sup>21</sup>).

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 représentants d'assurance et des courtiers en 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 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 de parc payantes situées le long des routes. Sur le plan fiscal, la location de ces places de parc 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., et permettra également de supprimer les distorsions de la concurrence. 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 de parc 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, P-LTVA.

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

<sup>21</sup> RS 832.10

*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 exclues du champ de l'impôt. Peu importe que ce soit la collectivité publique dans son ensemble ou l'une de ses unités organisationnelles qui fournisse la prestation ou en soit 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 par les organisations concernées, si ces dernières ne promettaient pas à leurs donateurs des contreparties telles que la prise en charge des coûts en cas d'urgence. Dans ce cas, il aurait été possible 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 conditions pour l'exclusion ne sont pas réunies: 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, aucune considération de politique sociale ne figure au premier plan (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_202/2011 du 24 octobre 2011, consid. 3.3 et 4.4.). Les contributions des donateurs ne sont pas non plus touchées par l'exclusion du champ de l'impôt prévue à l'art. 21, al. 2, ch. 13, LTVA, dont bénéficient les prestations fournies à tous les membres moyennant le versement d'une cotisation de membre fixée dans les statuts, étant donné qu'un donateur ne dispose d'aucun droit de participation aux décisions, contrairement à un membre.

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, P-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, P-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. Selon cette phrase, exceptionnellement, l'assujetti peut, au lieu d'indiquer l'impôt, opter pour l'imposition des prestations exclues en communiquant à l'AFC l'exercice de l'option lorsque l'indication de l'impôt sur la facture n'est pas possible. L'impossibilité peut être d'une part absolue, dans les cas dans lesquels aucune facture ne peut être établie, parce qu'aucune prestation n'est fournie à ce moment-là, toutefois l'assujetti supporte déjà des charges en lien avec de futures prestations qu'il pourra imposer volontairement, par exemple 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. L'impossibilité peut d'autre part être relative, lorsqu'il y a bel et bien fourniture d'une prestation, pour laquelle dans certaines branches d'ordinaire, cependant, aucune facture n'est établie et où 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 annoncé à l'AFC par la déduction de l'impôt préalable dans le décompte de la TVA et, lorsque des chiffres d'affaires sont réalisés, par la déclaration des chiffres d'affaires faisant l'objet de l'option également dans le décompte de la TVA (actuellement sous les chiffres 200 et 205 du décompte). Dans ces cas, il n'est pas

nécessaire 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. Il n'est pas non plus possible d'appliquer cette méthode rétroactivement. Les assujettis qui n'ont pas opté en indiquant l'impôt sur leur facture ne peuvent pas opter après coup en le communiquant à l'AFC. 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. L'objet et le but de la plupart des exclusions du champ de l'impôt est d'alléger la charge financière supportée par les consommateurs des prestations exclues du champ de l'impôt. Or, si on confiait l'application d'une exclusion du champ de l'impôt aux entreprises, la majeure partie des exclusions du champ de l'impôt seraient détournées de leur objectif. Toutefois, cette question ne se pose pas dans tous 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 ci-dessus.

*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'ajout de l'élément «ou compte affecter» 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. Comme l'exercice de l'option pour des biens destinés à être habités est exclu par la loi, il semblerait contradictoire, eu égard au fait que l'utilisation ultérieure de l'appartement est connue, d'autoriser l'exercice de l'option et de rembourser dans un premier temps les impôts préalable qui devront être réclamés plus tard. Par contre, dans les cas dans lesquelles le type d'utilisation n'est pas déterminé à l'avance, les impôts préalables continuent à être remboursés.

### *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'assujetti 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'assujetti 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 assujettis, 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, 3bis, 7 et 10*

*Ch. 2:* 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 et sa teneur précisée. 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:* 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>*: 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. 24, titre*

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

#### *Art. 24a*

Les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités destinés à la revente sont 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.

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, la déduction de l'impôt préalable fictif remplace l'imposition de la marge qui s'appliquait à la revente de biens usagés identifiables. La déduction des impôts prélabables 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'est pas 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. Ainsi, 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 que le présent projet vise à introduire. Cependant, si l'acquéreur est lui aussi une galerie d'art assujettie, 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 s'inspire sur le plan matériel largement de la réglementation appliquée jusqu'au 31 décembre 2009 à tous les biens mobiliers usagés identifiables. Eu égard au principe de la libre appréciation des preuves prévu

par le droit en vigueur, les exigences formelles y relatives prévues sous l'ancien régime ne s'appliquent par contre pas. L'ancienne réglementation concernant les commissaires-priseurs n'a pas non plus été réintroduite: le droit actuel prévoit qu'une représentation peut également découler des circonstances, il n'est par conséquent pas nécessaire de prévoir une réglementation particulière pour les maisons de vente aux enchères, afin qu'elles ne soient pas contraintes de donner l'identité des fournisseurs aux acheteurs. 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>22</sup>. Désormais, les véhicules vétérans seront également considérés comme des pièces de collection.

Pour que le passage de la déduction de l'impôt préalable fictif à l'imposition de la marge n'engendre pas de préjudice financier pour la branche, la compensation des pertes sera dorénavant aussi autorisée lors de l'application de l'imposition de la marge (art. 24a, al. 1, P-LTVA). En outre, le revendeur pourra désormais aussi ajouter l'impôt sur les importations payé sur les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités qu'il a achetés à l'étranger et importés lui-même au prix d'achat (art. 24a, al. 2, P-LTVA).

*Art. 25, al. 2, let. a<sup>bis</sup>*

Afin d'appliquer le même traitement fiscal aux journaux et aux revues électroniques, d'un côté, et aux journaux et aux revues imprimés, de l'autre, les éditions en ligne payantes de journaux et de revues seront désormais aussi imposées au taux réduit. On ne fait pas de différence entre les journaux et les revues publiées exclusivement sous la forme électronique et ceux qui, en plus de la version électronique, publient aussi une version imprimée. Etant donné que les journaux et les revues électroniques ne constituent pas des livraisons, mais des prestations de services, on n'a pas complété le ch. 9 de l'art. 25, al. 1, let. a, LTVA. En revanche, on a ajouté une nouvelle lettre a<sup>bis</sup>. Les questions de délimitation parfois délicates par rapport à d'autres prestations de services électroniques payantes seront réglées sur la base de la norme de délégation que le Conseil fédéral inscrira dans l'OTVA. A cet effet, le Conseil fédéral s'inspirera des caractéristiques de délimitation des journaux et des revues imprimés fixées à l'art. 50 OTVA.

*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

<sup>22</sup> RO 2000 1347

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 4 octobre 2012<sup>23</sup>, le Tribunal fédéral a contredit la pratique de l'AFC en exigeant de cette dernière qu'elle procède à une taxation par voie d'estimation. Il s'avère cependant 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 procèdent 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 expressément 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. Cette modification ne touche pas la remise de denrées alimentaires au moyen d'automates de ravitaillement.

### *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 du mot «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,*

<sup>23</sup> ASA 81 657

*on assisterait à des surimpositions basées uniquement sur des critères formels. Sur la base de l'ATF 2C\_175/2012 du 4 octobre 2012, le rapport explicatif expose que les autorités fiscales ne pourraient 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.*

#### *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*

La teneur de l'actuel al. 3 a été reprise à l'art. 28a P-LTVA. C'est pourquoi l'al. 3 en vigueur a été supprimé et l'actuel al. 4 est devenu l'al. 3.

#### *Art. 28a*

Pour faciliter la compréhension, la teneur de l'al. 3 de l'actuel art. 28 LTVA a été déplacée à l'art. 28a P-LTVA et subdivisée en trois alinéas. Par ailleurs, la formulation a été simplifiée sur le plan linguistique. 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. 24a P-LTVA). C'est pourquoi la restriction relative à la revente sur le territoire suisse peut être supprimée. La déduction de l'impôt préalable fictif peut être appliquée aux biens usagés, qui ont été grevés de la TVA lors de leur arrivée sur le marché, même s'ils sont ensuite revendus à l'étranger. En outre, il était aisé de contourner cette réglementation en faisant intervenir un autre assujéti.

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

*Al. 1<sup>bis</sup>*: la disposition inscrit dans la loi la réglementation 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 fournir des prestations exclues du champ de l'impôt à l'étranger. 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 aux mêmes conditions que si les prestations avaient été fournies sur le territoire suisse et si l'assujetti avait opté pour leur imposition en vertu de l'art. 22 LTVA. Toutefois, lorsque des prestations exclues du champ de l'impôt pour l'imposition desquelles il n'est pas possible d'opter sur le territoire suisse (par ex. des prestations financières) sont fournies à l'étranger, la déduction de l'impôt préalable n'est pas admise.

*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 assujettis, 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, si 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, la méthode devient compliquée et fastidieuse pour l'assujetti et l'AFC. Elle est alors 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>24</sup>.

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

Cette modification ne change pas la situation juridique. Il s'agit uniquement d'une modification 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».

<sup>24</sup> RS 614.0

*Art. 42, al. 4*

A l'avenir, la prescription sera immédiatement suspendue lorsqu'une procédure pénale sera engagée. En effet, pour suspendre la prescription, il ne sera plus nécessaire d'annoncer l'ouverture de la procédure au débiteur, comme c'était le cas jusqu'ici. Seul l'art. 104, al. 4, LTVA définit s'il est possible de renoncer à informer le débiteur de l'ouverture d'une procédure pénale. Lorsque les conditions sont réunies, la suspension de la prescription intervient avec l'ouverture de la procédure pénale et pas uniquement au moment où le débiteur est informé de l'ouverture de la procédure (cf. également l'art. 56, al. 4, P-LTVA).

*Variante du Conseil fédéral*

*Art. 42, al. 6*

Le délai absolu de prescription, qui est 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>25</sup>, l'art. 152, al. 3, LIFD, l'art. 47, al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID]<sup>26</sup>), ainsi que dans le droit douanier (cf. l'art. 75, al. 4 de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes [LD]<sup>27</sup>), le délai absolu de prescription de quinze ans constitue une norme. Cette norme a été transgressée dans la cadre de la réforme de 2010 uniquement pour la TVA, dans l'espoir d'accélérer la procédure. Cette atteinte singulière portée au système des délais de prescription exige de manière implicite que le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral donnent la priorité aux affaires concernant la TVA par rapport à d'autres affaires, afin de contrer le risque d'une prescription en cours de procédure. Cette pratique est toutefois en contradiction avec les garanties de procédure prévues par la Constitution, en particulier avec le principe de l'égalité de traitement (art. 29, al. 1 de la Constitution [Cst.]<sup>28</sup>).

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 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. En conséquence, après un contrôle fiscal, il ne reste presque plus de temps pour discuter des résultats avec l'assujetti et entreprendre d'éventuelles corrections

25 RS 642.11

26 RS 642.14

27 RS 631.0

28 RS 101

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 ou par les instances de recours, 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>29</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.

##### *Art. 45, al. 1, let. a, c, d 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, P-LTVA. Les clients ne doivent payer l'impôt sur les acquisitions que lorsque l'entreprise qui fournit la prestation n'est pas

<sup>29</sup> FF 2008 6277, p. 6395

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, P-LTVA, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires (voir le commentaire de l'art. 45, al. 1, let. c, P-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, P-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 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, il est clairement établi que les locations et affermages *imposables* de biens immobiliers ne sont pas soumis à l'impôt sur les acquisitions, mais exclusivement 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 notamment réputées livraisons de biens immobiliers 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>30</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 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 en lien avec des prestations dans le domaine de la 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.

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'électricité 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. 1, let. d:* les livraisons d'électricité à des assujettis sur le territoire suisse doivent rester soumises à l'impôt sur les acquisitions et ne doivent pas entraîner l'assujettissement d'entreprises sises à l'étranger. De cette manière, la Suisse garde son attrait pour le commerce d'électricité. Les livraisons d'électricité à des destinataires qui ne sont pas assujettis à la TVA sur le territoire suisse entraînent, en revanche, l'assujettissement des entreprises étrangères afin que les fournisseurs nationaux d'énergie électrique ne soient pas défavorisés sur le plan de la concurrence à cause de la TVA.

*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 propose, au vu de ces difficultés d'exécution, de supprimer l'obligation de l'AFC d'informer. L'organe consultatif soutient cette proposition. 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*

Lors 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, al. 1, OTVA. Désormais, cette disposition figure dans la loi.

#### *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, P-LTVA, seule l'abréviation AFD est nécessaire ici.

#### *Art. 52, al. 2*

Ce complément permet d'établir clairement qu'aucun impôt sur les acquisitions n'est dû sur les supports de données sans valeur marchande qui sont libérés de l'impôt sur les importations. Ce principe découle de manière implicite de la systématique de la loi. En effet, dans les cas dans lesquels la franchise d'impôt prévue à l'art. 53 LTVA ne s'applique pas, l'importation d'un support de données doit être soumise à l'impôt sur les importations. Après avoir vérifié que la franchise d'impôt *n'est pas* applicable, il y a lieu de calculer le montant de l'impôt sur les importations. L'impôt sur les acquisitions s'applique lorsque ce calcul n'est pas possible au moment de l'importation parce que le support de données ne présente aucune valeur marchande. Il est alors calculé dès que la valeur du support est connue. A titre d'exemple, on peut mentionner l'importation d'un support de données physique contenant une copie d'un film de cinéma, pour lequel le montant de la contre-prestation dépend du nombre de spectateurs. Par conséquent, la contre-prestation n'est définie qu'après l'importation et peut être soumise à l'impôt sur les acquisitions.

#### *Art. 53, al. 1, let. g*

L'exonération déjà appliquée dans le cadre de l'importation d'électricité acheminée par lignes et de gaz transporté le réseau de distribution de gaz naturel est logiquement appliquée aussi à l'importation de chaleur produite à distance (voir le commentaire de l'art. 7, al. 2, P-LTVA). Conformément à l'art. 7, al. 2, P-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 correspondante de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 24 LTVA).

*Art. 56, al. 4*

A l'avenir, la prescription sera immédiatement suspendue lorsqu'une procédure pénale sera engagée. En effet, pour suspendre la prescription, il ne sera plus nécessaire d'annoncer l'ouverture de la procédure au débiteur, comme c'était le cas jusqu'ici. Seul l'art. 104, al. 4, LTVA définit s'il est possible de renoncer à titre exceptionnel à informer le débiteur de l'ouverture d'une procédure pénale. Lorsque les conditions sont réunies, la suspension de la prescription intervient avec l'ouverture de la procédure pénale et pas uniquement au moment où le débiteur est informé de l'ouverture de la procédure (cf. également l'art. 42, al. 4, P-LTVA).

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

Cette modification permet de clarifier 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*

La prolongation du délai absolu de prescription à quinze ans 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. Ce n'est que lorsque la créance fiscale concernant une certaine période fiscale n'est pas encore exigible malgré l'écoulement du délai de dix ans depuis l'échéance de la période fiscale en question, que les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents doivent être conservés, et ce 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 du code des

obligations (CO)<sup>31</sup> 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, P-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>32</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 sont pas uniquement contenues dans la LTVA, mais peuvent également figurer dans d'autres lois (par ex. les dispositions sur l'assistance administrative). Pour des raisons de transparence, le traitement des profils de personnalité et les données concernant des poursuites ou des sanctions pénales ou administratives doivent être expressément mentionnés.

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>33</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 en définissant le but de l'utilisation et les utilisateurs légitimés. Avec la présente disposition, l'autorisation délivrée à l'AFC d'utiliser le numéro d'assuré AVS prévue à l'art. 131, let. a, OTVA est inscrite dans la loi. L'AFC est habilitée à utiliser systématiquement le numéro d'assuré AVS pour inscrire des assujettis au registre IDE, à la place de l'Office fédéral de la statistique (OFS). Cette autorisation permet avant tout d'éviter la saisie de doublons dans le registre IDE, qui proviennent par exemple de divergences dans l'orthographe des noms de personnes. Le fait d'éviter de saisir des personnes physiques à double dans le registre IDE, permet aussi à l'AFC de connaître toutes les activités commerciales qu'une personne exerce par l'intermédiaire d'entreprises individuelles, ce qui facilite considérablement la perception de l'impôt et les contrôles. Comme il s'agit de mettre l'accent sur une simplification de la saisie et une meilleure qualité du registre, une base légale correspondante est créée en parallèle pour le registre IDE (cf. ci-après 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

31 RS 220

32 RS 235.1

33 RS 831.10

entreprises; LIDE<sup>34</sup>). D'autres identificateurs personnels, comme un identificateur sectoriel pour le but fiscal ne s'y prêtent pas, étant donné que l'utilisation du numéro d'assuré AVS a des répercussions directes sur la TVA, grâce à une meilleure qualité des données recueillies dans le registre IDE. En outre, la disposition garantit que le numéro d'assuré AVS est utilisé à des fins uniquement internes et, notamment, qu'il n'est pas communiqué à l'étranger.

#### *Art. 76a*

Les *al. 1 et 2* habilite l'AFC à exploiter, pour l'exécution de ses tâches légales, 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'acquittement de l'impôt dû, prononcer et exécuter des sanctions administratives ou pénales, traiter de manière rationnelle et efficace les demandes nationales ou internationales d'assistance administrative et d'entraide judiciaire, lutter contre les délits dans le domaine fiscal, tenir les statistiques nécessaires et, enfin, analyser les risques. Ces dernières constituent la base pour contrôler de manière ciblée et efficace les assujettis. Dorénavant, les profils de risque tiendront compte, en plus de la branche et de la région, des différents assujettis. Les profils de risque reposent essentiellement sur les expériences de l'AFC avec les assujettis. De cette manière, l'AFC peut cibler plus précisément ses contrôles et, ainsi, décharger les entreprises fiables des contrôles TVA.

L'*al. 3* énumère les domaines pour lesquels le système d'information de l'AFC peut contenir des données. Cette énumération a pour but de répondre au critère de la reconnaissabilité, requis par la LPD, des données traitées. A cet égard, l'accent est mis sur les données concernant les activités entrepreneuriales d'une personne physique ou morale, ainsi que sur toutes les données nécessaires pour permettre la perception et, le cas échéant, l'exécution forcée de la TVA, y compris les mesures administratives et pénales.

#### *Art. 76b*

*Al. 1:* cette disposition permet de garantir que le CDF a accès, malgré le secret fiscal, au système d'information de l'AFC, afin d'être en mesure d'assumer ses tâches légales de surveillance.

*Al. 2:* 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

<sup>34</sup> RS 431.03

être mentionnée explicitement dans les bases légales et l'autorité compétente doit y être nommée (art. 19, al. 3, LPD). En outre, 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, ce qui, dans le cas présent, est fait par l'intermédiaire d'un renvoi à l'énumération du contenu du système d'information. Les différentes données sont énumérées dans l'OTVA.

#### *Art. 76c*

*Al. 1:* cette disposition permet de mettre en œuvre, dans le cadre de la TVA, l'art. 7 LPD, qui prévoit que les données doivent être protégées contre tout traitement non autorisé par des mesures organisationnelles et techniques appropriées.

*L'al. 2* correspond à l'actuel art. 76, al. 4, LTVA; il garantit que les documents conservés sous forme électronique sont assimilés à des originaux lorsque cela répond à une exigence légale, comme c'est le cas dans le cadre des procédures d'exécution forcée ou pénales.

#### *Art. 76d*

Cette disposition 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. C'est pourquoi les assujettis qui restent inactifs ne doivent pas, au vu de leur comportement non coopératif qui viole l'obligation de collaborer, obtenir de l'AFC qu'elle détermine 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 aussi partie de la créance fiscale permet d'exclure un remboursement. De cette manière, l'AFC ne favorise et ne récompense pas les comportements non coopératifs des assujettis et peut renoncer à des procédures mobilisant beaucoup des ressources.

Le fait qu'un assujetti ne procède pas à la finalisation de la période fiscale en question conformément à l'art. 72 LTVA et par conséquent ne détermine pas lui-même le montant de la créance fiscale, alors qu'il a établi un décompte inexact du montant d'impôt provisoirement dû ou qu'il n'a pas établi le décompte du montant d'impôt provisoirement dû, ou encore qu'il a bien établi un décompte correct du montant d'impôt provisoirement dû, mais n'a pas versé ce montant à l'AFC, laquelle a dû exiger son paiement par le biais de la procédure d'exécution forcée, est considéré comme de l'inaction. Le simple fait de payer un montant d'impôt provisoirement dû déterminé par l'AFC ne constitue pas une reconnaissance du montant de la créance fiscale. Par contre, l'opposition à la poursuite du montant d'impôt provisoirement dû par le biais d'une simple signature sur le commandement de payer ne permet pas une contestation de la créance fiscale sur le plan matériel entraînant une procédure de détermination de la créance fiscale de la part de l'AFC, mais stoppe simplement l'encaissement de l'impôt provisoirement dû. Toutefois, si en formulant son opposition, l'assujetti fait savoir qu'il ne reconnaît pas les conditions matérielles concernant le paiement de la TVA, l'AFC ouvre une procédure de détermination lors de laquelle elle examine les conditions et fixe le montant de la créance fiscale. Le fait qu'un assujetti ne demande jamais l'établissement d'une décision, comme prévu par l'art. 82 LTVA, et par conséquent ne prenne aucune disposition permettant à l'AFC de fixer la créance fiscale en dehors d'une procédure d'exécution forcée ou de vérifier qu'il réunit les conditions pour l'assujettissement, est également considéré comme de l'inaction. 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 conformément à la présente dispositions soient dorénavant traités comme des éléments de la créance fiscale.

Le fait de préciser que les montants d'impôt déterminés par l'AFC sur la base de l'al. 2 sont *aussi* considérés comme une créance fiscale, permet de souligner que celle-ci peut se composer des montants d'impôt décomptés *et* des montants d'impôt estimés.

Cette disposition ne concerne pas les montants qui ont été payés sous réserve, afin d'éviter des intérêts moratoires et pour lesquels une procédure juridique fiscale a été engagée. Elle ne concerne pas non plus les notifications d'estimation prévues à l'art. 79 LTVA, même après l'arrêt du Tribunal fédéral rendu le 21 mars 2014 (2C\_805/2013), qui établit que les notifications d'estimation ne doivent plus être associées à des décisions. En effet, si l'assujetti ne fait rien après la réception d'une notification d'estimation, cette dernière n'entre pas immédiatement en force, comme c'est le cas des paiements sans réserve ou des reconnaissances écrites, mais plus tard, à l'échéance du délai de prescription du droit de taxation. Dans les notifications d'estimation, l'AFC fixe le montant de la créance fiscale en procédant à un contrôle, ce qui n'est pas le cas des montants d'impôt provisoirement dus. Les notifications d'estimation qui ne sont pas réglées font l'objet d'une poursuite en vertu de l'art. 89 LTVA, c'est pourquoi elles ne sont pas touchées par la disposition de l'art. 86, al. 7, LTVA.

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

Désormais la loi stipule expressément que l'assujetti doit apporter la preuve que l'erreur qu'il a commise n'a engendré aucune perte fiscale pour la Confédération, pour qu'aucun intérêt moratoire ne soit prélevé sur la reprise fiscale. La législation

actuelle n'établit pas clairement si, sur la base de la maxime de l'instruction, l'AFC doit d'office vérifier si les conditions permettant d'éviter qu'un intérêt moratoire ne soit perçu sont réunies ou si cette disposition est aussi régie par le principe, applicable dans la législation fiscale, de la répartition du fardeau de la preuve, d'après lequel l'assujetti doit prouver qu'il réunit les conditions pour les faits permettant de diminuer l'impôt. En particulier si cette disposition doit s'appliquer aussi aux cas dans lesquels la preuve que l'erreur commise n'a pas entraîné de perte fiscale dépend du comportement ou des caractéristiques d'un autre assujetti. On pourrait par exemple imaginer qu'une entreprise a fourni des prestations à une autre entreprise mais n'a par erreur pas demandé son inscription au registre des assujettis et a par conséquent facturé les prestations sans la TVA. Seule l'entreprise, qui a commis l'erreur de ne pas demander son inscription au registre des assujettis, peut prouver qu'il n'y a pas eu de perte fiscale, car elle est la seule à connaître ses clients et à pouvoir démontrer s'ils avaient tous droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable. En effet, si les clients avaient droit à la déduction de l'impôt préalable, ils auraient pu déduire la TVA qui leur a été facturée et cette erreur n'aurait donc pas engendré de perte fiscale. L'AFC n'est pas en mesure de vérifier si ces conditions sont remplies, raison pour laquelle l'application de la maxime de l'instruction ne donnerait aucun résultat dans cette situation. Les cas dans lesquels la preuve que l'erreur commise n'a entraîné aucune perte fiscale ne dépend que d'un assujetti sont plus faciles à élucider. On peut imaginer par exemple qu'un assujetti a oublié d'imposer une prestation acquise à l'étranger, mais aurait eu le droit de déduire l'intégralité de l'impôt préalable grevant cette prestation. Dans ce cas également, il est justifié que l'assujetti prouve qu'aucune perte fiscale n'a été subie.

La suppression du passage «si elle avait été traitée correctement» ne modifie pas la situation juridique correspondant à la pratique actuelle. La nouvelle formulation exprime de manière plus claire les intentions du législateur: c'est l'erreur, et non pas son traitement correct, qui ne doit pas avoir occasionné de perte fiscale pour qu'aucun intérêt moratoire ne soit dû. En effet, si le traitement est correct, c'est-à-dire s'il est conforme à la loi, il n'y a pas lieu de se demander si des pertes fiscales ont été subies, étant donné que dans ce cas elles auraient été voulues par la loi. Par conséquent, il n'y aurait jamais de pertes fiscales qui ne sont pas prévues par la loi et aucun intérêt moratoire ne serait jamais dû, peu importe l'erreur commise.

#### *Art. 88, 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 que la créance 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 que la créance 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>35</sup> assimile déjà les décisions des autorités administratives suisses à des décisions exécutoires des tribunaux.

*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 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>36</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, phrase introductive et al. 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, phrase introductive*

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

*Art. 96, al. 4, let. b*

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

*Art. 105, al. 1, let. b et c*

La structure de l'article a été revue. La let. a est inchangée et se rapporte à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, à l'impôt sur les acquisitions et à l'impôt sur les importations. Par contre, la let. b porte désormais sur la

<sup>35</sup> RS 281.1

<sup>36</sup> RS 210

prescription du droit d'engager une poursuite pénale dans le domaine de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et de l'impôt sur les acquisitions, tandis que la *let. c* règle la prescription du droit d'engager une poursuite pénale contre les infractions punissables dans le domaine de l'impôt sur les importations.

La *let. b* porte sur l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse et sur l'impôt sur les acquisitions. D'après le ch. 3, les soustractions qualifiées d'impôt visées à l'art. 97, al. 2, LTVA sont désormais soumises à un délai de prescription de sept ans. La durée du délai de prescription du droit d'engager une poursuite pénale est par conséquent adaptée à celle des délits graves. D'après la législation actuelle, la poursuite des soustractions qualifiées d'impôt se prescrit six mois après l'entrée en force de la créance fiscale concernée (art. 105, al. 1, *let. b*, LTVA), comme la poursuite des soustractions d'impôt simples, bien que ces dernières soient uniquement passibles d'une amende, alors que les soustractions qualifiées sont passibles d'une peine privative de liberté pouvant atteindre deux ans au maximum. C'est pourquoi les soustractions qualifiées d'impôt sont désormais soumises au délai de prescription du droit d'engager une poursuite pénale de sept ans, comme prévu dans le droit en vigueur pour l'escroquerie fiscale et d'autres délits passibles de peines privatives de liberté en vertu du droit pénal administratif (cf. art. 14 à 17 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif [DPA]<sup>37</sup>). De cette manière, la durée de la prescription du droit d'engager une poursuite pénale contre les soustractions d'impôt qualifiées est proportionnée à la durée de prescription du droit d'engager une poursuite pénale contre les soustractions d'impôt visées à l'art. 96, al. 4, LTVA, qui sont passibles seulement d'une amende et qui sont soumises à un délai de prescription du droit d'engager une poursuite pénale de deux ans (art. 105, al. 1, *let. c*, LTVA). Etant donné que le ch. 3 mentionne uniquement les délits, le délai de sept ans pour la prescription du droit d'engager une poursuite pénale ne s'applique pas aux infractions prévues à l'art. 14, al. 4, DPA, qui constituent des crimes et sont passibles de peines de quinze ans au maximum. D'après l'art. 2 DPA, qui renvoie d'une manière générale aux dispositions du code pénal lorsque la loi administrative spéciale n'en dispose autrement, le délai de prescription pour ces derniers s'élève à quinze ans, mais le DPA ne fait pas la différence entre la prescription de la poursuite et la prescription de l'exécution, contrairement à la loi sur la TVA.

La *let. c* se rapporte exclusivement aux délits concernant l'impôt sur les importations. Dans ce domaine, la prescription du droit d'engager une poursuite ne dépend pas de la fin de la période fiscale, comme c'est le cas à la *let. b*, mais du moment où l'infraction punissable a été commise en ne remettant par la déclaration d'importation ou en remettant une déclaration d'importation incorrecte. Il s'agit, d'une part, des soustractions de l'impôt sur les importations citées à l'art. 96 LTVA et de leurs qualifications prévues à l'art. 97 LTVA, ainsi que, d'autre part, des contraventions et délits visés aux art. 14 à 17 DPA dans le domaine de l'impôt sur les importations. Les délits visés à l'art. 14, al. 4, DPA ne sont toutefois pas visés par cette disposition. Ces délits, passibles d'une peine privative de liberté pouvant atteindre cinq ans, sont soumis, comme indiqué à l'art. 2 DPA, à l'application des dispositions générales du code pénal suisse, qui prévoit dans ces cas un délai de prescription de quinze ans en tout.

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

*Al. 1, let. c:* 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. La réglementation prévue à l'art. 47, al. 5, OTVA repose ainsi sur une base légale claire.

*Al. 2:* cette modification ne concerne que les versions française et italienne. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

*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 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 concernant les 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 simultanément approuver les projets d'actes et les déterminations de la pratique et 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 que 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>38</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>39</sup>, doivent être adaptées en ce sens.

<sup>38</sup> RS 172.010

<sup>39</sup> RS 641.201

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 investissements, 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>40</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.*

##### *Art. 115a*

Après l'entrée en vigueur de cette modification, les entreprises qui font le commerce d'objets d'art, de pièces de collection et d'antiquités et qui doivent désormais

40 RO 2000 1300

appliquer l'imposition de la marge ne doivent pas annuler la déduction de l'impôt préalable fictif calculée sur la valeur des stocks, dans la mesure où, lors de la vente, la TVA a été décomptée sur le chiffre d'affaire et non pas sur la marge uniquement. Cette disposition permet d'éviter des difficultés de trésorerie résultant uniquement du changement de méthode de décompte. Ce régime d'exception se limite toutefois aux objets d'art, pièces de collection et antiquités vendus sur le territoire suisse, comme l'était la déduction de l'impôt préalable fictif applicable précédemment. Si les objets sont vendus à l'étranger, il y a lieu de décompter une prestation à soi-même.

### **Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)<sup>41</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 des procédures en matière de 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 au Département qu'il rende une décision. Grâce à ce complément, l'AFC est habilitée à ordonner l'audition de témoins sans en demander l'autorisation au Département

### **Loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP)<sup>42</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. Outre les décomptes fiscaux des assujettis, les notifications d'estimation de l'AFC qui, depuis l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_805/2013 du 21 mars 2014, ne peuvent plus être conçues comme des décisions, sont aussi considérées comme des actes. 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).

<sup>41</sup> RS 172.021

<sup>42</sup> RS 281.1

## **Loi fédérale du 18 juin 2010 sur le numéro d'identification des entreprises (LIDE)<sup>43</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. L'utilisation du numéro d'assuré AVS est considérée comme «systématique» lorsque les données personnelles sont collectées de manière structurée et qu'elles contiennent le numéro d'assuré AVS à neuf chiffres.

La présente disposition fait une distinction entre l'utilisation du numéro d'assuré AVS (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 consiste en l'identification des personnes. Dans un cas concret, l'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, ainsi, être fortement accélérée et on évite des inscriptions multiples inutiles. De cette manière, la dernière étape de l'harmonisation des registres visée avec l'introduction de l'IDE est accomplie. Cette modification de la LIDE intervient dans le cadre de la révision partielle de la LTVA, puisque l'AFC attribue une IDE dans tous les cas dans lesquels une personne n'est pas tenue de s'inscrire au registre du commerce mais souhaite s'inscrire au registre des assujettis. C'est pourquoi l'AFC est déjà habilitée à utiliser le numéro d'assuré AVS (cf. l'art. 131, let. a, OTVA, ainsi que l'art. 76, al. 2, P-LTVA, ci-dessus). En l'espèce, d'autres identificateurs personnels, tels qu'un identificateur sectoriel pour le but fiscal, ne sont pas adaptés, étant donné que l'utilisation du numéro d'assuré AVS en lien avec l'IDE permet d'améliorer la qualité et l'harmonisation des registres et a par conséquent des répercussions directes sur la TVA. Comme le numéro d'assuré AVS est utilisé uniquement à des fins internes, il ne risque pas d'être transmis à l'étranger.

En vertu de l'al. 2, l'OFS n'est autorisé à communiquer le numéro d'assuré AVS 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 AVS 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 AVS dans un but déterminé.

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

## Loi fédérale du 28 juin 1967 sur le Contrôle fédéral des finances (LCF)<sup>44</sup>

Art. 6, let. k

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

### 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 P-LTVA

La nouvelle réglementation en matière d'assujettissement selon laquelle le chiffre d'affaires réalisé au niveau mondial est déterminant pour l'assujettissement ne devrait toucher 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.

<sup>44</sup> RS 614.0

**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 360 000, 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 atteignent entre 1000 et 1750 francs<sup>45</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 dispositions d'exclusion du champ de l'impôt aux collectivités publiques assujetties**

La suppression de la limite de chiffre d'affaires de 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. Ainsi, grâce à la suppression de cette limite, un service assujetti, par exemple, qui fournit uniquement des prestations à d'autres collectivités publiques devrait probablement être à nouveau libéré de l'assujettissement, indépendamment du fait qu'il loue ou non des places de stationnement à ses employés.

Par contre, la suppression de la disposition prévue à l'art. 21, al. 2, ch. 21, let. c, LTVA, visant à exclure du champ de l'impôt la location des places de parc

<sup>45</sup> PricewaterhouseCoopers SA (PwC), Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern, rapport final du 26 septembre 2013, p. 69, disponible en allemand uniquement; [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Documentation > Faits et chiffres > Etudes et rapports > Messung der Regulierungskosten im Bereich Steuern

n'appartenant pas au domaine public, pour le stationnement de véhicules peut entraîner l'assujettissement de plusieurs services de collectivités publiques.

L'extension des dispositions d'exclusion du champ de l'impôt prévues 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.

## **3.2 Conséquences pour la Confédération**

### **3.2.1 Conséquences financières**

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

- La possibilité de déduire un impôt préalable fictif lors de l'acquisition d'objets d'art, de pièces de collection et d'antiquités auprès de personnes n'étant pas assujetties à la TVA a probablement entraîné d'importantes diminutions des recettes fiscales pour la caisse de la Confédération. Cette possibilité permet en effet de déduire simplement et légalement des impôts préalables qui ne sont jamais arrivés dans les caisses de l'Etat. Dans le message complémentaire du 23 juin 2010 au message sur la simplification de la TVA<sup>46</sup>, la baisse possible des recettes à moyen terme était estimée à 90 millions de francs par année. Cinq ans après l'introduction de la déduction de l'impôt préalable fictif, l'expérience permet de conclure que, du moins dans le domaine du commerce «classique» d'œuvres d'art, cette possibilité d'optimisation n'a que peu, voire pas été utilisée. Les décomptes de la TVA ne présentent en effet pas d'augmentation frappante du chiffre d'affaires. Toutefois, toutes les entreprises et toutes les personnes peuvent en principe réaliser des opérations avec des objets d'art. Les décomptes de la TVA ne permettent pas de dire dans quelle mesure cette opportunité de puiser dans la caisse fédérale de l'argent, qui n'a jamais été versé à titre d'impôt, a été utilisée en dehors du domaine du commerce «classique» d'œuvre d'art. Cependant, le potentiel pour les transactions commerciales, dans lesquelles sont impliqués le plus souvent la Suisse et l'étranger et pouvant entraîner d'importantes diminutions des recettes fiscales est avéré. Les diminutions de recettes annuelles attendues ne peuvent pas être estimées de manière fiable. Elles devraient être toutefois nettement inférieures aux 90 millions de francs estimés autrefois et dépasser de peu les 30 millions de francs. Pour éliminer ce risque pour la caisse fédérale, il est prévu de ne plus accorder la déduction de l'impôt préalable fictif pour les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités et de réintroduire l'imposition de la marge à la place (cf. ch. 2, commentaire de l'art. 24a). Cela permet d'éviter que chaque année des impôts préalables d'un montant pouvant atteindre 30 millions de francs ne soient déduits alors qu'ils n'ont jamais été versés à la Confédération.

<sup>46</sup> FF 2010 4899

- La déduction de l'impôt préalable fictif doit dorénavant aussi être possible lorsque les biens d'occasion sont livrés à un acquéreur à l'étranger (cf. ch. 2, commentaire de l'art. 28a). Cette mesure devrait entraîner une diminution des recettes de 4 millions de francs par année.
- 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 permettre d'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 l'engagement de personnel supplémentaire à l'AFC, ce qui devrait engendrer une augmentation des coûts de plus de 4 millions de francs.
- Les envois en franchise d'impôt sur les importations parce qu'ils n'atteignent pas le montant minimum d'impôt de 5 francs adressés à des clients sur le territoire suisse doivent être soumis à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse lorsque le chiffre d'affaires de l'entreprise atteint 100 000 francs avec ces envois (voir ch. 2, commentaire de l'art. 7, al. 3, let. b). Cela 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, commentaire 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 provenant 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'ajoute toutefois une diminution unique des recettes résultant du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable et estimée à de quelques dizaines de millions de francs.
- 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.
- 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.
- L'imposition des journaux et des revues électroniques payantes au taux réduit entraînera une diminution des recettes fiscales de l'ordre de 2 millions de francs par an.

Au final, les recettes supplémentaires devraient se monter à environ 68 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	30
Possibilité de déduire l'impôt préalable fictif également lorsque les biens d'occasions sont vendus à l'étranger	-4
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	-4
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 provenant d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation	-5
Nouvelle réglementation concernant l'imposition de la location des places de parc destinées au stationnement de véhicules	8
Mise en œuvre des initiatives parlementaires Triponez (02.413) et Frick (11.440)	-5
Application du taux réduit dans le cadre de l'imposition des journaux et des revues électroniques	-2
<b>Total des recettes supplémentaires</b>	<b>68</b>

### 3.2.2 Conséquences sur le personnel

Seule la nouvelle réglementation en matière d'assujettissement conformément à l'art. 10 P-LTVA a des conséquences sur les besoins en personnel. En effet, comme 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, dans le registre des assujettis, environ 29 000 inscriptions et 23 000 radiations sont effectuées chaque année. 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). 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. Actuellement, les quelque 360 000 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.

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.

Selon ces estimations, l'AFC aurait donc besoin de créer 38 postes supplémentaires (équivalents à plein temps) en tout pour mener à bien ces nouvelles tâches. Toutefois, les estimations concernant le nombre d'assujettis supplémentaires escomptés et donc aussi celles concernant le nombre d'inscriptions et de radiations sont grevées de grandes incertitudes. En outre, le doute plane en ce qui concerne l'évolution des demandes d'assistance administrative et d'entraide judiciaire. Par ailleurs, il faut éviter d'engager du personnel à titre préventif. C'est pourquoi l'augmentation de personnel serait dans un premier temps limitée à 30 postes (équivalents à plein temps), ce qui entraînerait des coûts d'environ 4 millions de francs. Une évaluation après trois ans devrait montrer si ces ressources suffisent pour l'exploitation courante. Si ce n'est pas le cas, l'AFC devrait d'abord envisager de prendre des mesures à l'interne (définition des priorités ou abandon de certaines tâches) avant de demander la création de nouveaux postes.

Aucun poste supplémentaire n'est cependant prévu 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.

### **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 P-LTVA. D'autre part, cependant, l'extension des dispositions d'exclusion du champ de l'impôt prévues à l'art. 21, al. 2, ch. 28, P-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>, P-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. Plusieurs services devraient être assujettis en raison de cette modification.

Au final, les cantons devraient bénéficier 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 peut être répercutée sur les clients (ce qui implique une modification des règlements sur les émoluments), 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 de l'augmentation des recettes annuelles de 68 millions de francs. Les recettes du fonds AVS devraient augmenter de quelque 6 millions de francs par année et celles du fonds AI, d'environ 3 millions de francs par année jusqu'à la fin de 2017.

### **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 P-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 P-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 législature et les stratégies nationales du Conseil fédéral**

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

Le projet n'a été annoncé ni dans le message du 25 janvier 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015<sup>47</sup>, ni dans l'arrêté fédéral du 15 juin 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015<sup>48</sup>, parce que le mandat a été donné pendant la présente législature.

### **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>49</sup>, mais ne la soutient pas non plus. La seule mesure qui est en désaccord avec cette stratégie est l'exclusion du champ de l'impôt pour les prestations fournies par les

<sup>47</sup> FF 2012 349

<sup>48</sup> FF 2012 6667

<sup>49</sup> FF 2012 349, p. 410

organisations d'utilité publique à leurs donateurs dans le cadre de leur but statutaire, requise par la motion 13.3362.

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 P-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>50</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>51</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

<sup>50</sup> RS 0.641.295.142

<sup>51</sup> RS 0.631.112.136

participe aux charges spécifiques de la commune de Büsingen et de sa population en utilisant une part du produit de la TVA. Ce traité demeure valable dans la mesure où il n'est pas révoqué par l'une des parties.

### **5.3 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. 24a, al. 4*: le Conseil fédéral définit quels biens sont réputés objets d'art, pièces de collection et antiquités. Pour cela, il s'appuie 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>52</sup>.
- *Art. 24a, al. 5*: le Conseil fédéral édicte la réglementation nécessaire dans les 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).

<sup>52</sup> RO 2000 1347

- *Art. 76d*: 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 les dispositions concernant le système d'information, la durée de conservation ainsi que la suppression et l'archivage des données.
- *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.