



18 octobre 2017

Modification de l'ordonnance sur la TVA (OTVA)

Commentaire

1. Contexte

Le 30 septembre 2016, les Chambres fédérales ont adopté la révision partielle de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVArév; FF **2016** 7415) en vote final. Le délai référendaire a expiré le 19 janvier 2017 sans que le référendum n'ait été demandé. La LTVArév révisée a notamment pour but d'éliminer le désavantage concurrentiel dû à la TVA pour les entreprises suisses par rapport à leurs concurrentes étrangères et comprend en outre de nombreuses modifications découlant des expériences tirées de la révision totale de la LTVArév entrée en vigueur en 2010.

Dans le cadre de l'élaboration des dispositions de mise en œuvre de la révision de la loi sur la TVA, le Conseil fédéral saisit l'opportunité de modifier l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)¹ dans d'autres domaines, en se fondant sur les expériences tirées des années de pratique fiscale.

La LTVArév entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2018. Une exception est toutefois prévue pour la disposition en matière de vente par correspondance au sens de l'art. 7, al. 3, let. b, LTVArév, qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2019. Quant à la révision de l'ordonnance, elle entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2018.

2. Grandes lignes du projet

L'ordonnance comprend des réglementations détaillées sur le début et la fin de l'assujettissement, pour lesquels le chiffre d'affaires mondial d'une entreprise (et non plus seulement celui réalisé sur le territoire suisse) sera déterminant. L'ordonnance prévoit notamment que les entreprises qui fournissent exclusivement des prestations exclues du champ de l'impôt sur le territoire suisse ne devront pas s'annoncer à titre d'assujettis.

Elle définit en outre les journaux, revues et livres numériques qui seront nouvellement imposables au taux réduit de l'impôt afin de les distinguer des autres prestations de services électroniques qui demeurent imposables au taux normal, comme l'accès à titre onéreux à une banque de données.

Enfin, elle décrit en détail ce qui est considéré comme des pièces de collection, tels que les objets d'art, les antiquités et autres objets semblables. En cas d'acquisition de telles pièces de

¹ RS 641.201

collection, l'impôt préalable fictif ne sera plus déductible. En contrepartie l'imposition de la marge sera applicable en cas de revente.

Le projet comprend en outre des précisions concernant les méthodes de décompte des taux de la dette fiscale nette et des taux forfaitaire.

3. Commentaire des dispositions

Art. 3, titre, al. 1 et 3

Avec l'art. 7, al. 3, let. a, LTVArév, les traits fondamentaux de la déclaration d'engagement sont désormais réglés au niveau de la loi. Le *renvoi* se fait donc maintenant à cette disposition.

L'ancien al. 1 a pu être abrogé, car la teneur de la réglementation a été élevée au niveau de la loi à l'art. 7, al. 3, let. a, LTVArév.

Al. 3: la teneur de la réglementation de la première phrase est reprise maintenant à l'art. 7, al. 3, let. a, deuxième partie de la phrase, LTVArév. L'ancienne première phrase a donc pu être supprimée. La modification rédactionnelle de la deuxième phrase est nécessaire en raison de l'abrogation de la première phrase.

Art. 4

La modification ne concerne que les textes français et italien. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

Art. 5, al. 1 et 2, let. h et art. 6a, al. 1

La modification ne concerne que le texte français. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

Art. 8

L'al. 1 a pu être abrogé car le lien nécessaire avec le territoire suisse pour l'assujettissement est réglé désormais au niveau de la loi (art. 10, al. 1, LTVArév).

Al. 2: il ressort clairement de l'art. 7, al. 3, let. a, LTVArév qu'avec l'utilisation de la «déclaration d'engagement étranger», le lieu de la livraison est transféré sur le territoire suisse et que la livraison est ainsi réputée effectuée sur le territoire suisse. Par conséquent, l'ancien al. 2 qui le prévoyait au niveau de l'ordonnance a pu être abrogé.

Art. 9

Le principe anciennement inscrit à l'art. 9, d'après lequel l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations qualifiées au sens de l'art. 29, al. 2 et 3, LTVA constituent une activité entrepreneuriale a été élevé au niveau de la loi à l'art. 10, al. 1^{er}, LTVArév. C'est pourquoi l'ancien art. 9 a pu être abrogé.

La teneur de la réglementation de l'ancien art. 11 a été reprise correctement selon la systématique dans le nouvel *art. 9*. En outre, cet article a été adapté à la modification dans la loi sur la TVA révisée. L'ancien art. 11 a donc pu être abrogé.

Al. 1 et 2: la libération de l'assujettissement a pour but de décharger administrativement les petites entreprises. L'assujettissement est immédiat, s'il est clair qu'une entreprise qui a son siège sur le territoire suisse atteindra le seuil du chiffre d'affaires pour la libération de l'assujettissement en l'espace de douze mois déjà au moment du début de son activité économique ou de son extension par la reprise d'un commerce ou l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité. Dans ce cas, il n'y a pas de nouvelle évaluation au plus tard après trois mois.

En revanche, s'il n'est pas possible d'évaluer l'évolution du chiffre d'affaires au cours des douze prochains mois, il faut procéder à une nouvelle évaluation après trois mois au plus tard. En général, les connaissances acquises au cours de cette période permettent une évaluation plus précise du chiffre d'affaires potentiel et, par conséquent, de l'assujettissement.

Pour la fin de la libération de l'assujettissement, il existe un droit de choisir afin de tenir compte du fait, comme le montre l'expérience, qu'il n'est guère possible de réclamer la TVA sur des prestations déjà facturées. D'un autre côté, être assujéti dès le début de l'activité peut présenter un intérêt pour des raisons en rapport avec la déduction de l'impôt préalable.

Si l'évaluation de la situation après trois mois permet de déterminer que le seuil du chiffre d'affaires ne sera pas atteint, l'assujettissement n'est pas obligatoire. L'entreprise peut toutefois renoncer à la libération de l'assujettissement. En revanche, l'assujettissement demeure si, contrairement à ce qui avait été établi au moment de l'évaluation, le seuil du chiffre d'affaires n'est finalement pas atteint. Dans l'ordonnance, ce cas de figure est exprimé par «au vu des circonstances du moment».

La limite du chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement est en principe de 100 000 francs par an provenant de prestations réalisées sur le territoire suisse et à l'étranger qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt (art. 10, al. 2, let. a, LTVArév). En ce qui concerne les sociétés sportives ou culturelles sans but lucratif et gérées de façon bénévole, ainsi que les institutions d'utilité publique, la limite du chiffre d'affaires est de 150 000 francs par an provenant de prestations réalisées sur le territoire suisse et à l'étranger qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt (art. 10, al. 2, let. c, LTVArév).

L'al. 3 correspond à l'ancien art. 11, al. 1. D'une part, il règle la fin de la libération de l'assujettissement des petites entreprises qui ont bénéficié jusqu'à présent de l'allégement administratif pour une ou plusieurs années et qui ont atteint le seuil du chiffre d'affaires suite à une croissance constante. D'autre part, il règle les cas où le seuil du chiffre d'affaires a été atteint au cours du premier exercice commercial contrairement aux prévisions selon les al. 1 et 2. Si ce premier exercice comprend moins de douze mois, le chiffre d'affaires doit être extrapolé à l'année.

Art. 9a

L'ancien art. 9a a été abrogé, car la teneur de sa réglementation ressort maintenant clairement de la loi elle-même. La libération de l'assujettissement selon l'art. 10, al. 2, let. b, LTVArév pour les entreprises qui effectuent des livraisons soumises subsidiairement à l'impôt sur les acquisitions a été supprimée dans la LTVArév. Par conséquent, seules les entreprises qui ont leur siège à l'étranger et fournissent exclusivement des prestations de services imposables selon le lieu du destinataire sur le territoire suisse sont encore libérées de l'assujettissement à l'impôt indépendamment du seuil du chiffre d'affaires de 100 000 francs.

La libération de l'assujettissement et la fin de cette libération pour les entreprises étrangères sont maintenant réglées à l'art. 9a.

Al. 1 et 2: pour les entreprises qui ont leur siège à l'étranger, le lien au territoire suisse est établi par la première livraison d'une prestation sur le territoire suisse (art. 14, al. 1, let. b, LTVArév). La libération de l'assujettissement a pour but de décharger administrativement les petites entreprises. L'assujettissement est immédiat s'il est clair, au moment de la première fourniture d'une prestation sur le territoire suisse, que l'entreprise atteindra la limite du chiffre d'affaires fixée à l'art. 10, al. 2, let. a, LTVArév pour la libération de l'assujettissement en l'espace de douze mois. Dans ce cas, il n'y a pas de nouvelle évaluation après trois mois au plus tard.

En revanche, s'il n'est pas possible d'évaluer l'évolution du chiffre d'affaires au cours des douze prochains mois, il faut procéder à une nouvelle évaluation après trois mois au plus tard. En général, les connaissances acquises au cours de cette période permettent une évaluation plus précise du chiffre d'affaires potentiel et, par conséquent, de l'assujettissement.

Pour la fin de l'assujettissement, il existe un droit de choisir afin de tenir compte du fait, comme le montre l'expérience, qu'il n'est guère possible de réclamer la TVA sur des prestations déjà facturées. D'autre part, être déjà inscrit au moment de la fourniture de la première prestation sur le territoire suisse peut présenter un intérêt pour des raisons en rapport avec la déduction de l'impôt préalable.

Si l'évaluation de la situation après trois mois permet de déterminer que le seuil du chiffre d'affaires ne sera pas atteint, l'assujettissement n'est pas obligatoire. L'entreprise peut toutefois renoncer à la libération de l'assujettissement. En revanche, l'assujettissement demeure si, contrairement à ce qui avait été établi au moment de l'évaluation, le seuil du chiffre d'affaires n'est finalement pas atteint. Dans l'ordonnance, ce cas de figure est exprimé par «au vu des circonstances du moment».

La limite du chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement est en principe de 100 000 francs par an provenant de prestations réalisées sur le territoire suisse et à l'étranger qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt (art. 10, al. 2, let. a, LTVArév). En ce qui concerne les sociétés sportives ou culturelles sans but lucratif et gérées de façon bénévole, ainsi que les institutions d'utilité publique, la limite du chiffre d'affaires est de 150 000 francs par an provenant de prestations réalisées sur le territoire suisse et à l'étranger qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt (art. 10, al. 2, let. c, LTVArév).

D'une part, l'al. 3 règle la fin de la libération de l'assujettissement des petites entreprises qui ont bénéficié jusqu'à présent de cet allègement administratif pendant une ou plusieurs années et qui ont atteint le seuil du chiffre d'affaires suite à une croissance constante. D'autre part, il règle les cas où le seuil du chiffre d'affaires est atteint au cours du premier exercice commercial contrairement aux prévisions selon les al. 1 et 2. Si ce premier exercice comprend moins de douze mois, le chiffre d'affaires doit être extrapolé à l'année.

Art. 10, al. 1, let. c et al. 2, let. c

La modification ne concerne que le texte italien. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

Art. 11

Cf. le commentaire de l'art. 9.

Art. 13

Pour des raisons de technique législative, la teneur de réglementation de cette disposition se trouve désormais à l'art. 38a.

Art. 14, ch. 6, 9 et 15

Le ch. 6 peut être abrogé car les organismes d'intervention agricoles des collectivités publiques qui y sont cités n'existent plus dans la pratique.

Ch. 9: La modification ne concerne que le texte italien. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

Ch. 15: La modification ne concerne que le texte français. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

Art. 15, art. 18, al. 3, let. b et art. 20, al. 2 et 3

La modification ne concerne que le texte français. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

Art. 32

D'après l'ancien art. 32, il n'est pas possible d'appliquer la réglementation de l'art. 19, al. 2, LTVA pour déterminer si le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse ou à l'étranger pour les combinaisons de prestations. Le Conseil fédéral voulait élever cette disposition de l'ordonnance au niveau de la loi, mais le législateur a rejeté l'ajout du complément proposé par le Conseil fédéral à l'art. 19, al. 2, LTVA. Il faut en déduire que l'art. 19, al. 2, LTVA s'applique par analogie aux combinaisons de prestations dont une partie des prestations est fournie sur le territoire suisse et l'autre partie à l'étranger. Donc, si 70 % au moins des prestations d'une combinaison de prestations sont fournies à l'étranger, la prestation sur le territoire suisse peut être traitée comme la prestation à l'étranger dans le décompte avec l'Administration fédérale des contributions (AFC). C'est ce que précise maintenant le nouvel art. 32.

Art. 36, al. 1

La teneur de la réglementation de l'ancien al. 1 a été transférée au niveau de la loi à l'art. 21, al. 2, ch. 14, let. b, LTVArév. L'ancien al. 1 a donc pu être abrogé.

Art. 37

La notion d'assurances sociales contenue à l'art. 21, al. 2, ch. 18, let. b, LTVArév comprend les cinq domaines suivants: la prévoyance vieillesse, survivants et invalidité (système des trois piliers), la protection contre les conséquences financières d'une maladie ou d'un accident, les allocations pour perte de gain en cas de service et de maternité, l'assurance chômage et les allocations familiales. Ainsi, l'égalité de traitement entre tous les organismes d'assurance sociale est réglée maintenant au niveau de la loi. L'énumération à titre d'exemple de certaines branches d'assurance dans l'OTVA n'est par conséquent plus nécessaire. C'est pourquoi l'ancien art. 37 a pu être abrogé.

Art. 38

L'art. 21, al. 2, ch. 28, let. b et c, LTVArév, vise à assurer que la TVA n'entrave pas la collaboration entre les collectivités publiques lors de l'exécution des tâches par des organisations communes.

L'al. 1 définit la notion de participation des collectivités publiques au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 28, let. b, LTVArév. Sont considérées comme des participations non seulement les participations directes (comme l'affiliation de plusieurs collectivités publiques à une association, la participation à une société de personnes ou à une société de capitaux), mais aussi les participations indirectes par des collectivités publiques. La participation est indirecte notamment lorsqu'une société anonyme (SA) ou une société à responsabilité limitée (Sàrl) est détenue à 100 % par des sociétés de personnes (y c. les sociétés simples), des sociétés de capitaux, des sociétés coopératives et des associations fondées par des collectivités publiques ou par les unités organisationnelles qui y sont rattachées.

L'al. 2 définit, par analogie avec l'al. 1, la notion de «fondé par des collectivités publiques». Il n'est pas non plus nécessaire que plusieurs collectivités publiques fondent elles-mêmes l'établissement ou la fondation. En effet, un établissement ou une fondation peuvent également être fondés par un autre établissement, par une autre fondation, ou par une société de droit privé ou de droit public, à condition que des collectivités publiques y détiennent des participations.

L'al. 3 précise que l'exclusion du champ de l'impôt ne concerne pas uniquement les prestations fournies entre les unités détenues ou fondées exclusivement par des collectivités publiques, d'un côté, et les collectivités publiques impliquées, de l'autre, mais aussi les prestations que ces unités se fournissent entre elles.

Art. 38a

D'après le nouvel art. 21, al. 7, LTVArév, le Conseil fédéral désigne les institutions considérées comme des institutions de formation et de recherche au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 30, LTVArév. Pour des raisons de technique législative, le renvoi se fait désormais à l'art. 21, al. 7, LTVArév et la teneur de la réglementation de l'ancien art. 13 est correctement reprise à l'art. 38a.

L'exclusion du champ de l'impôt réglée par l'ancien art. 13, al. 1, en faveur des institutions dans le domaine de la formation et de la recherche a été transférée dans la loi avec la même teneur (art. 21, al. 2, ch. 30, LTVArév). L'ancien al. 1 a donc pu être abrogé. Les nouveaux al. 1 et 2 reprennent sans modification le contenu des al. 2 et 3 de l'ancien art. 13.

Art. 39

L'art. 39 est entièrement reformulé. L'exercice de l'option pour l'imposition d'une prestation exclue du champ de l'impôt selon la loi nécessite une manifestation de volonté de la part du fournisseur de la prestation. Cette manifestation de volonté prend la forme d'une mention de l'impôt sur la facture, soit par l'indication du montant de l'impôt, soit par l'indication que le montant facturé comprend le montant de l'impôt au taux d'imposition correspondant. Si le fournisseur de la prestation ne peut ou ne veut pas mentionner l'impôt vis-à-vis de sa clientèle, il doit exercer l'option au moyen d'une déclaration dans le décompte de la période fiscale durant laquelle la dette fiscale est née. Les décomptes sont provisoires et l'assujetti n'est obligé par la déclaration faite qu'avec la finalisation (art. 72, al. 1, LTVA). Une fois le délai de finalisation écoulé, il n'est par conséquent plus possible d'exercer l'option ni de revenir sur une option déjà exercée.

Art. 40

La modification opérée avec l'art. 23, al. 2, ch. 2, LTVArév rend l'art. 40 sans objet.

Art. 45 al. 3, 3^{bis} et 4

L'al. 3 et le nouvel al. 3^{bis} correspondent à l'ancienne pratique. L'ancien al. 3 a cependant été reformulé pour une meilleure compréhension et divisé en deux aliéas. Le nouvel al. 3 précise que l'assujetti doit choisir, pour convertir les monnaies étrangères en francs suisses, s'il veut utiliser le cours mensuel moyen ou le cours du jour pour la vente de devises. Ce choix vaut tant pour les chiffres d'affaires provenant de la fourniture de prestations que pour l'acquisition de prestations. Les cours publiés par l'AFC sont déterminants, le cours du jour pour la vente de devises peut être consulté en suivant le lien de renvoi au site Web de l'Administration fédérale des douanes (AFD). Cette réglementation permet d'assurer que les montants d'impôt sur le chiffre d'affaires convertis en francs suisses par le fournisseur de la prestation correspondent en grande partie aux montants d'impôt préalable déductibles par le destinataire de la prestation. Étant donné que l'AFC ne publie pas les cours de toutes les monnaies, l'al. 3^{bis} précise qu'il faut alors utiliser le cours du jour pour la vente de devises d'une banque suisse.

Al. 4: Les assujettis faisant partie d'un groupe peuvent utiliser le cours de change du groupe d'entreprises comme jusqu'à présent. Ce cours doit alors être appliqué aussi bien aux prestations intragroupes qu'aux prestations fournies à ou par des tiers. Pour des raisons de sécurité juridique, cette pratique a été introduite dans l'ordonnance.

Art. 48a

Pour savoir quelle procédure de dégrèvement doit être appliquée lors de l'acquisition d'un bien, il est important de déterminer s'il s'agit d'une pièce de collection au sens du droit régissant la TVA. S'il s'agit d'une pièce de collection, on applique la procédure de l'imposition de la marge. Si l'objet mobilier individuel n'est pas une pièce de collection, le dégrèvement s'opère par la déduction des impôts préalables fictifs.

Les *al. 1 à 3* décrivent concrètement les objets qui entrent dans la notion de *pièces de collection*. L'énumération se base en grande partie sur l'art. 11 de l'ordonnance abrogée du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la TVA (OLTVA) et sur la directive de l'UE relative au système de la taxe sur la valeur ajoutée (directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, annexe IX à l'art. 311, par. 1, n° 2, 3 et 4). Afin de suivre la volonté du législateur de limiter la déduction des impôts préalables fictifs, cette énumération n'est désormais plus exhaustive. En outre, les différents objets d'art ne sont plus soumis à un nombre maximal de tirages.

La notion d'objet d'art définie à l'*al. 1* est plus large que celle de l'ancien art. 11 OLTVA et comprend toutes les œuvres dans le domaine des arts visuels et plastiques réalisées par des créateurs au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 16, LTVA. Cette définition très large doit permettre d'appliquer l'imposition de la marge à tout ce qui peut être négocié dans ce domaine. Cela permet d'une part d'exclure la déduction de l'impôt préalable fictif, qui, dans le domaine artistique, peut entraîner une sous-imposition systématique, et, d'autre part, de satisfaire au principe de la neutralité de la TVA, selon lequel cette dernière doit être payée par les consommateurs finaux, et non pas par les entreprises. De plus, la notion d'objet d'art s'inspire de la pratique de l'AFC. Dans ce sens, les tableaux (*let. a*) exécutés par l'artiste en personne sont énumérés uniquement à titre d'exemple. Notamment les graffitis peuvent aussi être rangés dans cette catégorie. Les lithographies (sérigraphies), pour lesquelles l'artiste a utilisé des chablon coupés ou a dessiné l'image sur le tamis à l'encre de Chine grasse, à la craie à lithographier ou aux encres d'imprimerie diluées (*let. c*) sont assimilées aux gravures originales, etc. (*let. b*). Elles sont également considérées comme des objets d'art si le nombre des tirages est limité. Dans les limites des conditions posées, les assemblages d'œuvres d'art font également partie des œuvres issues de la technique de la sculpture (*let. d*). De nos jours, les photographies (*let. h*) ne sont plus seulement tirées, mais aussi imprimées sur divers matériaux. Elles sont aussi considérées comme des objets d'art si les autres conditions sont remplies. La *let. i* sert de disposition supplétive pour les autres œuvres dans le domaine des arts visuels et plastiques réalisées par des créateurs au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 16, LTVA qui ne sont pas mentionnées aux *let. a* à *h*.

Par rapport à la réglementation de l'art. 11 OLTVA, l'*al. 2* a été reformulé en raison de la nouvelle énumération des objets réunis sous le terme générique de «pièces de collection» qui sont soumis à l'imposition de la marge. D'après cette énumération, des objets d'art au sens de l'*al. 1* peuvent aussi être compris maintenant dans l'*al. 2* lorsqu'ils ont plus de 100 ans.

Des exemples d'autres objets qui sont considérés comme des pièces de collection en plus des objets d'art et des antiquités sont mentionnés à l'*al. 3*. L'énumération n'est pas exhaustive pour tenir compte de la définition ouverte du nouveau terme générique de «pièce de collection».

Art. 48b

Al. 1 et 2: la disposition correspond à l'ancien art. 13, al. 1 et 2, OLTVA avec uniquement des adaptations et des modifications linguistiques. Le revendeur qui a acquis des pièces de collection pour un prix global et veut appliquer l'imposition de la marge doit l'appliquer à l'ensemble des pièces acquises. Les contre-prestations provenant de la revente de ces objets doivent être déclarées dans les périodes de décompte au cours desquelles elles ont été obtenues. En revanche, la TVA sur la revente de ces objets n'est due qu'à partir de la période au cours de laquelle le chiffre d'affaires réalisé avec la revente excède le prix global d'acquisition et seulement sur la part qui excède ce prix global.

Al. 3: il peut arriver, en particulier lorsqu'un logement est vidé, que des pièces de collection au sens de l'art. 48a et divers autres objets soient acquis pour un prix global. D'après la loi, l'imposition de la marge ne peut s'appliquer qu'aux pièces de collection. Si la part du prix d'acquisition afférente aux pièces de collection n'est pas déterminable, l'assujetti ne peut par conséquent pas appliquer l'imposition de la marge et l'imposition ordinaire est applicable. En

revanche, s'il parvient à déterminer de manière plausible à l'aide de documents adéquats le prix d'acquisition des pièces de collection faisant partie du lot, un prix global abaissé peut être fixé à titre de nouvelle base de calcul de l'impôt pour les objets soumis à l'imposition de la marge.

Art. 48c

En principe, le fournisseur de la prestation facture ouvertement la TVA à son client (art. 26, al. 2, let. f, LTVA). C'est une condition pour que le destinataire de la prestation puisse déduire l'impôt préalable conformément à l'art. 28 LTVA. Pour l'imposition de la marge selon l'art. 24a LTVA révisé, la marge (prix de vente moins prix d'achat) constitue cependant la base de calcul de l'impôt. Dans un but de clarification, le principe général énoncé à l'art. 27, al. 2, LTVA, en vertu duquel le montant de TVA mentionné de manière apparente est dû, est repris dans l'art. 48c. La TVA est réputée mentionnée de manière apparente lorsque le montant ou le taux sont indiqués. L'ajout de la mention «TVA incluse» ne suffit pas. Si la TVA est mentionnée de manière apparente sur des contrats, des factures ou des quittances, les chiffres d'affaires sont imposables, sans droit à l'application de l'imposition de la marge et sans droit à la déduction des impôts préalables fictifs.

Art. 48d

La teneur de la réglementation de cette disposition correspond par analogie à celle de l'ancien art. 64 (obligation de tenir un contrôle pour les biens d'occasion en cas de déduction d'un impôt préalable fictif). Les exigences supplémentaires auxquelles les enregistrements doivent répondre lorsque les biens ont été acquis à un prix global sont mentionnées en sus.

Art. 50a

Une profonde mutation bouleverse le monde médiatique depuis assez longtemps. De plus en plus souvent, les journaux et revues sont aussi offerts sous forme électronique, voire même exclusivement sous cette forme. Pour tenir compte de cette évolution, les journaux et revues, qu'ils soient publiés sous forme imprimée ou sous forme électronique, seront soumis au même taux d'imposition. Les éditions électroniques seront aussi imposées au taux réduit de l'impôt comme les éditions imprimées. Pour définir les journaux et revues électroniques, on ne peut pas faire appel aux critères formels applicables aux journaux et revues imprimés comme la numérotation continue (art. 50). Les éditions en ligne des quotidiens sont en effet constamment actualisées, souvent plusieurs fois par jour.

Pour la qualification selon la législation sur la TVA, peu importe si les journaux et revues paraissent exclusivement sous forme électronique ou s'il y a aussi une édition imprimée en plus de l'édition électronique. Ce qui est déterminant, c'est surtout que les journaux et revues électroniques remplissent fondamentalement la même fonction que les journaux et revues imprimés, à savoir donner régulièrement des informations intéressantes ou servir au divertissement, ce qui suppose une actualisation périodique de leur contenu. Le taux réduit de l'impôt s'applique ainsi par exemple aux versions papier électronique (e-paper) et aux éditions payantes en ligne de quotidiens et de revues tout comme pour la recherche d'archives offerte par l'éditeur de ce genre de produit médiatique. Toutefois, si l'accès à titre onéreux à une banque de données contenant de nombreuses publications apparaît au premier plan et que la possibilité d'accéder à des journaux et des revues actuels ne constitue qu'une des prestations offertes, il s'agit d'un accès à une bibliothèque électronique imposable au taux normal de l'impôt. Sont également imposables au taux normal les revues de presse préparées individuellement pour la clientèle, dans la mesure où il ne s'agit pas simplement de contenus individualisés basés sur un algorithme.

Les vidéos et les films ne sont pas des journaux ni des revues électroniques. Cela résulte clairement de la mention «contiennent du texte et des images», ce qui n'est pas le cas des vidéos et des films. C'est pourquoi la mise à disposition de vidéos et de films est soumise au taux d'imposition normal. Toutefois, l'intégration de films et de vidéos dans l'offre en ligne de

journaux et de revues ne fait pas obstacle à leur imposition au taux réduit, si ces films et vidéos n'y jouent qu'un rôle secondaire.

La livraison de journaux et de revues sur des supports de données comme les CD, les DVD et les clés USB est soumise au taux réduit. Les journaux et revues audio qui sont transmis par voie électronique ou offerts sur des supports de données, sont imposés au taux réduit si leur contenu correspond pour l'essentiel à l'œuvre originale. Ces journaux et revues sont des produits destinés notamment aux personnes malvoyantes.

Art. 51a

La numérisation croissante du monde médiatique est également prise en considération avec la soumission des livres électroniques au taux réduit de l'impôt. D'une part, l'inégalité de traitement fiscal entre la version imprimée d'un livre et sa version électronique est éliminée autant que faire se peut et, d'autre part, les livres électroniques sont traités de la même manière que les journaux et revues électroniques, qui sont désormais également soumis au taux réduit de l'impôt (art. 50a).

Pour définir les livres électroniques, on ne peut pas faire appel aux critères formels applicables aux livres imprimés comme la forme de livres, de brochures ou de fascicules, d'une part, ou un nombre minimum de 16 pages, d'autre part (art. 51). Les formats de publication qui sont courants pour les livres électroniques ne possèdent pas un nombre fixe de pages. La tablette de lecture (liseuse) de l'utilisateur définit le nombre des pages et suivant le fonctionnement de cette liseuse, ce nombre dépend en plus de la dimension de l'écran ou de la taille de l'écriture choisie par l'utilisateur. Un seul et même livre électronique peut par conséquent présenter un nombre de pages différent suivant la liseuse et l'utilisateur.

Pour être considéré comme un livre électronique imposable au taux réduit en vertu de l'art. 51a, un ouvrage électronique doit pour l'essentiel remplir la même fonction (à savoir formation ou divertissement) qu'un livre imprimé. L'objectif est de garantir autant que possible une égalité dans le traitement fiscal des deux médias. L'œuvre doit en outre former un tout en elle-même. Les simples extraits d'ouvrages offerts notamment dans le cadre de banques de données n'entrent par conséquent pas dans la notion de livres électroniques. C'est la raison pour laquelle l'accès à une banque de données (par ex. une bibliothèque en ligne) est considéré comme une prestation électronique et reste soumis au taux normal. De plus, les livres électroniques doivent contenir essentiellement des textes et des images. Par conséquent, les vidéos ne sont pas considérées comme des livres électroniques. Les cours de langue sous forme électronique offerts en ligne avec des exercices à compléter et les livres électroniques à colorier ne sont pas considérés comme des livres électroniques en raison de leur interactivité. Il s'agit au contraire d'une prestation de service électronique imposable au taux normal. Toutefois, un lien vers un site internet ou la possibilité de rechercher un mot dans un dictionnaire n'est pas considéré comme interactif. L'interactivité ne résulte pas davantage de la possibilité de faire connaître son avis sur le contenu d'un livre électronique à d'autres lecteurs. Le critère de «non interactivité» n'exclut en outre pas qu'un livre électronique puisse être enrichi avec d'autres contenus et offert par exemple avec un extrait audio tiré d'une lecture publique d'un auteur (livre électronique enrichi ou augmenté).

L'octroi d'un droit d'accès à une banque de données ne tombe pas sous le coup de l'art. 51a, pas plus que les accès forfaitaires illimités à des livres, qui correspondent en fin de compte à un accès à une banque de données.

La livraison de livres sur des supports de données est également soumise au taux réduit de l'impôt. Ceci vaut également pour les livres audio qui sont transmis par voie électronique ou sont offerts sur des supports de données, si leur contenu correspond pour l'essentiel à l'œuvre originale. Bénéficient également du taux réduit les œuvres parlées, dans la mesure où l'œuvre peut également être achetée sous la forme écrite. Ce critère permet notamment de distinguer la lecture à haute voix du récitatif, qui est considéré comme une œuvre musicale imposable au taux normal. Les pièces radiophoniques demeurent également soumises

au taux normal de l'impôt, car elles ne se limitent pas à une reproduction proche du texte du contenu d'un livre, mais ce contenu est remanié pour devenir une pièce radiophonique.

Art. 52

Al. 1: suite à la soumission des journaux, revues et livres électroniques au taux réduit de l'impôt, les anciens al. 1 et 2 ont dû être complétés avec les produits électroniques. Pour des raisons rédactionnelles, ces deux alinéas ont en outre été réunis en un seul. L'ancienne condition, d'après laquelle un imprimé vantait clairement (caractère publicitaire) l'activité commerciale de l'éditeur ou d'un tiers qu'il couvrait, lorsque le contenu publicitaire occupait plus de la moitié de la surface totale de l'imprimé, ne peut pas s'appliquer pour des raisons pratiques aux journaux, revues et livres électroniques. Il n'est pas possible en effet de calculer correctement la part publicitaire d'un produit électronique, notamment car la publicité occupe fréquemment des volumes variables. Le contenu de la réglementation de l'ancien al. 2 a été repris dans la nouvelle formulation du présent alinéa, de sorte que l'ancien al. 2 a pu être abrogé.

Al. 2: l'ancien al. 3 a été déplacé à l'al. 2, sans que sa teneur ne soit modifiée. Pour en améliorer la compréhension, il a cependant été subdivisé en deux lettres.

Al. 3: l'ancien al. 4 précisait la notion de «contenu publicitaire». Étant donné que cette expression ne figure plus dans la nouvelle rédaction de l'al. 1, la disposition a dû être reformulée, mais son contenu n'a pas été modifié.

L'ancien al. 5 est devenu superflu, car son contenu découle de l'interprétation a contrario de la nouvelle disposition. Cette disposition ne s'applique pas aux annonces et à la publicité pour des tiers indépendants.

Art. 60

Avec la LTVArév, l'ancien art. 60 a été élevé au niveau de la loi (art. 29, al. 1^{bis}, LTVArév) et a donc pu être abrogé.

Art. 62

L'ancien *al. 1* définissait la notion de bien d'occasion. Cet alinéa a pu être abrogé car cette notion ne figure plus dans l'art. 28a LTVArév. C'est pourquoi le titre de cet article est aussi modifié.

La modification de l'ancien al. 2 découle de l'art. 28a LTVArév d'après lequel le critère «d'occasion» n'est plus une condition de la déduction de l'impôt préalable fictif.

Art. 63

Cette modification concerne le renvoi à la nouvelle disposition légale.

Al. 1 et 3: la notion de «déduction fictive de l'impôt préalable» utilisée auparavant a été remplacée par la nouvelle formulation légale «déduction de l'impôt préalable fictif»; de même, la notion de «bien d'occasion» utilisée auparavant a été remplacée par «bien mobilier identifiable» ou simplement par «bien».

L'ancienne let. c de l'al. 3 était justifiée en particulier par les ventes d'œuvres d'art par leur créateur. Cette lettre a pu être abrogée car l'imposition de la marge s'applique de nouveau à la revente d'objets d'art. La nouvelle *let. c* précise que la déduction de l'impôt préalable fictif n'est pas possible s'il s'agit de biens au sens de l'art. 44 qui sont certes identifiables, mais exonérés de l'impôt. La *let. d* précise que la déduction de l'impôt préalable fictif est exclue lorsque l'assujetti sait ou devrait savoir que le bien a été importé en franchise d'impôt. Cela doit permettre d'éviter que l'opération ne soit menée en passant fictivement par un ou plusieurs intermédiaires dans l'intention de demander la déduction de l'impôt préalable en rapport avec une éventuelle TVA qui n'aurait jamais été acquittée en amont.

L'*al. 2* régit désormais les cas où la déduction de l'impôt préalable fictif est possible pour des biens acquis à un prix global et comprenant des pièces de collection au sens de l'art. 48a ou des biens mobiliers non identifiables. Les anciens *al. 2* et *4* ont pu être abrogés du fait que la déduction d'un impôt préalable fictif en cas d'acquisition de biens mobiliers identifiables n'est désormais soumise à aucune limitation concernant la manière dont ces biens sont utilisés.

L'*al. 4* contient désormais la réglementation de l'*al. 3, let. e*. En effet, cette disposition ne vise pas à énumérer un autre cas dans lequel la déduction de l'impôt préalable fictif est exclue, comme dans les lettres de l'*al. 3*, mais à fixer la valeur sur laquelle la déduction de l'impôt préalable fictif peut être calculée. La teneur de la réglementation n'a pas été modifiée.

Art. 64

L'ancien art. 64 a pu être abrogé étant donné que la déduction d'un impôt préalable fictif en cas d'acquisition de biens mobiliers identifiables n'est désormais soumise à aucune limitation concernant la manière dont ils sont utilisés.

Art. 77, al. 2, let. e et 3

Al. 2, let. e: il a tout d'abord été précisé que seuls les chiffres d'affaires *imposables* sont à prendre en compte. Dans le domaine exclu du champ de l'impôt, les rapports de détention entre sociétés ne posent pas de problèmes car une déduction de l'impôt préalable n'est pas possible avec la méthode de décompte effective. Il s'est toutefois avéré que l'ancienne réglementation ne permettait pas de prendre en considération certaines relations mère-fille. Désormais, il faudra examiner s'il existe une direction unique. Il n'y a pas seulement direction unique lorsque des assujettis qui se fournissent des prestations sont contrôlés par une autre personne, mais aussi dans le cas le plus fréquent où l'un des assujettis contrôle l'autre. Ce qui est aussi nouveau, c'est que les chiffres d'affaires provenant de prestations imposables fournies à d'autres assujettis se trouvant sous une direction unique et qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective sont additionnés pour contrôler si plus de 50 % du chiffre d'affaires provient de telles prestations.

D'une part, il est ajouté dans l'*al. 3* que l'option pour l'imposition des prestations visées à l'art. 21, al. 2, ch. 30, LTVArév n'est pas possible. Cela correspond à l'ancienne pratique. D'autre part, l'ancienne pratique concernant les conséquences d'une option non autorisée est désormais réglée expressément dans l'ordonnance. Celui qui impose volontairement des prestations, bien que cela ne soit pas admis d'après cet alinéa, doit verser la TVA facturée à l'AFC. En l'occurrence, l'impôt dû ne peut pas être calculé avec un taux de la dette fiscale nette. L'impôt n'est pas dû dans deux cas uniquement: lorsque la facture erronée est remplacée par une facture ne mentionnant pas l'impôt ou lorsque le fournisseur de la prestation peut prouver que le destinataire de la prestation n'a pas déduit cette TVA en tant qu'impôt préalable.

Art. 78, al. 3

Une modification des taux d'imposition selon les art. 25 et 55 LTVA entraîne une modification des taux de la dette fiscale nette. Jusqu'à présent, un passage anticipé à la méthode des taux de la dette fiscale nette était possible dans pareil cas sur la base de l'art. 115, al. 1, LTVA. Avec l'art. 115, al. 1, LTVArév, un changement de méthode anticipé n'est désormais possible que lorsque l'AFC modifie de son propre chef le taux de la dette fiscale nette pour la branche ou l'activité concernée. L'adaptation des taux de la dette fiscale nette en cas de modification des taux d'imposition n'entraîne en effet ni amélioration ni détérioration de la situation des assujettis concernés, par rapport aux assujettis qui appliqueraient la méthode de décompte effective.

Art. 79, al. 3

Depuis l'introduction de la TVA, il n'y a pas de corrections à effectuer sur les stocks, les moyens d'exploitation et les biens d'investissement en cas de passage de la méthode de décompte effective à celle des taux de la dette fiscale nette. Ce qui n'est pas contestable tant que l'activité de l'assujetti ne change pas. Cela étant, si des biens immobiliers utilisés jusqu'alors entièrement ou partiellement dans le domaine imposable sont affectés, après le changement de méthode, exclusivement ou dans une plus grande mesure à des fins exclues du champ de l'impôt ou ne sont plus utilisés ou dans une moindre mesure dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, il s'agit alors d'examiner si des corrections selon l'art. 93 sont à entreprendre.

Si, à partir du changement de méthode, des stocks, des moyens d'exploitation et des biens d'investissement sont affectés dans une plus grande mesure à des activités imposables, il ne faut pas effectuer de correction car les biens restent en principe grevés d'impôt en cas d'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Art. 81, al. 5

En cas de passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective, des corrections sur les stocks, les moyens d'exploitation et les biens d'investissement ne sont pas nécessaires non plus, pour autant qu'il n'y ait pas de changement d'affectation. En revanche, un dégrèvement ultérieur de l'impôt selon l'art. 32 LTVA peut être opéré, si, à partir du changement de méthode, les stocks, les moyens d'exploitation et les biens d'investissement qui étaient affectés entièrement ou en partie au domaine exclu du champ de l'impôt ou n'étaient pas ou en partie utilisés dans le cadre de l'activité entrepreneuriale sont affectés entièrement ou pour une plus grande part à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

En revanche si les stocks, les moyens d'exploitation et les biens d'investissement sont affectés dans une moindre mesure à des activités donnant droit à la déduction de l'impôt préalable depuis le changement de méthode, il n'y a pas lieu d'effectuer de correction car les biens restent en principe grevés de l'impôt en cas d'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Art. 82, al. 2, phrase introductive et let. b

Al. 2, phrase introductive: ni la modification de la phrase ni le complément d'après lequel la correction se fait au taux normal en vigueur lors du changement d'affectation n'entraînent un changement de la pratique. Cette disposition était déjà interprétée ainsi. La modification sert donc uniquement à la clarification des choses et, par conséquent, à la sécurité juridique.

Al. 2, let. b: une imposition ultérieure est toujours nécessaire si l'assujetti décomptant selon la méthode des taux de la dette fiscale nette a acquis, dans le cadre de la procédure de déclaration, un bien immobilier d'un assujetti décomptant selon la méthode effective. Dans ce cas, ce bien immobilier est en effet considéré comme dégrèvement de l'impôt exactement comme s'il avait été repris avec l'impôt et qu'une déduction de l'impôt préalable avait été opérée. Cette modification constitue uniquement une précision de la pratique destinée à prévenir d'éventuels malentendus.

Art. 83, al. 1, phrase introductive

En cas d'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette, les prestations préalables et les investissements de l'assujetti sont en principe toujours grevés de l'impôt, car aucune déduction de l'impôt préalable ne peut être opérée. En revanche, si, dans le cadre de la procédure de déclaration, l'ensemble ou une partie de patrimoine est repris d'un assujetti établissant ses décomptes selon la méthode effective, le patrimoine repris est alors dégrèvement de l'impôt. Si l'assujetti établit ses décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale

nette et affecte l'ensemble ou une partie du patrimoine à une activité exclue ou non-entrepreneuriale, la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée (prestation à soi-même au sens de l'art. 31 LTVA en tenant compte de l'art. 38, al. 4, LTVA). Il est précisé désormais que ces corrections doivent être effectuées dès lors que le changement d'affectation intervient au moment de la reprise du patrimoine. Si le changement d'affectation a lieu ultérieurement, il faut prendre l'art. 93 en considération.

Art. 86, al. 1, let. b

Auparavant déjà, cette disposition était interprétée en ce sens qu'il fallait se baser exclusivement sur les chiffres d'affaires provenant de prestations imposables. Toute autre interprétation n'a de toute façon pas lieu d'être. Cette modification n'entraîne donc aucun changement de pratique.

Art. 88, al. 2

L'ancien texte devient l'*al. 1* du fait de l'ajout d'un deuxième alinéa. Avec l'*al. 2*, l'ancienne pratique, d'après laquelle le taux de la dette fiscale nette le plus élevé s'applique aux combinaisons de prestations lorsque celles-ci (les prestations) sont toutes imposables au même taux d'impôt, est désormais codifiée dans l'ordonnance pour des raisons relevant de la sécurité juridique. Comme auparavant, l'assujetti peut cependant prouver de manière appropriée quelles sont les parts de la prestation globale attribuables aux diverses prestations. Dans ce cas, les prestations individuelles peuvent être décomptées avec des taux de la dette fiscale nette différents.

Art. 89, al. 3

Cf. le commentaire de l'art. 86, al. 1, let. b.

Art. 90, al. 2 et 2^{bis}

Al. 2: alors que dans l'ancien droit la déduction de l'impôt préalable fictif n'était possible que lorsque le bien d'occasion identifiable était livré à un destinataire sur le territoire suisse, cette déduction est désormais aussi possible lorsque le bien partant du territoire suisse est livré directement à l'étranger. Une telle restriction à la mise en compte de l'impôt préalable fictif n'est en conséquence plus applicable également en cas de décompte avec les taux de la dette fiscale nette. Reste toutefois que cette procédure n'est valable, en cas de décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette, qu'à la condition qu'il y ait revente d'un bien mobilier identifiable. En outre, il est précisé que la procédure n'est désormais applicable que lorsque l'impôt n'a pas été répercuté ouvertement sur les biens qui ont été acquis.

Anciennement, selon la pratique de l'AFC, la procédure de mise en compte de l'impôt préalable fictif n'était pas applicable dans tous les cas où, selon l'art. 63, al. 3, la déduction de montants d'impôts préalables fictifs était exclue lors de l'application de la méthode de décompte effective. Ces limitations se sont révélées trop restrictives. Cette procédure ne doit donc être exclue que lorsque le bien, au moment de l'acquisition, est entièrement ou en partie au moins dégreuvé d'impôt. Pour de plus amples explications, voir le commentaire de l'art. 63.

Al. 2^{bis}: les assujettis qui acquièrent des objets d'art, des antiquités et d'autres pièces de collection au sens de l'art. 48a peuvent appliquer l'imposition de la marge en vertu de l'art. 24a LTVA révisé lorsqu'ils vendent ces pièces de collection. Cela est également applicable aux assujettis qui établissent leurs décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette. En l'occurrence, la procédure qui s'applique est la même que celle en matière de mise en compte de l'impôt préalable fictif selon l'*al. 2*.

Art. 93, al. 1, phrase introductive et let. b

Cf. le commentaire de l'art. 82, al. 2, let. b.

Art. 94, al. 1, let. a à c, 3 et 4

Al. 1: d'après l'art. 24, al. 2, LTVA, la contre-prestation pour les prestations fournies à des personnes étroitement liées correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants. Il n'y a donc pas de prestations à titre gratuit fournies à des personnes étroitement liées. En conséquence, les anciennes let. a et b ont dû être abrogées et il a fallu biffer à la let. c la précision «remis ou fournis à titre onéreux».

Al. 3: en cas d'application de la méthode de décompte effective, les droits découlant du contrat de travail ne jouaient déjà auparavant aucun rôle pour la qualification de la prestation. Ce sera désormais aussi le cas lors de l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette. Cette réglementation s'applique également aux personnes étroitement liées salariées, par exemple à l'employé actionnaire d'une SA.

Al. 4: si des prestations doivent être déclarées dans le certificat de salaire, l'impôt sera calculé par l'application du taux de la dette fiscale nette sur le montant qui est aussi déterminant pour les impôts directs. Il s'agit en l'occurrence d'une précision de la pratique.

Art. 95

Il s'agit d'une modification purement linguistique. Les prestations sont fournies, pas réalisées.

Art. 97, al. 1, 3 et 4

Al. 1: La modification ne concerne que les textes français et italien. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

Al. 3: cf. le commentaire de l'art. 77, al. 3.

L'al. 4 correspond à l'ancienne pratique, laquelle est donc reprise de manière appropriée en tant que norme légale dans l'ordonnance.

Art. 98, al. 2

Cf. le commentaire de l'art. 78, al. 3.

Art. 99a

Jusqu'à présent, bien que les périodes de décompte soient différentes pour ces deux méthodes de décompte, la réglementation applicable à la méthode des taux de la dette fiscale nette pour décompter l'impôt dû sur les acquisitions était déterminante en vertu de l'art. 100 en cas d'application de la méthode des taux forfaitaires. Les assujettis qui appliquent la méthode des taux forfaitaires devaient par conséquent décompter l'impôt dû sur les acquisitions semestriellement avec l'AFC. Selon l'art. 47, al. 1, LTVA, l'impôt sur les acquisitions doit cependant être décompté par les assujettis conformément aux périodes qui leur sont prescrites. Il faut donc une réglementation autonome pour les assujettis qui établissent leurs décomptes trimestriellement au moyen des taux forfaitaires.

Art. 107, titre et al. 1

Il s'agit seulement d'une précision selon laquelle cette disposition s'applique aussi en cas de décompte selon la méthode des taux forfaitaires.

Art. 109

La teneur de la réglementation prévue à l'ancien al. 1 est insérée maintenant à l'art. 45a LTVArév. L'ancien al. 1 a donc pu être abrogé.

La teneur de la réglementation prévue à l'ancien al. 2 est insérée maintenant à l'art. 45 al. 1, let. d, LTVArév. L'ancien al. 2 a donc pu être abrogé.

Art. 110

L'ancien art. 110 a pu être abrogé, car l'art. 45, al. 1, let. c, LTVArév limite l'impôt sur les acquisitions à la livraison de biens immobiliers. Désormais, l'impôt sur les acquisitions ne devra plus être acquitté par le locataire, mais par le bailleur, qui devient assujetti, en vertu de l'art. 10 LTVArév, lorsqu'un bien mobilier, qui avait été mis en libre pratique et est mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance, est livré par le bailleur non assujetti en Suisse à un tiers en Suisse après résiliation du bail.

Art. 115, al. 1, let. a

La modification ne concerne que le texte italien. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

Art. 118, al. 1, let. c et d

Let. c: La modification ne concerne que le texte italien. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

Let. d: Pour mettre en œuvre le postulat 14.3015 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (Simplifier la perception de la TVA lors de l'importation de marchandises. Système danois), l'autorisation d'appliquer la procédure de report du paiement de l'impôt sur les importations sera accordée désormais si des excédents d'impôt préalable provenant de l'importation et de l'exportation de biens dépassent régulièrement 10 000 francs par an. Par l'abaissement de l'ancien seuil de 50 000 francs à 10 000 francs, cette procédure sera accessible à un plus grand nombre d'assujettis. Cet abaissement respecte l'exigence des «excédents importants d'impôt préalable» posée par le législateur à l'art. 63, al. 1, LTVA. Le principe fondamental qui veut que cette procédure ne puisse être appliquée que par les entreprises qui dégagent régulièrement des excédents d'impôt préalable provenant d'importations et d'exportations, c'est-à-dire sans créance d'impôt à payer à l'AFC, est maintenu.

Art. 121a

En vertu de l'art. 10, al. 2, let. a ou c, LTVArév, quiconque réalise, à l'échelle mondiale, un chiffre d'affaires annuel inférieur à 100 000 francs ou à 150 000 francs provenant de prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt est libéré de l'assujettissement. Celui qui est assujetti doit bien entendu n'imposer que les prestations imposables qu'il réalise sur le territoire suisse. Lorsqu'un assujetti ne fournit sur le territoire suisse que des prestations exclues du champ de l'impôt mais que son chiffre d'affaires résultant d'opérations imposables à l'étranger dépasse les limites précitées, il demeure certes assujetti, mais n'est redevable d'aucun impôt. En sa qualité de personne assujettie, il devrait néanmoins remettre les décomptes TVA plusieurs fois par année. S'il s'agit d'un non-résident, il devrait en outre désigner un représentant fiscal et fournir des sûretés. L'AFC devrait alors tenir son registre et assurer le suivi d'assujettis qui ne paient pas d'impôt. Cette situation serait contraire au principe de l'efficacité de l'acquittement et de la perception de l'impôt au sens de l'art. 1, al. 3, let. b, LTVA. C'est pourquoi les assujettis résidents et non résidents, qui fournissent sur le territoire suisse uniquement des prestations exclues du champ de l'impôt, peuvent renoncer à s'annoncer en qualité d'assujettis. En ce qui concerne les assujettis non résidents, ce principe s'applique également lorsqu'ils fournissent, en plus des prestations exclues du champ de l'impôt, des prestations pour lesquelles ils sont libérés de l'assujettissement en vertu de l'art. 10, al. 2, let. b, LTVArév. Dans leur cas, la question du représentant fiscal (art. 67 LTVA) est en outre caduque, car ils ne sont concernés par aucune obligation de procédure lorsqu'ils sont libérés de l'obligation de s'annoncer.

Art. 122

Selon l'art. 70, al. 4, LTVA, le Conseil fédéral règle les conditions auxquelles les pièces nécessaires à l'exécution de l'impôt peuvent être transmises et conservées sans support pa-

pier. Ces conditions ont été réglées dans les art. 122 à 125 OTVA ainsi que dans l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 concernant les données et informations électroniques (OeIDI)², qui se fonde sur l'OTVA. En même temps, le principe de la libre appréciation des preuves a été introduit dans le cadre de la révision totale de la LTVA en 2010 (art. 81, al. 3, LTVA). Les relations entre ces bases légales ont suscité de nombreuses questions et incertitudes de la part des assujettis. Beaucoup craignaient que l'AFC puisse refuser des pièces justificatives lors de ses contrôles si celles-ci ne contenaient pas de signature électronique. Afin d'éliminer de telles incertitudes, le Conseil fédéral a nouvellement clarifié la situation en précisant dans l'OTVA qu'en vertu du droit régissant la TVA, les art. 957 à 958f du code des obligations (CO)³ et l'ordonnance du 22 avril 2002 concernant la tenue et la conservation des livres de comptes (Olico)⁴ s'appliquent aux pièces justificatives (qu'elles soient sur papier ou électroniques). Il est ainsi clair qu'il n'existe aucune règle dans le cadre de la TVA qui primerait les règles générales en matière de comptabilité. Même la signature électronique qualifiée au sens de la loi du 18 mars 2016 sur la signature électronique (SCSE)⁵, qui est assimilée, en vertu de l'art. 14, al. 2^{bis}, CO, à la signature manuscrite, n'est par conséquent pas requise. L'art. 122 ne revêt donc une signification spécifique que pour les assujettis qui ne sont pas soumis aux prescriptions du CO en matière de comptabilité. Cette disposition vise à réduire la charge administrative.

Art. 123 à 125

La nouvelle version de l'art. 122 permet d'abroger les anciens articles 123 à 125.

Art. 131

Les dispositions de l'ordonnance sont classées par ordre croissant en fonction du renvoi aux articles de la loi sur lesquels elles se fondent. C'est pour cette raison que la disposition concernant le conseil en matière de protection des données, qui renvoie à l'art. 76, al. 1, LTVA-rév, figure désormais à l'art. 131 et non plus à l'art. 135. Du point de vue de leur contenu, le nouvel art. 131 et l'ancien art. 135 sont identiques.

L'ancien art. 131 a été déplacé à l'art. 134 pour la même raison.

Art. 132, titre, al. 2 et 3

Dans le *titre* et à l'*al. 2*, les mots «et informations» ont été supprimés car, d'après l'art. 3, let. a, de la loi du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD)⁶, les «données personnelles (données)» comprennent toutes les informations qui se rapportent à une personne identifiée ou identifiable. De plus, le genre des supports de données (informatique ou papier) servant à sauvegarder les données et la forme sous laquelle elles sont sauvegardées ne sont pas déterminants. En outre, il est renvoyé aux nouvelles dispositions des art. 76, al. 1 et 76a, al. 1 et 2, LTVArév. Enfin, à l'*al. 2*, les verbes «établir et conserver» sont remplacés par le verbe «traiter» car, d'après l'art. 3, let. e, LPD, la notion de traitement comprend toute opération relative à des données personnelles, à savoir aussi la collecte, la conservation et l'exploitation de données.

De plus, la dernière partie de la phrase de l'ancien *al. 2* a été supprimée car les art. 57h ss de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA)⁷ en relation avec leurs dispositions d'exécution exigent déjà que les données soient lisibles en tout temps et ne puissent pas être modifiées. Dans l'ordonnance du 9 décembre 2011 sur

² RS 641.201.511

³ RS 220

⁴ RS 221.431

⁵ RS 943.03

⁶ RS 235.1

⁷ RS 172.010

l'informatique et la télécommunication dans l'administration fédérale (OIAF)⁸, il est prescrit que l'utilisation des technologies de l'information et de la communication (TIC) présuppose la garantie de la sûreté intégrale de l'information (art. 6 OIAF). De plus, les unités administratives sont responsables de la protection de leurs systèmes et applications en matière de TIC et des données à protéger (objets à placer sous protection; art. 10 OIAF). En outre, d'après l'ordonnance du 14 juin 1993 relative à la loi fédérale sur la protection des données (OLPD)⁹, les organes fédéraux responsables doivent prendre les mesures techniques et organisationnelles et protéger les systèmes notamment contre les modifications non autorisées (art. 20 en rel. avec les art. 8 à 10 ss OLPD).

L'ancien al. 3 n'avait qu'une fonction purement déclarative; il a donc simplement pu être abrogé.

Art. 133

Cette modification est due au nouvel environnement informatique de l'AFC. En effet, l'AFC exploite un réseau de systèmes d'information pour plusieurs genres d'impôts (taxe sur la valeur ajoutée, impôt fédéral direct, droits de timbre, impôt anticipé et taxe d'exemption de l'obligation de servir). Elle est responsable de son développement, de la sécurité de son exploitation et de sa maintenance. Les droits d'accès individuels sont accordés en fonction des rôles respectifs des collaborateurs avec des moyens techniques appropriés et conformes aux exigences de la protection des données.

La future ordonnance de l'AFC relative au traitement des données règlera d'une manière générale le traitement des données personnelles avec les systèmes d'information que l'AFC exploite pour remplir ses tâches selon les législations des différents impôts de la Confédération.

Art. 134

L'ancien art. 134 n'avait qu'une fonction purement déclarative; il a donc simplement pu être abrogé. Les organes fédéraux responsables doivent prendre les mesures techniques et organisationnelles afin de protéger les systèmes notamment contre les modifications non autorisées (art. 20 en rel. avec les art. 8 à 10 ss OLPD).

En raison de la nouvelle structure des dispositions en matière de protection des données dans la LTVArév, l'*art. 134* contient désormais la liste des catégories de données qui étaient jusqu'à présent définies à l'art. 131. L'ancien titre «But du traitement des données et genre de données» est remplacé par «Catégories de données» tel que mentionné à l'art. 76a, al. 3, LTVArév. Étant donné que le but du traitement des données est maintenant régi au niveau de la loi par l'art. 76a, al. 2, LTVArév, il ne doit plus être mentionné dans l'ordonnance. En outre, il est fait mention désormais des nouveaux art. 76a, al. 1 et 3 et 76d, let. b et c, LTVArév que l'art. 134 concrétise.

Conformément aux principes de la législation sur la protection des données, l'AFC ne peut pas collecter n'importe quelles informations. Elle doit limiter cette collecte aux données indispensables à la perception et au recouvrement de l'impôt, aux procédures administratives (procédures fiscales administratives et juridiques), à la poursuite pénale et au prononcé de sanctions (art. 4, al. 3, LPD). De plus, la personne concernée doit pouvoir reconnaître si des données qui la concernent sont collectées actuellement ou le seront à l'avenir et doit en particulier connaître la finalité du traitement de ces données (art. 4, al. 4, LPD). Dans l'ancien droit, il était question de «données et informations». Les mots «et informations» ont cependant été supprimés car, d'après l'art. 3, let. a, LPD, l'expression «données personnelles (données)» comprend toutes les informations qui se rapportent à une personne identifiée ou

⁸ RS 172.010.58

⁹ RS 235.11

identifiable. Le genre des supports de données (informatique ou papier) servant à sauvegarder les données et la forme sous laquelle elles sont sauvegardées ne sont pas déterminants.

En général, une annonce de révision est émise en cas de soupçon d'infractions au sens de la let. h. Par exemple, un canton signale à l'AFC qu'il a constaté des faits pertinents pour la TVA dans le cadre d'une enquête sur du travail au noir au sein d'une entreprise. Font également partie de ces annonces, celles qui se font au sein de l'AFC, par exemple lorsque des faits sont établis dans le cadre du contrôle fiscal d'une entreprise et nécessitent le contrôle d'une autre entreprise.

Art. 135

Le nouvel aménagement des dispositions sur la protection des données dans la LTVArév nécessite une nouvelle numérotation et un renvoi à la nouvelle disposition légale. Le contenu de l'*art. 135* correspond intégralement à celui de l'ancien art. 136.

Art. 136

Les dispositions de l'ancien art. 136 figurent dorénavant à l'art. 135.

En raison de la nouvelle structure des dispositions en matière de protection des données dans la LTVArév, l'*art. 136* contient désormais les dispositions relatives à la communication des données à l'AFD. Cette dernière peut consulter directement et de manière autonome les données nécessaires à la perception et au recouvrement de l'impôt, sans être obligée d'adresser chaque fois une demande spéciale à l'AFC pour obtenir les renseignements correspondants. Cette habilitation était contenue jusqu'à présent à l'art. 139. D'après les principes de la législation sur la protection des données, la réglementation contenue dans cette disposition est élevée au niveau de la loi (art. 76b, al. 2, LTVArév) car des données personnelles particulièrement dignes de protection ne peuvent être rendues accessibles que si une loi au sens formel le prévoit expressément. L'art. 136 précise que l'AFC ouvre aux personnes chargées au sein de l'AFD de la perception et du recouvrement de la TVA ou de l'exécution de procédures pénales ou administratives en la matière un accès en ligne aux données selon l'art. 76a, al. 3, LTVArév.

Art. 137

Le nouvel aménagement des dispositions sur la protection des données dans la LTVArév nécessite une nouvelle numérotation et un renvoi à la nouvelle disposition légale. Le contenu de l'*art. 137* correspond à celui de l'ancien art. 138, à l'exception de la deuxième phrase de l'al. 2. La réserve en faveur du secret fiscal contenue dans l'ancienne deuxième phrase est supprimée, car le secret fiscal ne s'oppose pas à l'obligation de proposer des documents à l'archivage selon l'art. 6 de la loi du 26 juin 1998 sur l'archivage (LAr)¹⁰.

Art. 138

La modification concerne la nouvelle numérotation et le renvoi à la nouvelle disposition légale en raison du nouvel aménagement des dispositions sur la protection des données dans la LTVArév. L'exploitation du «site intranet» a pu être supprimée car cette thématique est réglée par l'ordonnance du 22 février 2012 sur le traitement des données personnelles liées à l'utilisation de l'infrastructure électronique de la Confédération¹¹.

Art. 139

L'ancien art. 139 a pu être abrogé, car la teneur de sa réglementation est reprise désormais à l'art. 136.

¹⁰ RS 152.1

¹¹ RS 172.010.442

Art. 144, al. 1, let. b

Cette modification établit la concordance entre la disposition de l'ordonnance et l'art. 45, al. 1, let. c, LTVArév. En pratique, cette exonération est déjà appliquée.

Art. 150

La modification ne concerne que le texte italien. La nouvelle formulation est plus précise sur le plan linguistique.

Art. 151, al. 1, phrase introductive et 2

Al. 1: la Principauté du Liechtenstein et la Suisse n'ont pas échangé des déclarations de réciprocité avec les mêmes pays. C'est pourquoi la TVA sur les prestations acquises en Suisse ou au Liechtenstein est remboursée dans le pays où elles ont été acquises. Il faut donc déposer une demande de remboursement distincte aux autorités compétentes dans chacun des deux pays. Dans cette disposition de l'ordonnance, la notion de «territoire suisse» est donc remplacée par «Suisse».

Al. 2: comme auparavant, le remboursement des impôts préalables suppose que le requérant n'est pas assujéti à l'impôt sur le territoire suisse, c'est pourquoi il ne peut en principe pas fournir des prestations sur le territoire suisse (art. 151, al. 1). Auparavant, le droit au remboursement de l'impôt demeurait lorsque le requérant fournissait exclusivement des transports au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 5 à 7, LTVA (art. 151, al. 2, let. a) ou des prestations de services soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 151, al. 2, let. b). Désormais, le droit au remboursement de l'impôt demeure si le requérant fournit exclusivement des prestations exonérées de l'impôt sur le territoire suisse (art. 10, al. 2, let. b, LTVArév en relation avec les art. 23 et 107 LTVA et les art. 41 à 44 et 144). Les possibilités d'appliquer la procédure de remboursement sont donc élargies.

Art. 153, al. 1 et 2

Al. 1: concernant la modification de la première phrase, se référer au commentaire de l'art. 151, al. 1. *Phrases 2 et 3:* le remboursement n'est pas possible si les factures remises ne mentionnent pas l'impôt. Pour les entreprises, la TVA ne devrait avoir aucune incidence sur le plan fiscal. C'est pour cette raison que les entreprises peuvent en principe déduire à titre d'impôt préalable l'impôt qu'elles ont facturé à leurs clients. Cependant, si un taux d'impôt trop élevé est indiqué dans une facture, l'AFC ne rembourse l'impôt que jusqu'à concurrence du montant prévu par la loi. Cette pratique se justifie, car les factures des fournisseurs suisses peuvent être corrigées ultérieurement, ce qui entraînerait alors un remboursement trop élevé. Exemple: pour des nuitées, l'hôtel Au bonheur des Alpes facture par erreur la TVA au taux de 8 % au lieu de 3,8 % à la société Médecine SA à Paris (F). Un remboursement n'est possible que sur les 3,8 %, car Médecine SA peut demander à l'hôtel de corriger la facture et de lui rembourser la TVA acquittée en trop et l'hôtel peut corriger son décompte avec l'AFC.

Al. 2: la notion de «territoire suisse» est remplacée par «Suisse» pour les raisons exposées dans le commentaire de l'art. 151, al. 1.

Art. 158

L'art. 158 concrétise l'art. 57e, al. 1, LOGA qui prévoit que les commissions extraparlémentaires ne comptent pas plus de quinze membres. L'organe consultatif doit se composer de quatorze membres comme auparavant. Le chef de la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée de l'AFC en était jusqu'à présent le quinzième membre, ce qui est supprimé par l'art. 109, al. 1, LTVArév. On a délibérément renoncé à préciser la manière dont les groupes d'intérêt mentionnés dans la loi doivent être représentés au sein de l'organe consultatif. Sa composition devant, en vertu de la LOGA, déjà tenir compte des deux sexes, des langues et des régions, il était préférable de ne pas ajouter d'autres critères impératifs pour ne pas limiter encore plus la recherche de personnes intéressées.

Les réglementations des anciens al. 1 à 3 ont pu être purement et simplement abrogées: les branches représentées au sein de l'organe consultatif sont citées à l'art. 109 LTVArév et ne nécessitent pas d'autres précisions dans l'OTVA. Étant donné que le chef de la Division principale de la TVA de l'AFC n'est plus membre de l'organe consultatif, il n'y a plus besoin d'une réglementation à ce sujet (ancien al. 2). La teneur de la réglementation de l'ancien al. 3 a été transférée avec les adaptations nécessaires à l'art. 159, al. 1^{bis}.

Art. 159, al. 1^{bis} et 2

Al. 1^{bis}: depuis la modification de l'art. 109, al. 1, LTVArév dans le cadre de la révision partielle de cette loi, les membres de l'administration fédérale ne peuvent plus faire partie de l'organe consultatif, comme le prévoit aussi en principe l'art. 57e, al. 3, LOGA. Toutefois, des représentants de l'AFC assistent comme précédemment aux séances de l'organe consultatif pour éclaircir des questions, d'une part, et pour recevoir les recommandations formulées par cet organe, d'autre part.

Al. 2: l'AFC assume les tâches administratives de secrétariat de l'organe consultatif. En font notamment partie l'organisation de rendez-vous et de séances, ainsi que l'envoi de documents, mais pas l'élaboration de rapports et d'avis. L'AFC se charge également de la rédaction des procès-verbaux des séances de l'organe consultatif. Ces derniers revêtent la forme de procès-verbaux élargis de décisions et contiennent des recommandations ainsi que les éventuels avis de la majorité et des minorités

Art. 160

La tenue du procès-verbal est maintenant réglée à l'art. 159, al. 2 pour une meilleure systématique. Il reste à déterminer à qui s'adressent les prises de position de l'organe consultatif, pour concrétiser l'art. 57e LOGA. Cet organe ne prend position que vis-à-vis du Département fédéral des finances (DFF), par exemple lorsqu'il ne parvient pas à trouver un accord avec l'AFC sur des points importants. En tant que commission extraparlamentaire, l'organe consultatif fait partie du DFF, il ne peut donc pas prendre position vis-à-vis de tiers. Toutefois, il peut adresser au DFF des demandes pour une prise de position ou pour inviter des commissions parlementaires à une audition par exemple.

Art. 161, al. 2

Les fixations de la pratique peuvent aussi être édictées par des instances supérieures à la Division principale de la TVA de l'AFC, c'est pourquoi on a renoncé à mentionner la Division principale de la TVA dans cet alinéa.

Art. 162

Al. 1: un lien vers le site Internet de l'AFC a été ajouté pour améliorer la lisibilité de la disposition. Dans la 2^e phrase, le terme «adopté» a par ailleurs été remplacé par le terme «traité», parce qu'il arrive que les projets relatifs à la pratique soient traités pendant plusieurs séances. De plus, ce terme exprime mieux la fonction de conseil de l'organe consultatif.

L'organe consultatif est une autorité au sens de l'art. 320 du code pénal du 21 décembre 1937 (CP)¹². Ses membres sont donc tenus au secret de fonction. L'obligation de garder le secret subsiste même après la fin des rapports de travail. Pour éviter les répétitions, l'ancien al. 2 a été purement et simplement supprimé. L'obligation de garder le secret est cependant mentionnée explicitement dans l'acte d'institution de l'organe consultatif.

L'*al. 2* contient désormais la teneur de l'ancien al. 3. Il a été reformulé, car le chef de la Division principale de la TVA de l'AFC n'est plus membre de l'organe consultatif (art. 158). La décision de savoir si et, le cas échéant, comment le public doit être informé d'une décision relève comme auparavant de la compétence de l'AFC et non pas de celle de l'organe consultatif, car la mission de celui-ci est de conseiller le DFF.

¹² RS 311.0

Art. 166a

Pour qu'une entreprise qui a son siège à l'étranger soit assujettie à l'impôt en Suisse, il faut qu'il existe au moins un lien avec le territoire suisse. Ce lien est établi lorsqu'une entreprise étrangère fournit des prestations sur le territoire suisse. À partir d'un chiffre d'affaires d'au moins 100 000 francs réalisé avec des prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt, l'entreprise étrangère est obligatoirement assujettie à l'impôt. En l'occurrence, on ne prend plus seulement en considération le chiffre d'affaires réalisé sur le territoire suisse, mais aussi celui qui est réalisé à l'étranger. Pour les entreprises qui ont leur siège à l'étranger et qui ont fourni des prestations imposables sur le territoire suisse avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, sans fonder toutefois l'assujettissement obligatoire, les conditions auxquelles elles deviennent obligatoirement assujetties à l'impôt à l'entrée en vigueur de la loi révisée sont précisées.

4. Conséquences

L'ordonnance précise la réglementation légale par des prescriptions de détail pour permettre l'application de la loi. Elle n'a donc pas de conséquences distinctes de celles de la loi sur l'économie et les finances fédérales (cf. message du Conseil fédéral du 25 février 2015 concernant la révision partielle de la TVA¹³). Les modifications effectuées indépendamment de la révision partielle de la LTVA n'ont pas de conséquences non plus car elles ne font qu'inscrire la pratique dans l'ordonnance.

¹³ FF 2015 2397