



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC

Division principale Politique fiscale

Division législation fiscale

18 octobre 2017

Procédure de consultation sur la révision de l'ordonnance régissant la TVA

Rapport de résultats

Résumé

La révision de l'ordonnance régissant la TVA (OTVA) concrétise la révision partielle de la loi sur la TVA. Le Conseil fédéral a saisi l'occasion pour adapter l'OTVA sur la base des expériences faites ces dernières années, à commencer par les dispositions relatives aux taux de la dette fiscale nette et aux taux forfaitaires.

Lors de la consultation menée du 21 décembre 2016 au 4 avril 2017, quelque 22 cantons, la CDF, 1 parti (PSS), ainsi que 35 associations faîtières et autres organisations intéressées se sont prononcés sur le fond.

Le projet est accueilli favorablement par les cantons, les associations faîtières et autres organisations intéressées, ainsi que par le PSS, l'unique parti ayant donné son avis.

Des propositions de changement ont été ponctuellement proposées:

- Il faudrait préciser, dans les dispositions d'exécution ayant pour but d'alléger fiscalement la collaboration des collectivités publiques, la portée exacte des exclusions du champ de l'impôt (art. 38 et art. 38a du projet d'ordonnance régissant la TVA; P-OTVA).*
- Certaines associations faîtières et autres organisations intéressées jugent trop restrictive la disposition selon laquelle l'imposition volontaire (par option) ou la renonciation à une option déjà exercée ne seraient désormais possibles que jusqu'à l'écoulement du délai de finalisation des décomptes (art. 39 P-OTVA).*
- La définition des objets d'art (art. 48b P-OTVA) auxquelles s'appliquera désormais l'imposition de la marge est parfois qualifiée de trop restrictive.*
- Il convient de renoncer, dans la définition des livres électroniques (art. 51a P-OTVA), au critère en vertu duquel ils doivent être publiés par une maison d'édition.*
- Une association faîtière déplore que les entreprises puissent renoncer à s'inscrire au registre des assujettis lorsqu'elles fournissent exclusivement des prestations exclues du champ de l'impôt sur le territoire suisse (art. 121a P-OTVA).*
- Il faudrait se contenter de renvoyer, pour la transmission et la conservation des pièces justificatives électroniques, aux prescriptions du code des obligations ainsi que de l'ordonnance concernant la tenue et la conservation des livres de comptes (art. 122 P-OTVA).*
- Des réserves sont émises quant à l'applicabilité des dispositions d'exécution relatives au commerce en ligne. La Poste signale pour la première fois, dans son avis sur la révision de l'OTVA, un problème d'encaissement soulevé par la réglementation adoptée lors de la révision de la loi sur la TVA (LTVArév) au sujet de la vente par correspondance (art. 7, al. 3, let. b, LTVArév). Elle propose diverses approches pour atténuer le problème.*
- Trois associations faîtières exigent que l'OTVA définisse les institutions de prévoyance qui, en vertu de l'art. 3, let. h, ch. 2, LTVArév, ne sont pas considérées comme des personnes étroitement liées.*

1. Contexte

Le 30 septembre 2016, les Chambres fédérales ont adopté la révision partielle de la loi sur la TVA (LTVArév; FF **2016** 7415) en vote final. Le délai référendaire a expiré le 19 janvier 2017, sans qu'un référendum ait été demandé. La LTVA 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 adaptations découlant des expériences tirées de la révision totale de la loi fédérale du 12 juin 2009 sur la TVA (LTVA)¹, entrée en vigueur en 2010.

Le Conseil fédéral édicte les dispositions d'exécution de ces dispositions légales révisées, tout en saisissant l'occasion pour procéder encore à d'autres adaptations de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)², sur la base des expériences faites dans le domaine de la TVA au cours des dernières années.

Le 21 décembre 2016, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances (DFF) de mener une procédure de consultation sur la révision de l'OTVA auprès des cantons, des partis politiques, des associations faîtières des communes, des villes et des régions de montagne, des associations faîtières de l'économie qui œuvrent au niveau national et des autres milieux intéressés. La procédure de consultation a pris fin le 4 avril 2017. En tout, 68 prises de position ont été enregistrées. La liste détaillée des participants à la consultation se trouve à l'annexe.

Ont expressément renoncé à prendre position les destinataires suivants: les cantons AR, GL, GR et SG, de même que le PLR. Les Libéraux-Radicaux (PLR), l'Union démocratique du centre (UDC), l'Union patronale suisse, l'Association suisse des experts fiscaux diplômés (ASEFiD) et la Conférence des villes suisses sur les impôts.

Par conséquent, 59 participants se sont exprimés sur l'objet mis en consultation. Leurs avis sont publiés sur le portail du Gouvernement suisse³.

2. Avis reçus

2.1 22 cantons

AG, AI, BE, BL, BS, FR, GE, JU, LU, NE, NW, OW, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH, ainsi que la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF).

2.2 1 parti

Parti socialiste suisse (PSS)

¹ RS **641.20**

² RS **641.201**

³ www.admin.ch Droit fédéral > Consultations > Procédures de consultation terminées

2.3 35 associations et autres personnes intéressées

Aproa SA, Association Suisse des Diffuseurs, Éditeurs et Libraires (ASDEL), Autorinnen und Autoren der Schweiz (AdS), Bureau de prévention des accidents (bpa), Centre Patronal (CP), Chambre vaudoise des arts et métiers (FPV), Les journalistes suisses (Impressum), La Poste Suisse (La Poste), Fédération des Entreprises Romandes (FER), H+ Les Hôpitaux de Suisse, medswiss.net, Patronfonds, Schweizer Buchhändler- und Verleger-Verband (SBVV), Médias suisses (VSM), Union suisse des paysans (USP), Société suisse des entrepreneurs (SSE), Chemins de fer fédéraux (CFF), Association suisse des experts en audit, fiscalité et fiduciaire (Expertsuisse), Association des Communes Suisses (ACS), Union suisse des arts et métiers (usam), Union syndicale suisse (USS), Conférence suisse des directeurs cantonaux de l'instruction publique (CDIP), Association suisse des institutions de prévoyance (ASIP), Union des villes suisses (UVS), Union Suisse des Fiduciaires (Fiduciaire Suisse), Association suisse d'assurances (ASA), Società Editori della Svizzera Italiana (SESI), Associazione dei Librai della Svizzera Italiana (ALSI), Suisseculture, swissuniversities, Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne in der Schweiz (SwissHoldings), Association Suisse de Vente à Distance (ASVAD), Association Marché d'Art Suisse (AMAS), Association des entreprises électriques suisses (AES), Verein Kooperative Speicherbibliothek Schweiz.

3. Projet soumis à la consultation

Le projet prévoit que les **entreprises de vente par correspondance**, qui seront nouvellement assujetties en Suisse en raison du volume important de leurs envois transfrontaliers exonérés de l'impôt sur les importations, devront prélever la TVA sur toutes leurs livraisons. Dans la mesure où ces livraisons sont grevées de l'impôt sur les importations, elles pourront le faire valoir.

Le projet d'ordonnance comprend des dispositions détaillées sur le début et la fin de l'assujettissement, pour lesquels le **chiffre d'affaires mondial** d'une entreprise (et non plus uniquement celui réalisé sur le territoire suisse) sera déterminant. Il est notamment prévu que les entreprises qui fournissent exclusivement des prestations exclues du champ de l'impôt sur le territoire suisse ne doivent pas s'annoncer en tant qu'assujettis.

En outre, le projet précise jusqu'à quand les assujettis peuvent procéder à l'**imposition volontaire** de prestations ou renoncer à l'option déjà exercée, dans la mesure où elle est effectuée dans le décompte remis à l'AFC et non dans la facture adressée au client.

Par ailleurs, l'ordonnance définit les **journaux, revues et livres numériques**, qui seront nouvellement imposables au taux réduit, afin de les distinguer des autres prestations de services en matière d'informatique, comme l'accès payant à une banque de données, qui demeurent imposables au taux normal.

L'ordonnance décrit également en détail ce qui est considéré comme des pièces de collection, à l'instar des objets d'art, des antiquités et autres objets semblables. En cas d'acquisition de pièces de collection, l'impôt préalable fictif ne sera plus déductible. En revanche, l'**imposition de la marge** sera applicable en cas de revente.

Enfin, le projet d'ordonnance comprend des précisions concernant les méthodes de décompte selon les taux de la dette fiscale nette et selon les taux forfaitaires.

4. Résultats de la consultation

4.1 Généralités

La **majorité des cantons** (*AG, AI, BE, BL, FR, GE, JU, NW, OW, SO, SZ, TG, VD, ZG, ZH*), la *CDF*, le *PSS*, la *SSE* et l'*UVS* soutiennent pleinement la révision prévue de l'OTVA. Les cantons *LU, TI, UR* et l'*USS* approuvent sur le principe le projet. Les cantons *AG, BE, BL, BS, JU, NE, NW, OW, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH*, la *CDF*, l'*USS* et l'*UVS* souscrivent notamment (aussi) aux dispositions concernant les collectivités publiques.

Le canton *TI* salue expressément les dispositions du projet d'ordonnance introduites en réponse à la motion Cassis (12.4197) afin d'éliminer les distorsions de concurrence au détriment des entreprises suisses.

La *CDF* approuve le projet et prend concrètement position sur les modifications de l'OTVA concernant les collectivités publiques. Les cantons *AG, BL, SZ, TG* et *ZG* renvoient expressément à l'avis de la *CDF*. Le canton *SO* soutient également les grands axes indiqués par la *CDF*.

Les cantons *AG, BL, BS, FR, JU, NE, OW, SO, SZ, TG, VD, ZG, ZH* ainsi que la *CDF* soulignent en outre l'importance de la motion du 15 juin 2016 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États intitulée «Pas de TVA sur les prestations subventionnées» (16.3431). Le canton *VS* appelle également à modifier le droit sur la TVA en matière de subventions.

Le *PSS*, seul **parti** à donner son avis, souligne que le présent projet d'ordonnance met fin à différentes lacunes ou ambiguïtés du droit fiscal actuel, et simplifie ainsi la pratique. La révision élimine le désavantage concurrentiel dû à la TVA pour les entreprises sises sur le territoire suisse. De l'autre, la réintroduction de l'imposition de la marge pour les pièces de collection, à l'instar des objets d'art, des antiquités et autres objets semblables, répond à une réelle préoccupation.

Les **associations faitières et autres milieux intéressés** sont en principe favorables au projet d'ordonnance et ne formulent que des propositions de changements ponctuelles. Ils approuvent en particulier que la révision élimine une distorsion de concurrence, dont pâtit notamment le secteur de la construction dans les régions frontalières, dès lors que le chiffre d'affaires mondial réalisé est dorénavant déterminant pour l'assujettissement. À cet égard, ils attendent des autorités qu'elles contrôlent rigoureusement le respect de ces dispositions.

La *Poste* relève que la réglementation proposée sur la vente en ligne l'exposerait à un grave problème d'encaissement. En tant que débitrice de la dette douanière, il lui incomberait en effet désormais de recouvrer la TVA nouvellement due sur les importations de marchandises auprès des fournisseurs de prestations étrangers concernés. Elle propose à cet effet diverses approches susceptibles d'atténuer le problème (voir ch. 4.2).

Les associations faitières *AdS, ALSI, ASDEL, SBVV, SESI* et *Suisseculture* se félicitent de la nouvelle disposition régissant la vente en ligne. La *SBVV*, fait observer que la définition des livres électroniques et des livres audio nécessite encore certaines modifications (voir ch. 4.2).

Une grande majorité des participants jugent trop restrictive la réglementation selon laquelle l'imposition volontaire (par option) ou la renonciation à une option déjà exercée n'est possible que jusqu'à l'écoulement du délai de finalisation des décomptes.

La définition des objets d'art soumis à l'imposition de la marge fait l'objet de critiques ponctuelles.

4.2 Résultats de la consultation

Les résultats de la consultation sont présentés dans l'ordre des dispositions de l'ordonnance.

Art. 3, al. 1

La *FER* est d'accord avec cette suppression, vu que le contenu de l'ancien art. 3, al. 1, a été élevé au niveau de la loi.

Art. 4a

Les avis de certaines **associations faîtières et autres acteurs concernés** en rapport avec cette disposition **divergent**.

Les associations faîtières *AdS, ALSI, ASDEL, SBVV, SESI, Suisseculture* ainsi que l'*USS* **approuvent** cette disposition. Elle corrige une inégalité de traitement en matière fiscale subie par les entreprises sises sur le territoire suisse. Selon le droit en vigueur, les libraires étrangers effectuant de la vente par correspondance seraient avantagés par rapport aux concurrents suisses, dans la mesure où il leur serait possible, lors de livraisons transfrontalières, de scinder les gros envois, en principe imposables, en un grand nombre de petits envois importés en franchise d'impôt.

En revanche, *La Poste, Expertsuisse, Fiduciaire Suisse, l'ASVAD* et la *FER* émettent de **sérieuses réserves**. *La Poste* signale que l'*art. 4a* lui occasionnerait un sérieux problème d'encaissement. En tant que débitrice de la dette douanière, il lui incomberait de recouvrer la TVA due sur les livraisons de vente par correspondance faites en ligne par des entreprises étrangères auprès de ces mêmes sociétés. Or, elle n'entretient pas de relations commerciales directes avec ces fournisseurs étrangers. Il est dès lors impératif pour cette dernière de prévoir des mesures à même d'atténuer la répercussion de ce problème financier. Sans quoi, en tant que prestataire du service postal universel, il lui faudrait assumer une charge supplémentaire, qui la pénaliserait d'autant plus par rapport à ses concurrents sur le marché. *La Poste* propose donc dans sa prise de position diverses mesures pour atténuer le problème. Une possibilité consisterait à obliger les fournisseurs étrangers à ouvrir un compte en douane selon la procédure centralisée de décompte de l'Administration fédérale des douanes (compte PCD). *La Poste* pourrait y débiter la TVA due et ainsi écarter les risques financiers liés à l'encaissement. Une autre possibilité consisterait à simplifier la pratique de la remise d'impôts, en cas de non-paiement de la TVA par le fournisseur étranger.

Expertsuisse signale que l'*art. 4a* soulève toute une série de problèmes pratiques. Il ne serait ainsi guère faisable dans la pratique de déplacer le lieu de la prestation, et donc le moment de l'assujettissement à l'impôt, à une date quelconque dans l'année, pour des raisons informatiques mais aussi en raison d'autres réglementations (douanes, conditions générales, indication des prix, etc.). Compte tenu de ce qui précède, il conviendrait d'appliquer par analogie, pour le moment du transfert du lieu de la prestation sur le territoire suisse, les prescriptions applicables pour la détermination du chiffre d'affaires au début de l'assujettissement. De cette manière, il est également possible de respecter les dispositions fixant la fin d'un tel transfert, dans la mesure où l'*al. 3* est contraire à la loi. *Fiduciaire Suisse* suggère de faire preuve de tolérance à l'égard des entreprises qui atteignent pour la première fois le seuil du chiffre d'affaires de 100 000 francs, dans la mesure où il n'est pas toujours possible de déterminer à l'avance si et quand cette limite sera atteinte. Selon l'*ASVAD*, cela ne fait pas de sens de distinguer deux différentes catégories de chiffres d'affaires au sein d'une même entreprise. S'agissant en outre du début de l'assujettissement, elle propose de se référer à la même période que celle valant pour les entreprises suisses (trimestre). La *FER* déplore le fait que la formulation de cette disposition ne soit pas particulièrement claire.

Art. 9a

Le canton *TI*, *Aproa SA*, *Expertsuisse* et l'*ASA* **approuvent** cette disposition. Elle mettrait un terme aux distorsions de concurrence subies par les PME suisses, notamment celles du secteur de la construction dans les régions frontalières. L'*ASVAD* estime toutefois que l'*art. 9a* est en contradiction avec l'*art. 4a*. *Expertsuisse* juge en outre opportun que cette disposition suive la réglementation en vigueur pour les entreprises indigènes. Pour éviter tout risque de malentendu, il faudrait toutefois préciser à l'*al. 1* que les 100 000 francs concernent le chiffre d'affaires réalisé au niveau mondial. *Aproa SA* fait une proposition analogue.

Art. 32

Le canton *BS*, *Expertsuisse* et *swissuniversities* **soutiennent** cette disposition. *Expertsuisse* suggère une précision rédactionnelle, tout en déplorant que ce nouvel *art. 32* ait pour effet d'étendre le champ d'application de la réglementation relative aux combinaisons de prestations, sans que le législateur ait modifié dans ce sens l'*art. 19* LTVA auquel elle se réfère. Ce participant invite donc à examiner si l'on ne devrait pas aussi biffer la seconde restriction, qui veut que cette disposition ne s'applique pas aux prestations pour lesquelles une option d'exclusion du champ de l'impôt n'est pas prévue.

Art. 37

Cette proposition du Conseil fédéral suscite, de la part de certaines **associations faitières ou autres participants**, des appréciations **controversées**.

Le *bpa* est **d'accord** avec la suppression proposée. La LTVA partiellement révisée et le message correspondant du Conseil fédéral étant suffisamment clairs sur la question de l'égalité de traitement entre tous les organismes d'assurance sociale en matière d'exclusion du champ de l'impôt, toute précision au niveau de l'ordonnance s'avère superflue. La *FER* soutient également cette abrogation, dans la mesure où la disposition figure désormais dans la loi.

Par contre, l'*ASIP*, *Patronfonds* et l'*ASA* **refusent** la suppression de l'*art. 37*, par souci de préserver la sécurité juridique actuelle. Ces participants invitent toutefois à reformuler la disposition (en remplaçant «opérations» par «prestations»). Le maintien de cette disposition montrerait clairement que le terme «prestations de sécurité sociale» ou «prestations d'assurance» recouvre les prestations de tous les organismes de la prévoyance professionnelle visés à l'*art. 80* de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP)⁴, donc notamment aussi les prestations des fonds de prévoyance.

Art. 38 et 38a

Les **cantons** *AG*, *BE*, *BL*, *BS*, *JU*, *NE*, *NW*, *OW*, *SH*, *SO*, *SZ*, *TG*, *TI*, *UR*, *VD*, *VS*, *ZG*, *ZH*, la *CDF*, l'*USS* et l'*ASA* se disent expressément **d'accord** avec ces dispositions.

La *CDF* approuve que ces deux dispositions se réfèrent au critère de la participation d'une collectivité publique, plus précis que la simple appartenance. Le canton *ZH* juge contrariante la distinction opérée dans la LTVA et l'OTVA, en vertu de laquelle la participation fait foi tantôt au moment de l'assujettissement fiscal, dans le cas des sociétés, tantôt au moment de

⁴ RS 831.40

la création, pour les établissements et les fondations. Le canton *UR* signale que des inégalités de traitement risquent d'apparaître, au cas où deux collectivités publiques percevraient la même prestation d'une entreprise à laquelle l'une participe et l'autre pas. Il serait par conséquent souhaitable d'étendre l'exclusion du champ de l'impôt à toutes les prestations entre collectivités publiques, aux prestations entre des collectivités publiques et des sociétés ou établissements détenus uniquement par des collectivités publiques, ainsi qu'à celles entre des collectivités publiques et des fondations exonérées de l'impôt. Le canton *TI* signale qu'il faudrait permuter les deux articles, pour des raisons de technique législative.

La majorité des **associations faïtières et autres participants** à la consultation ainsi que le canton *LU* invitent par contre à **préciser** les art. 38 et 38a, à **étendre leur champ d'application**.

Expertsuisse et l'ACS suggèrent que l'art. 38 proposé par le Conseil fédéral devienne le nouvel art. 38a. Cette disposition compléterait judicieusement l'art. 21, al. 6, LTVArév, en garantissant que les sociétés de droit privé ou de droit public détenues par une unité organisationnelle, ainsi que les établissements et les fondations qu'elle a créés, soient également assimilés aux unités organisationnelles de la collectivité publique en question. Dans ce sens, l'art. 38 proposé est bienvenu.

Le canton *LU* ainsi que la *CDIP*, *Expertsuisse*, *swissuniversities*, l'ACS et le *Verein Kooperative Speicherbibliothek Schweiz* jugent l'art. 38a proposé par le Conseil fédéral insuffisamment précis et incomplet. Il se prêterait à des interprétations divergentes. Il faudrait donc le préciser, afin de garantir que l'art. 21, al. 2, ch. 28, let. b et c, LTVArév s'étende jusqu'au niveau de la «petite-fille» et de l'«arrière-petite-fille» et qu'il inclue les participations croisées. De même, dans une optique d'égalité juridique, il faudrait expressément prendre en compte les associations au sens de l'art. 60 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC)⁵. En outre, il faudrait dûment mentionner les sociétés simples visées à l'art. 530 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations; CO)⁶, étant donné qu'elles ne possèdent pas la personnalité juridique. Une telle solution garantirait que cette disposition ne s'applique pas qu'aux sociétés de capitaux.

Art. 38b

Les opinions **divergent** sur cette proposition du Conseil fédéral. Le canton *BS* approuve expressément cette disposition, que les associations faïtières *H+ Les Hôpitaux de Suisse*, *CP*, *FPV* et *usam* suggèrent de modifier. On voit mal pourquoi seules les prestations de formation et de recherche fournies par des hôpitaux publics seraient exclues du champ de l'impôt. Dans une optique d'égalité juridique, mieux vaudrait déterminer si un hôpital, une clinique ou une institution de soins ont été admis ou non comme fournisseurs de prestations dans le cadre de la loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal)⁷.

La *CDIP* et *swissuniversities* proposent de régler désormais au niveau de l'ordonnance un *ruling* adopté en 2010 au niveau de la branche pour la coopération entre institutions de formation et de recherche.

Art. 39

Quelques **associations faïtières et d'autres participants refusent** cette disposition.

⁵ RS 210

⁶ RS 220

⁷ RS 832.10

Expertsuisse et l'ACS demandent pourquoi l'exercice de l'imposition volontaire (par option) ou la renonciation à une option déjà exercée pour des périodes fiscales non fixées ou non prescrites ne devraient pas être possible. Selon l'art. 81, al. 3, LTVA, l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis. Étant donné que tous les faits sont susceptibles d'être annoncés même après l'écoulement du délai de finalisation, au moyen d'une déclaration corrective, on ne voit pas pourquoi, dans des cas justifiés, on ne pourrait pas procéder de même afin d'exercer l'option volontaire ou d'y renoncer – a fortiori si l'impôt a été « encaissé et preuve à l'appui reversé, et si c'est par inadvertance qu'il n'a pas été déclaré ». Pour *Fiduciaire Suisse*, cette disposition est contraire à l'art. 27 LTVA qui autorise, à certaines conditions, les corrections ultérieures d'imposition. L'AES estime que l'art. 39 est en conflit avec les règles générales en matière de prescription. *SwissHoldings* souligne que la disposition projetée ne repose sur aucune base légale et donc qu'elle enfreint le principe de la légalité. Il devrait être possible d'exercer l'option ou de renoncer à une option déjà exercée dans le délai de prescription de cinq ans.

Par contre, le canton *BS* approuve expressément cette disposition.

Art. 45

L'AES suggère de reprendre dans l'OTVA la pratique de l'AFC, en vertu de laquelle le cours de change interne utilisé au sein d'un groupe doit s'appliquer tant aux prestations internes qu'à celles fournies à des tiers.

Art. 48a - 48d

Les art. 48a et 48b font l'objet d'appréciations **divergentes**.

Quelques **associations faitières et d'autres participants critiquent** les art. 48a et 48b. *Expertsuisse* juge l'art. 48a superflu, car la TVA est due quand l'impôt est mentionné sur les contrats, les factures et les quittances. L'AMAS et l'*usam* se prononcent sur la définition des objets d'art figurant à l'art. 48b, al. 1. Il est difficile à leurs yeux de donner une définition générale de l'art, et ce concept ne cesse d'évoluer. On devrait par conséquent renoncer à une définition trop restrictive, en particulier s'abstenir d'indiquer tout chiffre de tirage. Le seul critère déterminant devrait être que l'artiste a limité le tirage. Sans oublier que le législateur visait à éviter la déduction de l'impôt préalable fictif sur le marché de l'art. Afin de parvenir à cet objectif, il faudrait donner une définition non pas restrictive, mais au contraire large de l'objet d'art. Par ailleurs, il serait important que le marché de l'art n'ait à utiliser autant que possible qu'une seule procédure, à savoir l'imposition de la marge. La coexistence de l'imposition de la marge et de la déduction de l'impôt préalable fictif ne conduirait qu'à des difficultés de délimitation. L'AMAS et l'*usam* invitent à se fonder, pour la définition des objets d'art, sur l'art. 11 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OLTVA). *Fiduciaire Suisse* déplore qu'il soit difficile de déterminer s'il y a lieu d'utiliser l'imposition de la marge ou le régime normal de la taxe pour les vins et autres boissons alcooliques, ainsi que pour les voitures anciennes. L'ASA propose de compléter l'art. 48b, al. 3, let. c pour mentionner les ventes d'épaves, soit de véhicules gravement accidentés. Pour des raisons d'ordre pratique, il devrait rester possible aux sociétés d'assurance de faire systématiquement valoir pour les épaves (commerce de masse) la déduction de l'impôt préalable fictif, au lieu de devoir distinguer à propos de chaque cas d'espèce entre la déduction de l'impôt préalable fictif ou l'imposition de la marge.

Par contre, le canton *BS* et l'*USS* **approuvent expressément** les art. 48a à 48d.

Art. 50a

Cette proposition du Conseil fédéral donne lieu à des avis **divergents**.

Le canton *BS*, le *PSS*, *AdS*, l'*USS* et *Suisseculture* **approuvent** la définition des journaux et revues électroniques désormais imposables au taux réduit.

Expertsuisse, *Impressum* et *VSM* formulent par contre les **réserves** suivantes: *VSM* a beau considérer comme adéquate la définition des journaux et revues électroniques, il lui paraît problématique, alors que les diverses formes de traitement des données sont en plein essor, de soumettre les contenus audiovisuels au taux réduit uniquement s'ils n'y jouent qu'un rôle secondaire, et appelle à modifier dans ce sens le commentaire de cette disposition. *Impressum* juge trop restrictive la formulation de l'*art. 50, al. 1, let. b*. Mieux vaudrait à ses yeux une disposition matérielle signalant que les offres d'information à caractère rédactionnel seront imposées au taux réduit, peu importe qu'elles comprennent du texte, de l'image, du son ou des vidéos, contrairement aux pures offres de divertissement des médias (par ex. musique, longs métrages). En outre, la référence au but (fonction) des journaux et revues imprimés risque d'être à l'avenir difficile à comprendre, sachant que dans un futur proche, des prévisions fiables indiquent que la majorité des médias d'information auront cessé de paraître sous forme imprimée. De l'avis d'*Expertsuisse*, l'*art. 50a* laisse une marge d'interprétation considérable, source de difficultés pratiques. En outre, il ne serait pas réaliste de limiter la recherche d'archives aux journaux ou revues actuels. On reste en effet dans la communication d'informations intéressantes, en cas de recherche d'archives pour accéder à un journal publié par ex. un mois plus tôt. *Expertsuisse* suggère encore une précision à propos de la publicité (caractère publicitaire), dans la mesure où l'auteur d'une publication possède une influence nulle ou alors très limitée sur l'intégration automatique de publicité aux journaux ou revues électroniques. Par ailleurs, l'interprétation de la LTVA au niveau de l'OTVA devrait autant que possible anticiper les développements effrénés du domaine en ligne, sans entraver l'application correcte de la LTVA par des dispositions à caractère restrictif.

Art. 51a

Cette disposition **est principalement critiquée** à cause de l'exigence de publication par une maison d'édition.

AdS, *ALSI*, l'*ASDEL*, *Expertsuisse*, *SBVV*, *SESI*, *Suisseculture* et l'*ASVAD* jugent trop restrictive et dépassée la proposition du Conseil fédéral de ne qualifier de livres électroniques (e-books) que des produits électroniques publiés par un éditeur. Une telle définition soulèverait dans la pratique des problèmes de délimitation complexes et inutiles. Même les œuvres d'auteurs amateurs constituent clairement des livres électroniques. *SBVV* relève que ni les libraires ni les clients ne sont en mesure de contrôler dans chaque cas, dans une offre comprenant des centaines de milliers de livres électroniques, s'il s'agit d'un produit publié par une maison d'édition. Selon *Expertsuisse*, on ne voit pas pourquoi les livres électroniques auto-publiés seraient traités différemment, en droit fiscal, de ceux publiés par un éditeur (tiers). Une telle limitation n'existe d'ailleurs pas pour les livres physiques. Selon *AdS* et *Suisseculture*, une définition de la forme du livre électronique doit permettre de le distinguer d'autres produits numériques; la mention de producteurs spécifiques conduit à des problèmes de délimitation complexes et superflus. Le cas échéant, il serait envisageable de se référer à l'exigence d'expression d'idées humaines (sans caractère publicitaire), par ex. par la notion « d'expressions rédactionnelles ou journalistiques d'auteurs ». Un parallèle serait ainsi établi avec la loi fédérale du 9 octobre 1992 sur le droit d'auteur et les droits voisins (LDA)⁸.

AdS, *ALSI*, l'*ASDEL*, *SBVV*, *SESI* et *Suisseculture* expliquent en outre que la définition des livres audio ne correspond pas à la réalité, en exigeant que le texte lu soit presque identique au texte original. Les livres audio ont depuis longtemps cessé d'être la simple copie sonore de livres. Il peut aussi s'agir d'œuvres originales textuelles produites spécifiquement pour un

⁸ RS 231.1

support sonore (par ex. la «*spoken poetry*»). *SBVV* objecte que dans la pratique, on ne parvient guère à distinguer entre ce qui constitue avant tout la transposition sonore d'une œuvre originale et ce qui relève de la libre interprétation de textes.

Par contre, le **canton BS**, le **PSS** et l'**USS** approuvent cette disposition.

Art. 52

Expertsuisse suggère de préciser, à l'al. 3, qu'une publicité s'adressant à des tiers indépendants ne tombe pas sous le coup de cette disposition. Une autre possibilité consisterait à conserver l'al. 5.

Art. 63

Expertsuisse demande de biffer la *let. d*. Dans la pratique, il est impossible d'établir de façon fiable, entre tiers, si l'objet en question a été importé hors taxe par la personne le remettant en vente. L'art. 28a LTVArév ne prévoit d'ailleurs pas une telle restriction.

Art. 77, al. 2, let. e

Fiduciaire Suisse considère que cette disposition n'est pas applicable. On ne peut attendre du fournisseur d'une prestation qu'il sache sous la direction de qui se trouve son client.

Art. 77, al. 3

Le canton *BS* suggère de modifier cette disposition afin de rendre également possible l'option pour l'imposition des prestations visées à l'art. 21, al. 2, ch. 30, LTVArév. En vertu de l'art. 38b, al. 1, let. b du projet mis en consultation (AP-OTVA), les collectivités publiques sont aussi considérées comme des institutions de formation et de recherche. Or la législation sur la TVA n'exclut pas la possibilité d'option pour les prestations fournies au sein d'une même collectivité publique (art. 21, al. 2, ch. 28, LTVArév).

En outre, il faudrait préciser à la deuxième phase de l'al. 3 que les conséquences d'une option non autorisée ne s'appliquent qu'aux prestations pouvant en principe être imposées par option (voir aussi art. 97, al. 3).

Art. 78, al. 3

Les cantons *BS* et *UR* proposent qu'un passage anticipé de la méthode de décompte effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette et vice-versa soit possible lors de chaque modification du taux de la dette fiscale.

Art. 79, al. 3

L'*USP* approuve cette disposition, pour autant qu'une règle claire soit trouvée dans la pratique afin de déterminer ce qu'il faut comprendre par « dans une plus faible mesure » ou « dans une plus large mesure ».

Art. 81, al. 5

L'*USP* approuve cette disposition, pour autant qu'une règle claire soit trouvée dans la pratique afin de distinguer entre les cas d'affectation « pour une plus grande part » et dans une « moindre mesure ».

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

Le canton *BS* soutient expressément cette disposition.

Le *CP*, la *FPV* et l'*usam* invitent à préciser la formulation, pour mieux faire ressortir la possibilité d'imposition de la marge. *Expertsuisse* juge illégal de réserver la procédure de mise en compte de l'impôt préalable fictif aux assujettis ayant acquis des objets pour les revendre. Le législateur n'a pas prévu une telle restriction à l'art. 28a LTVArév.

Art. 97, al. 3

Le canton *BS* suggère de modifier cette disposition, afin de rendre également possible l'option pour l'imposition des prestations visées à l'art. 21, al. 2, ch. 30, LTVArév. En vertu de l'art. 38b, al. 1, let. b du projet mis en consultation (AP-OTVA), les collectivités publiques sont aussi considérées comme des institutions de formation et de recherche. Or la législation sur la TVA n'exclut pas la possibilité d'option pour les prestations fournies au sein d'une même collectivité publique (art. 21, al. 2, ch. 28, LTVArév).

En outre, il faudrait préciser à la deuxième phase de l'*al. 3* que les conséquences d'une option non autorisée ne s'appliquent qu'aux prestations pouvant en principe être imposées par option (voir aussi art. 77, al. 3).

Art. 98, al. 2

Le canton *BS* propose qu'un passage anticipé de la méthode de décompte effective à la méthode des taux forfaitaires soit possible lors de chaque modification desdits taux.

Art. 99a

Le canton *BS* approuve expressément cette disposition.

Art. 109

L'*AES* approuve l'abrogation de cette disposition, étant donné que la réglementation des échanges transfrontaliers d'électricité figure désormais à l'art. 7, al. 2, à l'art. 10, al. 2, let. b, ch. 3 ainsi qu'à l'art. 45, al. 1, let. b, LTVArév.

Art. 121a

Expertsuisse demande de **biffer purement et simplement** cette disposition. La question de l'assujettissement à l'impôt est réglée de façon exhaustive à l'art. 10 LTVArév. Les entreprises ne fournissant en Suisse que des prestations exclues du champ de l'impôt, alors qu'elles réalisent à l'étranger des prestations imposables supérieures à 100 000 francs, sont obligatoirement assujetties à l'impôt en vertu de l'art. 10 LTVArév. Un tel enregistrement n'est sans doute pas judicieux dans une optique d'efficacité administrative.. Mais il faut se souvenir que l'assujettissement à la TVA est aussi déterminant pour celui à la redevance des entreprises visé à l'art. 70 de la loi fédérale du 24 mars 2006 sur la radio et la télévision (LRTV)⁹. Or l'art. 66 LTVA ne prévoit pas une renonciation comme le fait l'*art. 121a*. Par conséquent, le projet d'art. 121a contredit la LTVA. Toujours selon *Expertsuisse*, la renonciation à l'obligation de s'annoncer constituerait une violation d'obligations de procédure (art. 98, let. a, LTVA). Concrètement, l'art. 121a, formulé comme disposition

⁹ RS 784.40

potestative, affaiblirait cette disposition pénale. En effet, l'annonce ne doit pas dépendre du bon vouloir de l'assujetti. L'inscription au registre de la TVA doit par conséquent s'effectuer selon la réglementation légale.

Art. 122

Expertsuisse, Fiduciaire Suisse, SwissHoldings et l'*AES* constatent qu'au moment d'édicter des dispositions sur le commerce électronique, le DFF devrait absolument s'assurer que les règles sont aisément applicables au sein des entreprises. Selon l'*AES*, si le respect des prescriptions légales devait engendrer un surcroît de travail, les entreprises concernées devraient pouvoir considérer que la preuve de l'origine ne sera pas contestée. *Expertsuisse* signale qu'avec sa publication dans Internet consacrée au commerce électronique, l'*AFC* a déjà beaucoup contribué à l'égalité entre la facture «pdf» et la facture papier.. Il reste donc à espérer que le DFF n'édicterait pas de nouvelles dispositions restrictives. *SwissHoldings* souligne que les dispositions du DFF devraient être conçues de manière simple, claire et pragmatique. Il devrait être suffisant de respecter les conditions visées à l'art. 957a CO¹⁰ ainsi que celles de l'ordonnance du 24 avril 2002 concernant la tenue et la conservation des livres de comptes (Olico)¹¹. *Fiduciaire Suisse* rappelle qu'il est indispensable que les dispositions d'exécution du DFF soient édictées et publiées au plus tard à l'entrée en vigueur de la LTVArév et de l'OTVArév.

Art. 153

Le *CP* et la *FPV* rappellent que cette disposition ne s'applique qu'à la procédure de remboursement et ne saurait s'appliquer entre contribuables en Suisse.

Art. 166a

Expertsuisse invite, à l'*al. 1*, à renoncer à se référer au chiffre d'affaires réalisé avant l'entrée en vigueur de la révision partielle de la LTVA, car le transfert du lieu de la prestation constitue une nouvelle disposition, et l'OTVA révisée ne sera probablement adoptée que peu avant l'entrée en vigueur de la LTVA partiellement révisée. Comme selon toute vraisemblance les entreprises n'enregistrent pas séparément le chiffre d'affaires en question, elles ne parviendraient à le déterminer qu'au prix d'un important surcroît de travail. Le canton *TI* approuve l'*al. 2* qui, en réponse à la motion Cassis (12.4197), contribue à éliminer les distorsions de concurrence subies par les entreprises suisses.

4.3 Propositions supplémentaires issues de la consultation

Art. 3, let. h, ch. 2, LTVArév

Patronfonds, l'ASIP et l'*ASA* invitent à préciser dans l'OTVA, pour des raisons de sécurité juridique, pour renforcer toutes les institutions de prévoyance professionnelle ainsi qu'au nom du principe d'*égalité de traitement* entre elles, en particulier certaines fondations de prévoyance du personnel sont elles aussi réputées être des institutions de prévoyance au sens de l'art. 3, let. h, ch. 2, LTVArév.

¹⁰ RS 220

¹¹ RS 221.431

Art. 21, al. 2, ch. 28^{bis}, LTVA^{rév}

Le canton VD demande expressément de préciser dans l'OTVA la référence à l'art. 21, al. 2, ch 28^{bis}, LTVA^{rév}, d'après lequel il ne faut pas restreindre l'exclusion des prestations au-delà de ce que prévoit la loi.

Art. 6b (nouveau)

Les CFF proposent d'ajouter dans l'OTVA un article pour préciser le lieu de la prestation, pour les travaux d'entretien effectués sur les véhicules ferroviaires.

Art. 29, let. e et al. 2 (nouveau)

La CDIP et *swissuniversities* appellent à ne pas grever le système suisse de formation de nouvelles charges fiscales ou administratives. D'où l'importance de compléter le projet d'ordonnance et le rapport explicatif, pour garantir que la collaboration entre les hautes écoles, les hôpitaux universitaires, leurs structures communes et les autres institutions de formation et de recherche ne soit pas soumise à la TVA. En ce sens, il faudrait ajouter à l'art. 29, au sens de l'art. 5a de la Constitution fédérale, une nouvelle lettre prévoyant que le transfert de tâches légales de la Confédération à une institution cantonale ou communale, ou encore du canton à une institution communale est assimilé aux autres contributions de droit public visées aux let. a à d.

Toujours selon la CDIP et *swissuniversities*, ces autres contributions de droit public visées à l'al. 1, let. a à e, devraient être considérées en tant qu'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation au sens de l'art. 18, al. 2, let. a, LTVA.

Art. 29a (nouveau)

La CDIP et *swissuniversities* préconisent de reprendre dans la révision en cours de l'OTVA la pratique administrative de l'AFC, en vertu de laquelle les hautes écoles et certaines institutions spécifiques d'une collectivité publique peuvent être assimilées à des organisations d'utilité publique au sens de l'art. 56, let. g, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹², et à ce titre relèvent de l'art. 3, let. j, LTVA.

Art. 34, al. 2 (nouveau)

De l'avis de *Medswiss.net*, les prestations fournies à la charge des assureurs-maladie dans le cadre de modèles de *managed care* devraient être expressément assimilées par l'OTVA aux traitements médicaux, et à ce titre exclues du champ de l'impôt.

Art. 37 (nouveau)

L'AES propose de régler dans l'OTVA que les certificats de performance énergétique ne constituent pas des droits-valeurs au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 19, let. e, LTVA, et donc redeviennent imposables comme avant le 1^{er} juillet 2010. La pratique actuelle de l'AFC, consistant à ranger parmi les droits-valeurs les certificats commercialisés indépendamment de toute vente de courant électrique, ne se justifie ni d'un point de vue matériel, ni sur le plan de la politique énergétique.

¹² RS 642.11

Art. 38c (nouveau)

La *CDIP* et *swissuniversities* proposent de reprendre dans l'OTVA, pour des raisons de sécurité juridique, la pratique administrative de l'AFC consistant à exclure de l'impôt l'activité des experts aux examens.

Expertsuisse propose également un nouvel art. 38c, en vertu duquel la réglementation relative aux combinaisons de prestations énoncée à l'art. 19 LTVA serait aussi applicable aux prestations visées à l'art. 21, al. 2, ch. 28^{bis}, LTVArév.

Art. 47a (nouveau)

La *CDIP*, *swissuniversities* et *Expertsuisse* souhaitent que l'ordonnance précise, à propos du calcul des prestations visé à l'art. 24, al. 2, LTVA, qu'il s'applique aux prestations fournies par des personnes proches à des fondations ou associations, et vice-versa.

Art. 105

Le *CP*, la *FPV* et l'*usam* invitent à reformuler l'art. 105 aux fins de clarification, parce que dans la pratique il est souvent difficile à l'acheteur de prouver le taux d'affectation des immeubles chez les propriétaires précédents.

Annexe

Liste des participants à la consultation