



Berne, le 25 octobre 2023

Révision partielle de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée

Rapport explicatif
en vue de la procédure de consultation

Condensé

La révision partielle de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) contient, d'une part, les dispositions d'exécution de la révision partielle de la loi sur la TVA (LTVA) du 16 juin 2023 et, d'autre part, différentes mises à jour et simplifications, notamment concernant les méthodes des taux de la dette fiscale nette et des taux forfaitaires.

Contexte

Le 16 juin 2023, les Chambres fédérales ont adopté la révision partielle de la LTVA en vote final. [Le délai référendaire, fixé au 5 octobre 2023, s'est écoulé sans qu'un référendum ait été demandé.]

Contenu du projet

Du fait de la révision partielle de la LTVA, des modifications de l'OTVA sont nécessaires dans les domaines de l'imposition des plateformes, du décompte annuel, des subventions et des agences de voyages. Le Conseil fédéral saisit également cette occasion pour mettre à jour et préciser l'OTVA dans d'autres domaines. Ainsi, la méthode des taux de la dette fiscale nette et celle des taux forfaitaires sont notamment remaniées en profondeur et simplifiées. Par ailleurs, désormais, certaines démarches devront désormais être exécutées exclusivement au moyen du portail électronique.

Rapport explicatif

1 Contexte

Le 16 juin 2023, les Chambres fédérales ont adopté la révision partielle de la LTVA en vote final. Aucun référendum n'a été demandé.

La révision partielle de la LTVA permet notamment de mettre en œuvre différentes interventions transmises, comme la motion Vonlanthen (18.3540) «Ventes en Suisse depuis l'étranger. Imposer le paiement de la TVA aux plateformes de vente en ligne», la motion de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États (CER-E; 16.3431) «Pas de TVA sur les prestations subventionnées» et les motions Stöckli (18.4194) et von Siebenthal (18.4363) concernant la TVA pour les tour-opérateurs étrangers. Elle introduit aussi le décompte annuel, qui a pour objectif d'alléger la charge administrative des entreprises. Ces modifications de la LTVA entraînent des adaptations de l'OTVA.

Le Conseil fédéral saisit l'occasion pour mettre à jour et simplifier l'ordonnance dans d'autres domaines. Ainsi, le projet permet de remanier en profondeur et de simplifier les méthodes des taux de la dette fiscale nette et des taux forfaitaires. Par ailleurs, il prévoit l'obligation de recourir au portail électronique pour effectuer certaines démarches.

Le Conseil fédéral déterminera la date d'entrée en vigueur de la LTVA révisée et de l'OTVA y afférente. Pour l'heure, il prévoit une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2025. Cette date est également celle visée pour l'introduction du décompte annuel, qui nécessite d'importantes adaptations informatiques. Actuellement, il n'est pas possible de dire si ce délai pourra être tenu en ce qui concerne le décompte annuel. S'il ne devait pas l'être, ce dernier devra être introduit à une date ultérieure.

2 Grandes lignes du projet

En raison des modifications de la LTVA, différentes dispositions d'exécution doivent être édictées, modifiées ou abrogées.

- Imposition des plateformes: lors de la vente d'une marchandise en provenance de l'étranger sur le territoire suisse par l'intermédiaire d'une plateforme numérique de vente par correspondance, c'est en principe la plateforme qui est redevable de l'impôt sur les importations. Cependant, il est parfois nécessaire que l'entreprise de vente par correspondance qui effectue effectivement la livraison puisse payer l'impôt sur les importations à la place de la plateforme. L'ordonnance définit dans quels cas cela sera possible (art. 48e, 63, 111a, 118 et 120 P-OTVA).
- Décompte annuel: le projet d'ordonnance contient les dispositions détaillées relatives à l'autorisation d'établir des décomptes annuels, au retrait de l'autorisation et à l'ajustement des acomptes (art. 76a à 76d P-OTVA).
- Subventions: les collectivités auront jusqu'à l'expiration du délai de finalisation de la période fiscale (art. 72, al. 1, LTVA) au cours de laquelle le versement a lieu pour désigner les fonds versés comme des subventions (art. 29 et 75 P-OTVA).
- Monnaies d'or et or fin ainsi que renonciation à l'inscription au registre des assujettis: l'inscription des dispositions correspondantes dans la LTVA entraîne leur suppression dans l'OTVA (art. 44, 61, 113 et 121a P-OTVA).
- Procédure de remboursement: le projet précise que les entreprises étrangères n'ont pas droit au remboursement des impôts préalables lorsqu'elles sont libérées de l'assujettissement uniquement parce qu'elles fournissent exclusivement des prestations exclues du champ de l'impôt (art. 151 P-OTVA).

Le projet contient en outre différentes mises à jour et simplifications qui ne sont pas liées à la révision partielle de la LTVA:

- Les méthodes des taux de la dette fiscale nette et des taux forfaitaires doivent être simplifiées. Les principales modifications sont les suivantes:
 - Actuellement, il n'est possible d'appliquer que deux taux de la dette fiscale nette (TDFN) au maximum. Cette restriction sera désormais levée (art. 84 à 88 P-OTVA) ce qui permettra de rapprocher davantage la dette fiscale résultant de l'application des taux de la dette fiscale nette de celle résultant de l'application de la méthode effective.
 - Il est aussi prévu de supprimer la réglementation spéciale pour les branches mixtes et donc la règle relative à la limite des 50 % (art. 89 P-OTVA).
 - *Désormais*, un assujetti qui souhaite adhérer à la méthode des taux de la dette fiscale nette ou à celle des taux forfaitaires ou passer à la méthode effective devra effectuer les corrections suivantes de manière *analogue* à la procédure applicable en cas de changement d'affectation (art. 79 à 82 P-OTVA):
 - Passage de la méthode effective à la méthode simplifiée: l'impôt grevant les biens et les prestations de services au taux prévu à l'art. 25 LTVA (taux applicable au moment de l'acquisition) devra être payé à concurrence de la valeur résiduelle de ces biens et prestations de services au moment du changement. La déclaration devra être effectuée dans le décompte.
 - Passage de la méthode simplifiée à la méthode effective: l'impôt grevant les biens et les prestations de services au taux prévu par la loi (taux applicable au moment de l'acquisition) devra être crédité à concurrence de la valeur résiduelle de ces biens et prestations de services au moment du changement. La déclaration devra être effectuée dans le décompte.
 - À des fins de simplification, le projet prévoit de supprimer les procédures particulières d'imputation des impôts préalables en cas d'exportations et de prestations fournies à des bénéficiaires diplomatiques ainsi que les procédures d'imputation de l'impôt préalable fictif et d'imposition de la marge (art. 90 P-OTVA). Les formulaires 1050, 1055 et 1056 seront supprimés.
 - Dépassement des limites pour l'application des taux de la dette fiscale nette (art. 81 P-OTVA):
 - Il faudra constater un dépassement de l'une ou des deux limites durant trois périodes fiscales consécutives (contre deux actuellement) pour contraindre un assujetti à passer à la méthode effective au début de la quatrième période fiscale.
 - La disposition spéciale pour les dépassements importants d'une ou des deux limites entraînant un retrait plus rapide, voire rétroactif, de l'autorisation d'appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette sera abrogée.
 - Concernant la méthode des taux forfaitaires, la durée d'adhésion minimale et le délai d'attente pour pouvoir y réadhérer seront désormais d'une période fiscale complète (contre une durée d'adhésion de trois périodes fiscales et un délai d'attente de dix périodes fiscales actuellement, art. 98 P-OTVA).
- Imposition de groupe: le projet précise à quel moment les modifications de la composition du groupe devront être annoncées à l'Administration fédérale des contributions (AFC) et que ces annonces devront désormais être effectuées par voie électronique au moyen du portail prévu à cet effet (art. 18 à 20 P-OTVA).
- Déduction de l'impôt préalable fictif: les biens qu'un assujetti a achetés à un bénéficiaire au sens de la loi sur l'État hôte (LEH)¹ ne donneront pas droit à la déduction de l'impôt préalable fictif (art. 63 P-OTVA) puisqu'ils sont exonérés d'impôt.
- Le projet désigne les psychologues, les pharmaciens et les optométristes comme des membres de professions du secteur de la santé (art. 35 P-OTVA).
- Procédure de déclaration: la procédure de déclaration devra être appliquée en cas de paiement en espèces de 15 000 francs ou plus entre personnes assujetties.

¹ RS 192.12

- Sur la base de l'art. 65a LTVA, certaines opérations dans le domaine de l'imposition de groupe, du décompte annuel ainsi que des méthodes des taux de la dette fiscale nette et des taux forfaitaires devront être effectuées exclusivement par voie électronique au moyen du portail prévu à cet effet.

3 Commentaire des différents articles

Art. 4a, al. 4

L'abréviation «AFC» est introduite dans l'OTVA.

Art. 18

Les *al. 1 et 2* établissent que chaque groupe doit désigner un représentant et définissent qui peut assumer cette fonction. L'*al. 3* règle la procédure d'autorisation de l'imposition de groupe lorsque le groupe remplit déjà les conditions requises. La demande ne devra pas être déposée dès le début de l'année, mais un délai approprié devra être octroyé. En revanche, si le groupe remplit les conditions au cours d'une période fiscale seulement, l'*al. 4* prévoit la possibilité de se soumettre à l'imposition de groupe durant la période fiscale, à compter du moment où les conditions sont remplies. Cette manière de procéder correspond à la pratique actuelle. Dans la version allemande, le terme *Gesuch* est par ailleurs remplacé par le terme *Antrag* dans l'ensemble de l'article, étant donné que c'est également le terme employé dans la loi pour désigner une demande. L'art. 18 ainsi que les *art. 19 et 20* précisent les différentes démarches que les assujettis doivent effectuer par voie électronique.

Art. 19, al. 1 et 2

Al. 1: un groupe d'imposition pourra désormais également changer de représentant au cours d'une période fiscale. Comme c'est le cas actuellement, le changement devra être annoncé à l'avance, mais la disposition ne prévoit plus aucun délai spécifique.

Al. 2: cette adaptation est nécessaire en raison de la modification de l'al. 1.

Art. 20

L'*al. 3* complète la pratique actuelle concernant la procédure en cas de modification de la composition du groupe. Il indique les conditions à réunir pour qu'une entité remplissant nouvellement les conditions d'admission à l'imposition de groupe puisse devenir membre d'un groupe dès le moment où elle remplit les conditions. Dans la version allemande, le terme *Gesuch* est remplacé par le terme *Antrag* dans l'ensemble de l'article, étant donné que c'est également le terme employé dans la loi pour désigner une demande.

Art. 29

Selon la nouvelle disposition inscrite à l'art. 18, al. 3, LTVA, les fonds seront toujours considérés comme des subventions ou autres contributions de droit public si la collectivité publique qui a versé les fonds indique expressément au destinataire que les fonds qu'elle lui a versés constituent une subvention ou une autre contribution de droit public.

Hormis l'ajout dans la phrase introductive nécessaire en raison de la fiction juridique, l'*al. 1* correspond à l'actuel art. 29. Il donnera avant tout un fil conducteur pour les cas où une collectivité publique verse des fonds *sans* les qualifier de subventions, bien qu'il s'agisse d'une subvention au vu des principes légaux et de la pratique administrative de l'AFC. Il aidera aussi les collectivités publiques à évaluer s'il s'agit d'une subvention ou pas lorsqu'elles versent des fonds.

Al. 2: pour des raisons de sécurité juridique, cet alinéa précise jusqu'à quand, en ce qui concerne la TVA, une collectivité publique pourra désigner les fonds versés comme des subventions ou autres contributions de droit public. Le délai de finalisation de la période fiscale au cours de laquelle le versement a eu lieu constituera le dernier moment. Une désignation durant la prescription du droit de taxation serait inapplicable, étant donné que les destinataires assujettis doivent connaître le montant des impôts sur le chiffre d'affaires et des impôts préalables déductibles et que les collectivités publiques doivent respecter des délais pour le bouclage annuel. Si une collectivité

publique verse des fonds, elle aura donc jusqu'à la fin du mois d'août de l'année suivante au plus tard pour communiquer au destinataire des fonds qu'ils constituent une subvention ou une autre contribution de droit public. Ce délai est un délai de péremption.

Art. 35, al. 2, let. d^{bis}, p et q

Les membres des professions ajoutées dispensent des traitements médicaux. La pratique en vigueur sera inscrite dans l'ordonnance.

Art. 38

L'al. 2^{bis} définit qui peut être considéré responsable d'un établissement ou d'une fondation. Le critère déterminant n'est pas le financement de la fondation ou de l'établissement, mais la compétence de désigner ses organes.

Al. 3: adaptation de la portée de l'exclusion du champ de l'impôt rendue nécessaire par le fait que les fondations et les établissements ne fournissent pas uniquement des prestations exclues du champ de l'impôt aux collectivités publiques – ou n'acquièrent pas uniquement de telles prestations auprès des collectivités publiques – lorsque ces dernières en sont les seules fondatrices, mais aussi lorsqu'elles en sont les seules responsables.

Art. 44

Cette disposition se trouve désormais à l'art. 23, al. 2, ch. 12, LTVA (ajustement du niveau normatif).

Art. 48e

Puisque la vente entre le premier vendeur et la plateforme est exonérée de TVA ou réputée fournie à l'étranger, l'application de l'imposition de la marge entraînerait une charge de TVA trop faible sur l'ensemble de la chaîne de création de valeur. La plateforme n'aurait donc que sa marge à imposer, laquelle correspond en pratique à la commission qu'elle retient sur la vente. Cette commission ne correspond toutefois pas du tout à la marge qui serait réalisée par le vendeur en l'absence de l'application de l'art. 20a LTVA. Le cas échéant, on aboutirait à une situation où la vente du bien en lui-même ne serait pas imposée.

Il est à noter que le vendeur qui livre le bien à la plateforme et qui doit exonérer sa livraison (art. 23, al. 3, ch. 13, LTVA) ne pourra pas faire valoir les pertes qu'il réalise sur ces ventes comme il le pourrait s'il appliquait lui-même l'imposition de la marge. Cela étant dit, dans la mesure où il pourra déduire l'impôt préalable sur les objets qu'il a acquis avec TVA, sa situation ne devrait pas être péjorée par rapport à aujourd'hui.

Art. 61

L'exonération d'impôt pour les monnaies d'or et l'or fin sera désormais réglée dans la loi (art. 23, al. 2, ch. 12, et art. 53, al. 1, let. m, LTVA). La déduction de l'impôt préalable se fonde sur l'art. 28 LTVA.

Art. 63, al. 3

Let. c: modification de la référence en raison de l'ajustement du niveau normatif de l'art. 44 OTVA.

Let. e: un bien acheté à un bénéficiaire au sens de l'art. 2 LEH n'est grevé d'aucun impôt. La déduction d'un impôt préalable fictif doit donc être exclue en cas de revente.

Let. f: la livraison du vendeur assujetti à la plateforme est exonérée de l'impôt (art. 23, al. 2, ch. 13, LTVA). Étant donné que le vendeur peut procéder à la déduction de l'impôt préalable, les biens ne sont pas grevés de TVA. Ainsi, les plateformes ne doivent pas pouvoir déduire l'impôt préalable fictif.

Art. 75, al. 3

Cet alinéa vise à corriger une erreur dont les effets sont défavorables pour les assujettis. En cas de subventions destinées à couvrir un déficit d'exploitation, les subventions doivent être mises en relation avec les recettes totales pour une réduction correcte de la déduction de l'impôt préalable, et non pas avec le chiffre d'affaires total. Outre le chiffre d'affaires, les recettes totales englobent les recettes provenant des subventions, des dons et des activités relevant de la puissance publique.

Art. 76a

Cet article précise la procédure à appliquer lorsqu'une personne souhaite établir son décompte annuellement dès le début de son assujettissement.

Al. 1: étant donné que l'AFC devra facturer des acomptes en cas de recours au décompte annuel, l'assujetti ne devra pas attendre trop longtemps avant d'annoncer à l'AFC qu'il souhaite établir son décompte annuellement. Tout comme pour la méthode des taux de la dette fiscale nette, la demande d'adhésion devra donc être effectuée au plus tard 60 jours après la notification du numéro TVA.

Al. 2: tout assujetti aura en principe le droit de recourir au décompte annuel. Pour les nouveaux assujettis, il faudra donc simplement clarifier s'ils remplissent ou pas la condition fixée à l'art. 35, al. 1^{bis}, let. b, LTVA. Étant donné qu'ils ne disposent généralement d'aucune donnée tirée des années antérieures, il faudra se fonder sur le chiffre d'affaires prévisionnel (TVA incluse) des douze premiers mois à compter de l'immatriculation au registre des assujettis à la TVA.

L'*al. 3* règle le délai d'attente pour qu'un assujetti puisse adhérer au décompte annuel lorsqu'il n'a pas annoncé à l'AFC qu'il souhaite recourir au décompte annuel dans les 60 jours qui suivent la notification du numéro TVA.

Exemple: l'AFC notifie à Construction Sàrl son numéro TVA le 10 juin 2025. Construction Sàrl demande à recourir au décompte annuel le 2 septembre 2025. Elle ne pourra donc pas recourir au décompte annuel avant le 1^{er} janvier 2027.

Art. 76b

Al. 1: toute annonce tardive de passage au décompte annuel sera sans effet. Pour passer au décompte annuel pour le début de la période fiscale suivante, l'assujetti devra déposer une nouvelle demande en respectant le délai.

Al. 2: tout assujetti aura en principe le droit de recourir au décompte annuel. Différentes conditions devront toutefois être remplies:

Let. a: en vertu de l'art. 35, al. 1^{bis}, let. b, LTVA, le recours au décompte annuel est admis uniquement si le chiffre d'affaires annuel provenant des prestations imposables ne dépasse pas 5 005 000 francs. Pour déterminer si cette condition est remplie, il y a lieu de prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé au cours de la période fiscale précédente, TVA incluse. En cas de décompte selon les contre-prestations convenues, il faut se fonder sur les contre-prestations convenues et, en cas de décompte selon les contre-prestations reçues, sur les contre-prestations reçues.

Let. b: le décompte annuel comportant un risque de pertes élevé pour la Confédération, l'AFC doit pouvoir refuser le passage au décompte annuel aux assujettis qui n'ont pas rempli leurs obligations en matière de TVA ou ne les ont remplies que partiellement (cf. art. 35a, al. 1, LTVA). Pour évaluer le respect des obligations fiscales, l'AFC se fondera sur les trois dernières périodes fiscales ou sur les rapports depuis le début de l'assujettissement, si celui-ci est plus récent. Un décompte est considéré comme remis dans les délais lorsqu'il a été transmis dans les 60 jours suivant la fin de la période de décompte ou durant le délai supplémentaire accordé par l'AFC. Lorsque l'AFC accorde un délai supplémentaire pour remettre le décompte, le délai de paiement de la créance fiscale est aussi prolongé en conséquence.

Art. 76c

Al. 1: un assujetti ne souhaitant plus avoir recours au décompte annuel devra l'annoncer à l'AFC par voie électronique au moyen du portail prévu à cet effet. Toute annonce tardive sera sans effet. Pour ne plus recourir au décompte annuel pour le début de la période fiscale suivante, l'assujetti devra effectuer une nouvelle annonce auprès de l'AFC en respectant le délai.

L'*al. 2* indique à quel moment l'AFC peut révoquer l'autorisation d'établir des décomptes annuels:

Let. a: les règles relatives au recours au décompte annuel suivent dans une large mesure celles applicables à méthode des taux de la dette fiscale nette. Tout comme dans cette dernière, l'assujetti ne pourra plus recourir au décompte annuel à compter de la quatrième période fiscale si son chiffre d'affaires a dépassé la limite de 5 005 000 francs (TVA incluse) pendant trois périodes fiscales consécutives.

La *let. b* précise les cas dans lesquels des manquements dans l'accomplissement des obligations de décompte et/ou de paiement pourront entraîner un retrait de l'autorisation de recourir au décompte annuel. Le retrait ne s'appliquera pas pour le début de la période fiscale suivante, mais pour le début de la période fiscale successive. En effet, un délai supplémentaire pour remettre le décompte est souvent demandé, de sorte que les nouveaux acomptes sont déjà déterminés et facturés sur la base des données de l'avant-dernière année au moment de la réception du décompte. Afin de réduire au maximum la charge administrative pour les assujettis et l'AFC, il conviendra, dans la mesure du possible, d'éviter les modifications rétroactives du mode de décompte. Le fait que l'assujetti remplisse ses obligations de décompte et de paiement l'année suivante sera sans importance et ne permettra donc pas d'empêcher le retrait de l'autorisation.

Ch. 1: l'AFC fixera le montant des acomptes sur la base des données de la dernière période fiscale disponible, donc généralement en se fondant sur la créance fiscale de l'année précédente (cf. art. 86a, al. 2, LTVA). Le montant de la créance fiscale peut varier fortement entre une période fiscale et la période fiscale précédente du fait des fluctuations courantes des chiffres d'affaires et des divers investissements réalisés. Par conséquent, les acomptes facturés peuvent fréquemment s'avérer trop bas ou trop élevés. L'assujetti pourra donc demander à l'AFC de les ajuster. Il ne devra fournir aucune justification et pourra demander plusieurs ajustements par an. Ce faisant, il existe cependant un risque que la réduction des acomptes demandée soit excessive en vue d'obtenir des avantages de trésorerie. Le décompte annuel n'étant pas pensé pour améliorer la situation en matière de liquidités de l'assujetti, mais pour alléger sa charge administrative, l'AFC aura besoin de moyens d'action pour lutter contre les réductions trop importantes.

Premier tiret: lorsque les décomptes sont établis selon la méthode effective ou selon la méthode des taux forfaitaires, les acomptes seront au nombre de trois et ils seront suivis d'un versement final. Si un assujetti ayant demandé à réduire ses acomptes remarque en cours d'année que la réduction demandée est trop importante, il devra, pour éviter de se voir retirer l'autorisation d'établir des décomptes annuels, demander à augmenter le montant du dernier acompte avant l'échéance de celui-ci.

Deuxième tiret: il n'y aura qu'un seul acompte lorsque les décomptes sont établis au moyen des taux de la dette fiscale nette. Une réduction sera considérée comme disproportionnée lorsqu'un assujetti demandera une réduction de cet acompte et qu'il s'avérera lors de la réception du décompte annuel que l'acompte réduit est inférieur à 35 % du montant de l'impôt dû pour la période fiscale. Plus aucune correction de l'acompte ne sera possible après son échéance.

Exemple: Fiduciaire Sàrl, qui recourt à la méthode des taux de la dette fiscale nette, a demandé, le 10 juillet, une réduction de son acompte de 9000 francs à 4000 francs. En septembre, Fiduciaire Sàrl remarque que cette réduction était en fait trop importante. Il n'est plus possible d'ajuster l'acompte après l'échéance (31 août). Si les 4000 francs ne représentent pas au moins 35 % du montant de l'impôt à verser pour la période fiscale en cours, Fiduciaire Sàrl ne pourra plus recourir au décompte annuel à compter du début de la deuxième année suivante.

Ch. 2: si le décompte n'est pas remis dans les temps (lorsqu'un délai supplémentaire est accordé par l'AFC, le décompte est considéré comme remis dans les temps si la remise intervient avant l'échéance du délai), l'assujetti recevra d'abord une sommation. Si le décompte n'est toujours pas remis après sommation, l'AFC devra procéder à une estimation de la créance fiscale dans les limites de son pouvoir d'appréciation. Cela constituera automatiquement une violation de l'obligation de décompte ayant pour conséquence le retrait de l'autorisation d'établir des décomptes annuels.

Ch. 3: le fait que l'AFC doive engager des poursuites parce que le versement final n'est pas réglé constituera une violation de l'obligation de paiement ayant pour conséquence le retrait de l'autorisation d'établir des décomptes annuels.

Art. 76d

Al. 1: en raison du système, l'AFC doit se fonder sur les chiffres antérieurs pour établir le montant des acomptes. Ces chiffres peuvent s'avérer trop bas ou trop élevés par rapport à la créance fiscale de l'année en cours. Il est donc judicieux que l'assujetti puisse demander l'ajustement des acomptes. Il ne devrait généralement y avoir qu'un ajustement par période fiscale, mais plusieurs ajustements seront possibles. Il faut également s'attendre à ce qu'il s'agisse principalement de réductions, celles-ci pouvant permettre d'obtenir des avantages de trésorerie.

Al. 2: le décompte annuel sera soumis à un traitement très largement automatisé. Il ne sera donc possible de déposer des demandes d'ajustement des acomptes qu'avant l'échéance de ceux-ci et uniquement par voie électronique au moyen du portail prévu à cet effet.

Art. 77, al. 2, let. g et h, et al. 3

Al. 2, let. g: les taux de la dette fiscale nette sont des taux spécifiques à certaines branches qui tiennent compte de manière forfaitaire de l'ensemble de l'impôt préalable contenu dans les acquisitions de biens, de prestations de services, de moyens d'exploitation et de biens d'investissement, ainsi que dans les frais généraux. Lorsqu'une entreprise de vente par correspondance utilise une plateforme numérique pour vendre des biens se trouvant déjà sur le territoire suisse au moment de la vente, la livraison réputée exister entre cette entreprise de vente par correspondance et la plateforme numérique est exonérée de TVA. Pour sa part, la plateforme numérique est considérée comme le fournisseur de la prestation selon l'art. 20a LTVA et devra imposer la livraison au client. Si on accordait à la plateforme numérique la possibilité de recourir à la méthode des taux de la dette fiscale nette, elle pourrait effectuer une déduction forfaitaire d'impôt préalable alors que les biens qu'elle est réputée avoir acquis et revendus ne sont pas grevés d'impôt préalable.

Al. 2, let. h: les entreprises étrangères qui fournissent des prestations sur le territoire suisse sont en règle générale également assujetties à la TVA à l'étranger et peuvent y déduire la TVA étrangère à titre d'impôt préalable. Si elles fournissent des prestations sur le territoire suisse, le recours à la méthode des taux de la dette fiscale nette leur permettrait donc d'effectuer, de manière forfaitaire, une seconde déduction de l'impôt préalable sur les prestations préalables correspondantes. Même si les matériaux utilisés pour fournir les prestations (p. ex. la peinture pour un peintre) sont grevés de TVA suisse (parce que l'entreprise a acheté les matériaux en Suisse ou les a importés sur le territoire suisse), l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette aboutirait à une dette fiscale trop faible pour les entreprises étrangères, dès lors qu'aucun impôt préalable n'a été acquitté sur le territoire suisse pour les moyens d'exploitation et les biens d'investissement. Il convient donc de ne pas laisser aux entreprises étrangères la possibilité de recourir à la méthode des taux de la dette fiscale nette. Cela ne concerne toutefois pas les établissements stables suisses assujettis d'entreprises étrangères.

Al. 3: les ch. 28 et 28^{bis} de l'art. 21, al. 2, LTVA concernent les collectivités publiques, lesquelles ne peuvent pas recourir à la méthode des taux de la dette fiscale nette, mais doivent appliquer la méthode effective ou celle des taux forfaitaires. Ces exceptions ne concernent donc pas les assujettis utilisant la méthode des taux de la dette fiscale nette et avaient été incluses à tort dans la liste des prestations pour lesquelles ces assujettis avaient la possibilité d'opter. Par ailleurs, la LTVA compte une nouvelle exclusion du champ de l'impôt introduite dans le cadre de la révision partielle; elle doit également être ajoutée dans la présente disposition.

Art. 78

Al. 1: exiger, comme le demande l'al. 1, une annonce par écrit pour adhérer à la méthode des taux de la dette fiscale nette n'est plus adapté, étant donné que l'adhésion s'effectue, depuis des années, presque exclusivement par voie électronique au moyen du portail prévu à cet effet. À l'avenir, le recours au portail sera prescrit.

L'al. 3 précise que l'assujetti devra établir ses décomptes selon la méthode effective pendant au moins trois périodes fiscales complètes avant de pouvoir passer à la méthode des taux de la dette fiscale nette. Cette précision ne modifie en rien la situation juridique, puisque l'on procède actuellement déjà de cette manière.

Al. 4: cette précision d'ordre linguistique n'entraîne aucune modification matérielle.

Al. 5: comme aux art. 31 et 32 LTVA, il sera désormais question uniquement de biens et de prestations de services. Pour le calcul de la valeur résiduelle, ce sont les règles habituelles qui s'appliquent.

Art. 79

Al. 1: cette procédure s'étant révélée inutile dans la pratique, la dernière phrase de l'al. 1 est supprimée. Il est en effet fréquent que l'année suivante l'assujetti ne souhaite plus passer à la

méthode des taux de la dette fiscale nette ou qu'il ne remplisse plus les conditions. Il est dès lors plus judicieux d'exiger une nouvelle demande d'adhésion le cas échéant.

Al. 3: actuellement, aucune correction n'est effectuée lors du passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette si le mode de décompte (contre-prestations convenues / reçues) n'est pas également modifié. Si cette pratique simplifie les changements de méthode de décompte, elle permet aussi parfois de procéder de manière forfaitaire à une seconde déduction de l'impôt préalable lors de l'établissement du décompte avec les taux de la dette fiscale nette. Elle incite en outre à passer à la méthode effective avant un investissement important pour effectuer la déduction complète de l'impôt préalable et à rechanger après les trois ans d'attente. Désormais, l'impôt préalable déduit auparavant sur des biens et des prestations de services, y compris les parts de cet impôt corrigées à titre de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, devra être remboursé à concurrence de leur valeur résiduelle au moment du changement. Ces corrections devront être effectuées de manière analogue à la procédure applicable en cas de changement d'affectation. Elles visent à garantir que l'impôt décompté en appliquant les taux de la dette fiscale nette n'est ni trop élevé ni trop faible. L'assujetti devra effectuer ces corrections dans le dernier décompte effectif établi avant le passage à la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Al. 4: puisque désormais des corrections devront être effectuées également lorsque le mode de décompte (contre-prestations convenues / reçues) n'est pas modifié, l'al. 4 doit être complété pour préciser qu'en cas de changement simultané du mode de décompte des corrections *supplémentaires* devront être effectuées pour la date du changement. La disposition explique en outre de quelle manière les corrections relatives aux postes débiteurs et créanciers devront être déclarées dans le décompte avec l'AFC. Alors que jusqu'ici l'AFC réalisait ces corrections en marge du processus de décompte, il incombera désormais aux assujettis de les effectuer dans le dernier décompte qu'ils établissent selon la méthode effective avant le passage à la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Art. 81

Al. 1: cette procédure s'étant révélée inutile dans la pratique, la dernière phrase de l'al. 1 est supprimée. Il est en effet fréquent que l'année suivante, l'assujetti ne souhaite plus passer à la méthode effective. Il est dès lors plus judicieux d'exiger une nouvelle demande de changement le cas échéant.

Al. 1^{bis}: des taux de la dette fiscale nette peuvent être modifiés soit en raison d'adaptations des taux de l'impôt, soit à la suite d'un nouveau calcul des taux de la dette fiscale nette. Les modifications dues à la hausse ou à la baisse des taux de l'impôt ne posent aucun problème, puisqu'elles n'apportent aux assujettis qui établissent leurs décomptes à l'aide de la méthode des taux de la dette fiscale nette aucun avantage ou désavantage par rapport aux assujettis qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective. En règle générale, les modifications des taux de la dette fiscale nette interviennent au 1^{er} janvier. Comme il est possible d'abandonner la méthode des taux de la dette fiscale au profit de la méthode effective pour la fin d'une période fiscale, une personne établissant ses décomptes selon cette méthode et dont les taux de la dette fiscale nette ont été modifiés peut ainsi réagir sans délai. Si au moment du changement de taux, une entreprise n'a pas encore établi ses décomptes pendant une période fiscale complète selon la méthode des taux de la dette fiscale, elle doit pouvoir passer à la méthode effective de manière anticipée.

Exemple: l'entreprise X Sàrl est inscrite au registre des assujettis le 1^{er} mai 2028. Elle opte pour la méthode des taux de la dette fiscale nette et a ainsi le droit de passer à la méthode effective au plus tôt le 1^{er} janvier 2030. Si le taux de la dette fiscale nette de sa branche change au 1^{er} janvier 2029 à la suite d'un nouveau calcul de l'AFC, l'entreprise X Sàrl doit avoir la possibilité de passer à la méthode effective à partir de cette date, peu importe que le taux de la dette fiscale nette soit revu à la hausse ou à la baisse.

Al. 2: en cas de dépassement des limites fixées pour le chiffre d'affaires ou la dette d'impôt, l'assujetti doit en principe passer à la méthode effective. Des écarts sporadiques ne doivent toutefois pas empêcher l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette. Un mandat important peut par exemple entraîner le dépassement d'une limite ou même des deux limites sur deux années consécutives, avant que le chiffre d'affaires et la dette fiscale ne se stabilisent à nouveau à un niveau largement inférieur. Les deux modifications suivantes sont prévues dans le but de réduire la charge administrative due aux changements de méthode de décompte: (1) il faudra désormais qu'un

dépassement de l'une ou des deux limites susmentionnées soit constaté durant trois périodes fiscales consécutives (contre deux actuellement), et ce (2) quelle que soit l'importance de l'écart, pour qu'un changement de méthode de décompte doive avoir lieu.

La règle spéciale en cas de dépassement de la limite du chiffre d'affaires ou de la dette fiscale supérieur à 50 % étant supprimée, les *al. 3 et 4* peuvent être abrogés.

Al. 5: cette disposition constitue le pendant de l'art. 79, al. 3, et traite des corrections à apporter en cas de passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective. Étant donné qu'avec l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette, les biens et les prestations de services acquis restent partiellement grevés d'impôt, un dégrèvement doit être accordé en cas de changement. Ces corrections permettent de remettre sur un pied d'égalité les entreprises qui changent de méthode pour passer à la méthode effective et les entreprises qui ont toujours utilisé cette méthode de décompte. La correction devra être effectuée dans le premier décompte établi selon la méthode effective après le changement. Les corrections à apporter en cas de passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette ou inversement suppriment toute incitation à changer de méthode de décompte pour des raisons d'optimisation fiscale.

Al. 6: puisque dorénavant des corrections seront aussi effectuées lorsque le mode de décompte (contre-prestations convenues / reçues) n'est pas modifié, l'al. 6 doit être complété pour préciser qu'en cas de changement du mode de décompte, des corrections *supplémentaires* devront être effectuées pour la date du changement. La disposition explique en outre de quelle manière les corrections relatives aux postes débiteurs et créanciers devront être déclarées dans le décompte avec l'AFC. Alors que jusqu'ici l'AFC réalisait ces corrections en marge du processus de décompte, il incombera désormais aux assujettis de les effectuer dans le dernier décompte qu'ils établissent selon la méthode des taux de la dette fiscale nette avant le passage à la méthode effective.

Art. 82

Al. 2 et 3: grâce aux corrections à apporter lors du passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette en vertu de l'art. 79, al. 3, plus aucune correction ne sera nécessaire à la fin de l'assujettissement, car la valeur résiduelle des biens et des prestations de services est grevée de l'impôt préalable. Les *al. 2 et 3* peuvent donc être abrogés.

Art. 83

Al. 1: lorsque les décomptes sont établis au moyen des taux de la dette fiscale nette, les biens et les prestations de services servant à fournir des prestations imposables ou exclues du champ de l'impôt doivent être grevés de l'impôt préalable. Par conséquent, en cas de reprise d'un patrimoine, d'une part de patrimoine ou d'autres valeurs patrimoniales dans le cadre d'une procédure de déclaration auprès d'un assujetti qui établit ses décomptes selon la méthode effective, l'impôt préalable grevant le patrimoine repris devra être corrigé par la personne qui le reprend. Il conviendra alors de procéder comme décrit à l'art. 79, al. 3.

Al. 2: la correction est superflue uniquement si l'aliénateur qui établissait ses décomptes selon la méthode effective utilisait le patrimoine pour une activité ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Art. 84, al. 1 et 3

Al. 1: actuellement, le nombre de taux de la dette fiscale nette applicables en cas de décompte au moyen de cette méthode est limité à deux. Cette limitation sera supprimée.

Al. 3: cette adaptation de l'énoncé résulte de la modification de l'al. 1.

Art. 85

De nombreux assujettis qui établissent leurs décomptes au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette continueront d'appliquer un seul taux à la totalité de leur chiffre d'affaires. Comme le nombre de taux de la dette fiscale nette applicables ne sera plus limité, il ne s'agira toutefois plus d'une norme et l'application de deux taux de la dette fiscale nette ne constituera donc plus une exception. Cet article peut donc être abrogé.

Art. 86

La procédure pour l'attribution et l'autorisation des taux de la dette fiscale nette sera dorénavant réglée exclusivement à l'art. 86.

Al. 1 et 3: pour chaque activité générant un chiffre d'affaires dépassant 10 % du chiffre d'affaires total imposable, l'assujetti devra demander à l'AFC l'autorisation d'appliquer le taux de la dette fiscale nette correspondant. Les chiffres d'affaires de toutes les activités pour lesquelles le même taux de la dette fiscale est applicable selon l'ordonnance de l'AFC du 6 décembre 2010 sur la valeur des taux de la dette fiscale nette par branche et activité² devront être additionnés.

Exemple:

	TDFN selon l'ordonnance TDFN	Part du chiffre d'affaires imposable	Déterminant pour la limite des 10%	TDFN attribué
Maçonnerie	4.3 %	8.0 %	15.0 %	4.3 %
Carrelage	4.3 %	7.0 %		
Peinture	5.1 %	45.0 %	45.0 %	5.1 %
Travail à façon, branches de la construction	6.5 %	40.0 %	40.0 %	6.5 %

Al. 2: lorsque des entreprises sont fondées ou restructurées, des parties de l'exploitation gagnent ou perdent en importance. Il convient donc de fixer à quel moment une nouvelle attribution des taux de la dette fiscale nette s'impose.

Let. a: si, lors de son inscription au registre des assujettis à la TVA, une personne opte pour l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette, il ne sera en principe pas possible de se baser sur des valeurs passées pour la détermination des taux autorisés. Le cas échéant, ce sont les chiffres d'affaires escomptés au cours des douze premiers mois qui seront déterminants. Il en ira de même en cas de démarrage d'une nouvelle activité: si on part du principe qu'au cours des douze premiers mois, cette activité représentera plus de 10 % du chiffre d'affaires imposable total, le taux de la dette fiscale nette correspondant sera autorisé dès le début de cette nouvelle activité.

Let. b: la situation n'est pas la même lorsqu'une activité prend de l'importance au fil des ans. Ce n'est que lorsque la limite des 10 % est régulièrement dépassée que le taux de la dette fiscale nette correspondant sera autorisé. Jusqu'ici, les deux dernières périodes fiscales précédentes étaient déterminantes. Désormais, la limite des 10 % devra être dépassée durant trois périodes fiscales consécutives pour que l'autorisation soit accordée pour le début de la quatrième période fiscale.

Al. 4: lorsqu'une activité perd en importance et que le chiffre d'affaires qu'elle génère ne dépasse plus la limite des 10 %, il conviendra de procéder comme décrit à l'al. 2. Le taux de la dette fiscale nette concerné ne sera retiré que si la situation se répète durant trois périodes fiscales consécutives.

Art. 87

Comme le nombre de taux de la dette fiscale nette n'est plus limité, il n'est plus nécessaire d'avoir une réglementation pour définir quels taux doivent être utilisés lorsque l'assujetti exerce plus de deux activités. Cet article peut donc être abrogé.

Art. 88

Cette disposition règle la manière dont les différentes activités doivent être décomptées. S'il s'agit d'une activité pour laquelle l'AFC a autorisé l'assujetti à appliquer le taux de la dette fiscale nette correspondant, le chiffre d'affaires résultant de cette activité devra être décompté à ce même taux (al. 1).

Al. 1^{bis}: si aucun taux de la dette fiscale nette n'a été autorisé pour une activité, car la part du chiffre d'affaires réalisée avec cette activité est inférieure à 10 % du chiffre d'affaires total imposable, les chiffres d'affaires provenant de cette activité devront en principe être décomptés au taux de la dette fiscale nette supérieur le plus proche qui a été autorisé. Si aucun taux de la dette fiscale nette supérieur n'a été autorisé, par exemple parce que la part de l'activité à laquelle un taux de la dette fiscale nette supérieur s'appliquerait représente moins de 10 % du chiffre d'affaires imposable, c'est le taux de la dette fiscale nette inférieur le plus proche qui sera appliqué.

² RS 641.202.62

Exemple 1:

	<i>TDFN selon l'ordonnance TDFN</i>	<i>Part du chiffre d'affaires imposable</i>	<i>TDFN autorisé</i>	<i>À décompter au TDFN de</i>
<i>Menuiserie</i>	3.5 %	34.0 %	3.5 %	3.5 %
<i>Location de services</i>	6.5 %	8.0 %		4.3 %
<i>Travaux de nettoyage</i>	5.9 %	7.0 %		4.3 %
<i>Entreprise de déménagement</i>	4.3 %	45.0 %	4.3 %	4.3 %
<i>Commerce de matériaux de construction</i>	2.0 %	6.0 %		3.5 %

Si une seule activité dépasse la limite des 10 %, tous les chiffres d'affaires devront être décomptés au taux de la dette fiscale nette correspondant à cette activité.

Exemple 2:

	<i>TDFN selon l'ordonnance TDFN</i>	<i>Part du chiffre d'affaires imposable</i>	<i>TDFN autorisé</i>	<i>À décompter au TDFN de</i>
<i>Menuiserie</i>	3.5 %	75.0 %	3.5 %	3.5 %
<i>Location de services</i>	6.5 %	8.0 %		3.5 %
<i>Travaux de nettoyage</i>	5.9 %	7.0 %		3.5 %
<i>Entreprise de déménagement</i>	4.3 %	4.0 %		3.5 %
<i>Commerce de matériaux de construction</i>	2.0 %	6.0 %		3.5 %

Al. 2: cette disposition traite des cas où plusieurs prestations indépendantes les unes des autres forment un tout ou sont offertes en combinaison. Selon l'art. 19, al. 2, LTVA, ces prestations peuvent être traitées comme la prestation principale si celle-ci représente au moins 70 % de la contre-prestation totale. Le cas échéant, le même traitement sera repris en ce qui concerne les taux de la dette fiscale nette.

Exemple 3: si un hôtel offre des prestations d'hébergement (75 % de part de valeur; taux d'imposition 3,7 %) et de restauration (25 % de part de valeur; taux d'imposition 7,7 %) sous forme de demi-pension, la combinaison de ces prestations peut être traitée comme une prestation d'hébergement imposable au taux spécial de 3,7 %. Si le fournisseur de prestations établit ses décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette, ce chiffre d'affaires pourra être décompté au taux de la dette fiscale nette de 2,0 % (branche: hôtellerie: prestations imposables au taux spécial pour l'hébergement).

Al. 2^{bis} et 2^{ter}: en revanche, si en cas de décompte au moyen des taux de la dette fiscale nette, plusieurs prestations indépendantes auxquelles s'applique le même taux de l'impôt forment un tout ou sont offertes en combinaison, le taux de la dette fiscale nette applicable à la prestation principale ne pourra pas être utilisé pour toutes les prestations.

Exemple 4: l'entreprise Constructions SA effectue pour la société Immobilier SA des travaux de maçonnerie (part de 72 %; TDFN 4,3 %), de peinture (part de 17 %; TDFN 5,1 %) et de serrurerie (part de 11 %; TDFN 3,5 %). Le taux normal s'applique à toutes ces prestations; elles ne peuvent donc pas être traitées en fonction d'une prestation principale. Chacune des activités devra être imposée au taux de la dette fiscale nette correspondant, dans la mesure où celui-ci a été autorisé par l'AFC et où l'assujetti peut justifier la part de chaque prestation partielle. Dans le cas contraire, la contre-prestation globale devra être décomptée au taux de la dette fiscale nette le plus élevé autorisé pour ces prestations.

Al. 3: l'application de différents taux de la dette fiscale nette peut représenter une charge administrative pour les assujettis. Pour l'alléger, ils auront la possibilité de décompter la totalité de leur chiffre d'affaires provenant de prestations imposables au taux de la dette fiscale nette autorisé le plus élevé.

Art. 89

La notion de branche mixte ayant été abandonnée dans les nouvelles dispositions relatives aux taux de la dette fiscale nette, cet article peut être abrogé. Les branches mixtes sont les branches pour lesquelles un second taux de la dette fiscale nette n'aurait été autorisé que lorsque la part de chiffre

d'affaires réalisée avec les activités accessoires mentionnées dans l'ordonnance de l'AFC sur la valeur des taux de la dette fiscale nette par branche et activité représente plus de 50 % du chiffre d'affaires total imposable. Cet article peut donc être abrogé.

Exemple: La règle des 50 % s'appliquait jusqu'ici au magasin de sport X, celui-ci sera désormais soumis à la règle des 10 %:

	Part du chiffre d'affaires	TDFN selon l'ordonnance TDFN	Réglementation en vigueur	Nouvelle réglementation
Commerce d'articles et de vêtements de sport	45.0 %	2.0 %	2.0 %	2.0 %
Location de skis, snowboards, etc.	35.0 %	2.8 %		2.8 %
Travaux de réparation et service pour skis et snowboards	20.0 %	5.1 %		5.1 %

Art. 90

Dans le cadre de la simplification de la méthode des taux de la dette fiscale nette, les procédures particulières existant pour le décompte des livraisons non imposables de biens à l'étranger et des prestations non imposables fournies aux bénéficiaires visés à l'art. 2 LEH doivent être supprimées, à l'instar de la procédure prévue pour la mise en compte de l'impôt préalable fictif et lors de l'application de l'imposition de la marge. Les *al. 1, 2* et *2^{bis}* peuvent donc être abrogés. Seule la simplification prévue pour les snack-bars et les stands de restauration avec installations pour la consommation sur place ainsi que pour les manifestations telles que les projections de films, les concerts ou les événements sportifs est conservée.

Art. 91

Quiconque utilise la méthode des taux de la dette fiscale nette et acquiert des prestations visées à l'art. 45, al. 1, LTVA doit acquitter l'impôt sur les acquisitions. La formulation a été adaptée, car:

- désormais, en cas de cession de droits d'émission, de certificats et attestations de réduction des émissions, de garanties d'origine de l'électricité et autres droits, attestations et certificats, l'impôt sur les acquisitions s'appliquera également lorsque la personne qui les cède a son siège sur le territoire suisse, et
- désormais, les assujettis établissant leurs décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette pourront recourir au décompte annuel et, par conséquent, il ne pourra plus leur être imposé de déclarer l'impôt sur les acquisitions dans leur décompte semestriel.

Art. 92

En raison de la modification de l'art. 83, al. 1, et de la suppression de l'art. 93, la prestation à soi-même sera désormais prise en compte sans restriction dans l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Art. 93

Étant donné que des corrections seront effectuées lors du passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette ou inversement, les assujettis qui appliquent la méthode des taux de la dette fiscale nette ne détiendront plus de biens ou de prestations de services non grevés d'impôt préalable. Il ne sera donc plus nécessaire d'effectuer des corrections lorsque des biens immobiliers sont désormais affectés à une activité exclue du champ de l'impôt ou s'ils sont utilisés à des fins non entrepreneuriales. L'art. 93 peut ainsi être abrogé.

Art. 94, al. 1 à 3

D'une part, la réserve relative à l'art. 93 disparaîtra puisque cette disposition sera abrogée. D'autre part, la fixation du taux de la dette fiscale nette auquel une prestation fournie à une personne étroitement liée doit être décomptée lorsque l'AFC a autorisé deux taux de la dette fiscale nette et que la prestation ne peut pas être imputée en totalité à l'une de ces activités n'est plus requise. Le nombre de taux de la dette fiscale nette applicables n'étant plus limité, chaque prestation pourra en principe être décomptée au taux qui lui est applicable selon l'ordonnance de l'AFC sur la valeur des taux de la dette fiscale nette par branche et activité. La règle des 10 % reste néanmoins applicable.

Eu égard au fait que les mêmes règles s'appliqueront aux prestations fournies à des personnes étroitement liées et aux prestations fournies au personnel, les al. 1 à 3 peuvent être regroupés en un seul alinéa.

Art. 95

Lors de la vente de moyens d'exploitation, de biens d'investissement et de prestations de services pouvant être inscrites à l'actif, c'est la nature de cette vente qui sera désormais décisive.

Exemple: la Menuiserie Sàrl établit ses décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette de 3,5% (menuiserie) et 6,5% (travail à façon dans le domaine du bâtiment). Elle achète une nouvelle raboteuse et vend celle qu'elle utilisait depuis 10 ans pour les deux types de prestations. Selon le droit en vigueur, la Menuiserie Sàrl devrait décompter le produit de la vente au taux de la dette fiscale nette de 6,5%. Désormais, c'est la nature de cette vente qui sera décisive. La Menuiserie Sàrl ayant acheté et revendu cette raboteuse après l'avoir utilisée, il s'agit dès lors de commerce de biens usagés imposables au taux normal et le taux de la dette fiscale nette applicable est de 4,3%.

La disposition mentionne désormais aussi les prestations de services pouvant être inscrites à l'actif, soit par exemple les licences. Leur vente devra également être décomptée au taux de la dette fiscale nette applicable à cette prestation.

Art. 97, al. 1 et 3

Al. 1: dorénavant, toutes les «corporations» et non plus uniquement les «corporations forestières» seront considérées comme des institutions analogues au sens de l'art. 37, al. 5, LTVA. Pour une meilleure vue d'ensemble, les institutions qui sont actuellement mentionnées dans une seule phrase seront désormais énumérées individuellement.

Al. 3: la nouvelle exclusion du champ de l'impôt pour les agences de voyages introduite dans le cadre de la révision partielle de la LTVA doit également être prise en compte dans la présente disposition.

Art. 98

Al. 1: l'exigence d'une annonce par écrit n'est plus adaptée. C'est dorénavant l'utilisation du portail qui sera prescrite.

Al. 2: l'art. 100 dispose que les règles prévues en cas d'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette vaudront également en cas d'utilisation de la méthode des taux forfaitaires, ce sous réserve des dispositions contraires prévues à cet égard dans l'OTVA. Les directives relatives aux corrections à apporter en cas de changement de méthode de décompte (art. 79, al. 3, et 81, al. 5) s'appliqueront donc aussi à la méthode des taux forfaitaires, ce qui supprime toute incitation pour les collectivités publiques et les institutions analogues à changer de méthode de décompte pour des motifs d'optimisation fiscale. La durée minimale d'utilisation de la méthode des taux forfaitaires (trois périodes fiscales) et la durée minimale d'attente avant de revenir à la méthode des taux forfaitaires (dix périodes fiscales) seront toutes deux ramenées à une période fiscale.

Al. 3: premièrement, l'utilisation du portail est désormais prescrite. Ensuite, la dernière phrase est supprimée, cette procédure s'étant révélée inutile dans la pratique, car, souvent, l'assujetti ne souhaite plus changer de méthode l'année suivante.

Art. 99, al. 3

Al. 3: l'al. 3 formalise la possibilité, actuellement déjà prévue en pratique, de décompter l'ensemble des chiffres d'affaires au taux forfaitaire autorisé le plus élevé. Il ne sera en outre plus nécessaire de préciser que le nombre de taux forfaitaires applicables n'est pas limité, puisque cette règle s'appliquera désormais aussi à la méthode des taux de la dette fiscale nette. En vertu de l'art. 100 et en l'absence de dispositions contraires, les règles applicables dans le cadre de la méthode des taux de la dette fiscale nette s'appliqueront également dans le cadre de la méthode des taux forfaitaires.

Art. 99a

Avec l'abrogation de l'art. 99a, la disposition de l'art. 91 selon laquelle il convient de déclarer l'impôt sur les acquisitions au cours de la période de décompte dans laquelle il est dû s'appliquera aussi en cas de décompte au moyen des taux forfaitaires.

Art. 104a

On constate de plus en plus souvent, principalement dans le domaine de la construction, que les prestations fournies sont payées en espèces. Des paiements comptants pouvant atteindre des montants à cinq voire six chiffres ont été constatés. Le bénéficiaire de la prestation (mandant) retire de l'argent liquide de son compte en banque et le paiement est confirmé par une signature apposée sur la facture. Il n'y a généralement pas de raison qui explique de tels paiements en espèces. L'argument souvent avancé est qu'il s'agit d'un souhait du fournisseur de la prestation. Chez les fournisseurs, les recettes ne sont souvent pas comptabilisées et l'impôt sur le chiffre d'affaires n'est donc pas acquitté. La comptabilité des entreprises ne comporte donc aucune indication de ces chiffres d'affaires. Le mandant assujéti fait valoir à juste titre son droit à la déduction de l'impôt préalable, puisqu'il reçoit une facture conforme à l'art. 26 LTVA, munie d'une signature qui confirme le paiement en espèces. Cette manière de procéder engendre d'importantes pertes de TVA.

Lorsque les paiements sont effectués par virement bancaire ou postal, des écritures sont nécessaires dans la comptabilité et il est donc plus difficile de procéder à des encaissements sans établir le décompte des assurances sociales ou des impôts correspondants. Il est alors plus simple pour les administrations fiscales et les offices des faillites de prouver les soustractions d'impôts et de taxes et d'ouvrir d'éventuelles procédures pénales et/ou de rappel d'impôt.

Si, dans le cadre de paiements de 15 000 francs ou plus en espèces, la procédure de déclaration n'est pas appliquée et qu'une facture indiquant la TVA est émise en lieu et place, le bénéficiaire de la prestation (mandant) court le risque de se voir refuser le droit de déduire l'impôt préalable si le fournisseur ne déclare et n'acquitte pas correctement l'impôt sur le chiffre d'affaires. Si les deux parties ne veulent pas appliquer la procédure de déclaration, elles peuvent convenir du paiement par virement bancaire ou postal, qui exclut tout risque du point de vue du droit à la déduction de l'impôt préalable.

Les paiements en espèces par des bénéficiaires de prestations qui ne sont pas inscrits au registre des assujettis ne sont pas concernés par cette règle, étant donné que la condition de base de la procédure de déclaration, selon laquelle les deux parties doivent être inscrites au registre des assujettis, n'est pas remplie.

Art. 107, al. 1 et 2

Al. 1: la formulation de cette disposition est adaptée pour clarifier le fait que les postes débiteurs existant au moment du passage devront être décomptés. Par ailleurs, une reformulation est requise en raison de la suppression de la limite relative au nombre de taux de la dette fiscale nette applicables. Pour déterminer le taux de la dette fiscale nette ou le taux forfaitaire auquel un poste débiteur doit être décompté, on se fondera sur le taux applicable à l'activité dont résulte le poste débiteur en question.

Exemple:

	<i>Part du chiffre d'affaires total imposable</i>	<i>TDFN selon l'ordonnance TDFN</i>	<i>TDFN attribué</i>
<i>Peinture</i>	52.0 %	5.1 %	5.1 %
<i>Travaux à la tâche dans le domaine du bâtiment</i>	29.0 %	6.5 %	6.5 %
<i>Maçonnerie</i>	12.0 %	4.3 %	4.3 %
<i>Travaux de serrurerie</i>	7.0 %	3.5 %	

Les postes débiteurs résultant des travaux de serrurerie devront être décomptés à: **4.3 %**

La suppression de la limite du nombre de taux de la dette fiscale nette applicables entraînera aussi une reformulation de l'al. 2.

Art. 111a

Pour des raisons pratiques, il devrait rester possible pour un vendeur de demander à être considéré comme étant la personne assujettie à l'impôt sur les importations même lorsque la plateforme qu'il utilise est assujettie. Pour des raisons évidentes, le champ d'application de cette disposition devra toutefois se limiter aux cas où le vendeur est déjà assujetti en tant qu'entreprise de vente par correspondance sur la base de l'art. 7, al. 3, let. b, LTVA ou aux cas où il dispose d'une déclaration d'engagement pour l'étranger (art. 7, al. 3, let. a, LTVA). En effet, si le vendeur n'est pas assujetti et en l'absence d'indication sur le fait que la livraison est exécutée par une plateforme, l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF) considérera que c'est l'acheteur du bien qui est le débiteur de l'impôt sur les importations, ce qui aboutira à une situation de double imposition.

Si la plateforme n'est pas inscrite au registre des assujettis ou si les informations nécessaires pour l'identifier n'ont pas été transmises au déclarant en douane, l'OFDF considérera par ailleurs que c'est l'entreprise de vente par correspondance assujettie ou le vendeur disposant d'une déclaration d'engagement pour l'étranger qui est l'importateur du bien (et pas le client final).

Art. 113, let. g

Cette disposition est désormais intégrée à l'art. 53, al. 1, let. m, LTVA (rectification du niveau normatif).

Art. 118, al. 1^{bis}

Les plateformes assujetties réalisant des livraisons de biens importés sur le territoire suisse pourront demander à utiliser la procédure de report du paiement de l'impôt (art. 63 LTVA) lorsque, pour une partie au moins de leurs opérations, elles sont considérées comme le fournisseur de la prestation au sens de l'art. 20a LTVA. Si toutefois des mesures administratives (art. 79a LTVA) ont été ordonnées à l'encontre de ces plateformes, l'AFC pourra leur retirer sans délai cette autorisation. De la même manière, il n'y aura pas non plus de délai d'attente en cas d'annulation de la décision relative à la mesure ordonnée. La procédure de report du paiement de l'impôt pourra être à nouveau autorisée dès le jour suivant.

Art. 120

L'al. 1 contient la disposition actuelle.

Al. 2: cette disposition indique à partir de quel moment les plateformes numériques n'auront plus le droit d'appliquer la procédure de report du paiement de l'impôt lorsque des mesures administratives prévues à l'art. 79a LTVA ont été ordonnées contre elles. Il ne faut pas attendre l'entrée en force de la décision, mais empêcher au plus vite l'importation d'envois provenant de ces plateformes.

Art. 121a

L'art. 10, al. 2, let. b, LTVA a été complété, dans le cadre de la révision de la LTVA, par le ch. 1^{bis}, en vertu duquel est libéré de l'assujettissement quiconque exploite une entreprise ayant son siège à l'étranger qui fournit sur le territoire suisse exclusivement des prestations exonérées de l'impôt. En outre, l'art. 10, al. 2, LTVA a été complété par une let. d, qui précise qu'est libéré de l'assujettissement quiconque exploite une entreprise ayant son siège sur le territoire suisse qui fournit sur le territoire suisse exclusivement des prestations exclues du champ de l'impôt.

Ces deux dispositions remplacent l'actuel art. 121a OTVA, selon lequel les entreprises qui fournissent sur le territoire suisse uniquement des prestations exclues du champ de l'impôt peuvent renoncer à s'inscrire au registre des assujettis.

Art. 123

En vertu de l'art. 65a, al. 1, LTVA, le Conseil fédéral peut prescrire l'exécution électronique de certaines procédures. L'al. 1 précise la manière dont doit être effectuée la transmission électronique à l'AFC. L'al. 2 dresse la liste des démarches (inscriptions, décomptes, demandes et annonces) pour lesquelles la procédure électronique est prescrite.

Art. 127, al. 1, let. e à g

L'al. 1 fixe quelles valeurs doivent être déclarées de manière appropriée dans le décompte avec l'AFC:

Let. e: eu égard au fait que les procédures particulières prévues à l'art. 90, al. 1 et 2, seront abrogées, il ne sera plus nécessaire non plus de consigner les valeurs correspondantes dans le décompte. En conséquence, la let. e peut être *abrogée*.

Let. f: l'art. 93 qui règle les corrections pour les biens immobiliers étant abrogé, la let. f doit l'être aussi.

Let. g: en cas de changement de méthode de décompte, des corrections devront désormais être effectuées sur la valeur résiduelle des biens et des prestations de services et être déclarées dans le décompte TVA. En outre, les corrections apportées en raison d'un changement simultané de mode de décompte (passage des contre-prestations convenues aux contre-prestations reçues ou inversement) devront dorénavant être indiquées dans le décompte TVA. L'assujetti devra établir les documents correspondants en la forme requise.

Art. 150

L'imposition volontaire des prestations mentionnées ne fait pas l'objet d'une décision de l'AFC, mais l'assujetti doit déclarer dans son décompte les chiffres d'affaires faisant l'objet d'une imposition volontaire ainsi que l'impôt qui leur est imputé et déduire l'impôt préalable déductible. L'adaptation clarifie ce point.

Art. 151, al. 2

L'art. 10, al. 2, let. b, LTVA a été complété, dans le cadre de la révision de la LTVA, par le ch. 1^{bis}, en vertu duquel est libéré de l'assujettissement quiconque exploite une entreprise ayant son siège à l'étranger qui fournit sur le territoire suisse exclusivement des prestations exclues du champ de l'impôt. Cette disposition remplace l'ancien art. 121a OTVA. Les entreprises libérées de l'assujettissement en vertu de l'art. 10, al. 2, let. b, ch. 1^{bis}, LTVA ne jouiront pas du droit au remboursement, puisqu'elles bénéficieraient sinon d'un avantage concurrentiel par rapport aux entreprises sises sur le territoire suisse qui fournissent aussi uniquement des prestations exclues du champ de l'impôt sur le territoire suisse.

Art. 153, al. 2

En raison de la révision de la LTVA, c'est désormais le lieu du destinataire des prestations (art. 8, al. 1, LTVA) qui sera applicable aux prestations d'organismes de manifestations. Ainsi, l'impôt sur les acquisitions s'appliquera si les destinataires de prestations ont leur siège sur le territoire suisse. Le fait d'autoriser les organisateurs ayant leur siège à l'étranger à recourir à la procédure de remboursement pour les prestations soumises à la TVA qu'ils refacturent à leurs clients permet d'éviter que la TVA perçue sur ces acquisitions ne fasse partie de la base de calcul de l'impôt sur les acquisitions de leurs clients. Par conséquent, les «organismes de manifestations» sont supprimés de cette disposition.

Art. 155, al. 1

À l'avenir, il ne sera plus obligatoire de présenter des factures originales pour deux raisons: premièrement, à l'ère de la numérisation, les factures sont de plus en plus souvent émises sous forme électronique et le document imprimé ne constitue donc pas une facture originale; deuxièmement, ce changement favorise l'automatisation et la numérisation du traitement des demandes de remboursement. Par ailleurs, la suppression de cette exigence met un terme à une inégalité de traitement pour les entreprises étrangères, puisque le principe de la libre appréciation des preuves pour les assujettis domiciliés sur le territoire suisse les dispense de fournir des justificatifs originaux pour pouvoir prétendre à la déduction de l'impôt préalable.

Art. 166d

Les chiffres d'affaires réalisés au cours de la période fiscale précédente, TVA incluse, détermineront si l'assujetti peut établir un décompte annuel à partir de l'entrée en vigueur de la disposition. Si, à

ce moment-là, l'assujettissement remonte à moins d'une année entière, il conviendra de procéder à une extrapolation du chiffre d'affaires à douze mois.

Art. 166e

L'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions permettra à tous les assujettis établissant leurs décomptes selon la méthode effective de passer à la méthode des taux de la dette fiscale nette ou – pour autant qu'ils entrent dans le champ d'application de l'art. 97, al. 1 – à la méthode des taux forfaitaires. Cette disposition s'appliquera également lorsque les assujettis sont passés à la méthode effective peu de temps auparavant et auraient dû, selon le droit en vigueur, attendre avant de pouvoir changer à nouveau de méthode de décompte. Un passage à la méthode effective sera aussi possible dans tous les cas, même si au moment de l'entrée en vigueur de la présente modification les assujettis établissent leurs décomptes depuis moins d'un an au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette ou depuis moins de trois ans au moyen de la méthode des taux forfaitaires.

4 Conséquences

Les dispositions d'exécution de la révision partielle de la LTVA n'auront pas de répercussions indépendantes de cette dernière sur les plans du droit international, des finances ou du personnel. Par ailleurs, les modifications apportées indépendamment de la révision partielle de LTVA n'auront que des conséquences financières mineures.

4.1 Conséquences pour les assujettis

D'une manière générale, les assujettis établissant leurs décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires profiteront des simplifications apportées à ces deux méthodes. Dans certains cas, ces simplifications pourront toutefois aussi engendrer un léger surcroît de travail. Les autres modifications qui ne découlent pas de la révision partielle de la LTVA n'auront pas de conséquences, ou seulement des conséquences négligeables, pour les assujettis.

4.2 Conséquences pour la Confédération

Les modifications effectuées indépendamment de la révision partielle de la LTVA n'auront aucune répercussion pour la Confédération, ni du point de vue financier ni du point de vue du personnel: les principaux changements concernent les méthodes des taux de la dette fiscale nette et des taux forfaitaires. Ils entraîneront d'une part une charge supplémentaire pour l'AFC due au contrôle des corrections à apporter en cas de changement de méthode de décompte. Ils donneront d'autre part lieu à une diminution du travail liée à l'absence de corrections à apporter à la fin de l'assujettissement et lors du transfert de biens dans le domaine exclu du champ de l'impôt ou privé. En fin de compte, il n'y aura donc pas de conséquences sur le plan du personnel. La suppression de la limitation du nombre de taux de la dette fiscale nette applicables permettra de rapprocher davantage la dette fiscale résultant de l'application des taux de la dette fiscale nette de celle résultant de l'application de la méthode effective. Comme le décompte au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires se fait sur une base volontaire, on peut partir du principe que les assujettis qui seraient considérablement désavantagés par la révision passeront à la méthode effective. Les répercussions financières pour la Confédération devraient toutefois être faibles.

4.3 Conséquences pour les cantons et les communes ainsi que pour les centres urbains, les agglomérations et les régions de montagne

Les cantons et les communes seront impactés par la révision partielle de l'OTVA dans la mesure où ils sont assujettis et ils établissent leurs décomptes au moyen des taux forfaitaires, ce qui signifie qu'ils profiteront des simplifications de cette méthode. En outre, l'ordonnance précise jusqu'à quel moment les collectivités publiques peuvent désigner les fonds qu'elles versent comme des subventions. La révision partielle n'aura aucun impact sur les centres urbains, les agglomérations et les régions de montagne.

4.4 Conséquences pour l'économie

La révision partielle de l'OTVA n'aura aucune conséquence pour l'économie.

5 Aspects juridiques

En vertu de l'art. 182, al. 2, de la Constitution fédérale (Cst.)³ et de l'art. 107, al. 3, LTVA, il incombe au Conseil fédéral d'édicter les dispositions d'exécution.

³ RS 101