

**Rapport  
du Conseil fédéral sur des  
améliorations  
de la TVA  
(10 ans de TVA)**

## Aperçu

*La Suisse a introduit la TVA le 1<sup>er</sup> janvier 1995. Dans les premiers temps, la perception n'était pas réglée par une loi fédérale (contrairement à ce qu'on aurait pu attendre dans un État de droit comme la Suisse). Elle était réglée par une ordonnance gouvernementale, à savoir l'ordonnance de Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Le but de cette manière de procéder était d'introduire la taxe sur la valeur ajoutée aussi rapidement que possible après que le peuple l'avait acceptée lors du vote populaire du 28 novembre 1993. Après une période de consultation d'un peu moins de cinq ans, cette ordonnance a été remplacée le 1<sup>er</sup> janvier 2001 par la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA). Même si le Parlement a accepté d'introduire dans la loi fédérale de nombreuses améliorations par rapport à l'ordonnance, notamment au profit de l'économie, différentes erreurs ont été constatées dans la LTVA après son entrée en vigueur. Par ailleurs, il a été reproché à l'Administration fédérale des contributions (AFC) d'être trop formaliste au niveau de sa pratique et de ne pas se montrer efficace au niveau des contrôles fiscaux, et ce, dans plusieurs domaines.*

*Cette situation a poussé le conseiller national Hansueli Raggenbass à déposer un postulat, à savoir le postulat 03.3087 du 19 mars 2003, demandant au Conseil fédéral de décrire, entre autres, dans quelle mesure les dispositions de la LTVA comme impôt général sur les biens de consommation ont fait leurs preuves, dans quels domaines de l'application des points faibles ou des carences ont été constatés et, enfin, de quelle manière la tâche des entreprises assujetties pourrait être facilitée. Pour répondre à la demande de l'auteur du postulat, l'AFC a mené une consultation auprès de représentants des milieux économiques, scientifiques, de spécialistes des impôts, et notamment de praticiens de la TVA.*

*Au ch. 3, le présent rapport résume les réponses que chaque participant à la consultation a données aux huit questions posées dans le postulat. Afin de représenter la situation du droit et de la pratique de la TVA de manière aussi fidèle que possible, le présent rapport présente les positions de représentants de l'économie, de la science et de praticiens de la TVA. Ces avis concernent notamment les problèmes liés au passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que les carences et les faiblesses de la loi sur la TVA. Ils contiennent également des propositions de mesures permettant d'alléger la charge des entreprises assujetties et dénoncent la pratique trop formaliste de l'Administration fédérale des contributions (qui ressort notamment de ses publications en matière de TVA).*

*Le ch. 4 contient une description de la TVA du point de vue de la théorie économique. Il présente tout d'abord les caractéristiques d'une TVA idéale pour les comparer ensuite à la TVA telle qu'elle est pratiquée actuellement en Suisse. Par ailleurs, le présent rapport décrit les retombées de la TVA sur l'économie publique, notamment ses effets sur la répartition. De nombreux participants à la consultation demandent une simplification radicale de la TVA. Ils estiment en effet que seule une réforme radicale de la TVA permet de diminuer la très lourde charge qui frappe les PME. C'est pourquoi le ch. 4 expose également les principes sur lesquels une telle réforme devrait se fonder.*

*Le ch. 5 contient des propositions de réforme de la TVA réalisables dans le cadre du système actuel. Ces propositions ne s'appuient toutefois pas seulement sur les souhaits exprimés lors de la consultation; elles se fondent également sur d'autres interventions parlementaires visant à améliorer la TVA. Elles concernent notamment des modifications de la pratique de l'Administration fédérale des contributions en matière de TVA. Dans la mesure où ces modifications ont pu être apportées sous la forme de mesures urgentes, elles sont entrées en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2005. En outre, le Conseil fédéral propose au Parlement plusieurs modifications législatives. Là aussi, le Conseil fédéral estime que certaines modifications sont prêtes à être décidées et, par conséquent, que le législateur devrait leur accorder la priorité. Pour ce qui est des modifications législatives qui impliquent des changements au niveau de l'économie (par exemple des perceptions supplémentaires), le Conseil fédéral propose de les arrêter dans un deuxième temps.*

*Enfin, le ch. 6 contient un programme de mise en oeuvre des propositions d'amélioration de la pratique et de la législation exposées au ch. 5.*

# Rapport

## 1 Situation

### 1.1 Simplification du système fiscal, une ressource stratégique

Ces dernières décennies, la complexité du système fiscal suisse n'a cessé de croître, jusqu'à le rendre d'une grande opacité. Or, à l'instar de toutes les nations industrialisées qui connaissent un système fiscal aussi complexe que le sien, la Suisse voit l'attrait de sa place économique diminuer. D'ailleurs, de nombreux pays qui misent sur la croissance économique tentent d'augmenter l'attrait de leur place économique en simplifiant leur système fiscal.

En d'autres termes, la simplicité du système fiscal constitue une ressource stratégique importante pour rester compétitif au niveau international, raison pour laquelle l'un des objectifs prioritaires du Conseil fédéral est de réformer le système fiscal en le simplifiant. C'est vrai dans le cadre des impôts directs, où la Confédération et les cantons devront oeuvrer ensemble; c'est vrai aussi dans le cadre des impôts indirects, notamment de la TVA, où c'est surtout la Confédération qui dirige les réformes.

Ainsi, diverses réformes sont en gestation:

- Dans le cadre des impôts directs, de nombreuses propositions de réforme se trouvent dans le rapport du Conseil fédéral du 20 octobre 2004 «**Moins de bureaucratie dans la fiscalité**», par exemple, des simplifications dans le domaine de la taxation, des déductions fiscales forfaitaires, des améliorations dans le domaine de l'informatique (en faveur des contribuables et des autorités fiscales).
- Dans le même cadre, une «**loi d'épuration**» devrait également apporter des améliorations, notamment des simplifications dans le domaine des rapports intercantonaux et internationaux. Le projet pour la consultation est actuellement en préparation.
- Dans le cadre des impôts indirects, on trouve notamment des propositions de simplification dans le présent rapport («**10 ans de TVA**»).

### 1.2 Motif du présent rapport

Le 19 mars 2003, le conseiller national Hansueli Raggenbass a déposé le postulat suivant:

«La TVA aura dix ans à la fin de l'année 2004. Il est question de relever à nouveau son taux et son importance s'accroît pour le budget de la Confédération et les assurances sociales. Son application a été problématique et elle l'est encore, notamment pour des raisons de forme et à cause d'un certain formalisme. Le Conseil fédéral est dès lors chargé, avec des représentants des milieux économiques, scientifiques et des spécialistes des impôts, notamment de la TVA, d'évaluer et de rapporter aux Chambres fédérales d'ici à la fin de 2004:

- comment s'est effectué le passage de l'ICHa à la TVA;

- si les dispositions très concrètes de la TVA, impôt général sur les biens de consommation, ont fait leurs preuves, contre les tentatives de fraude notamment;
- si les entreprises ont été gênées par l'application de la TVA et comment on pourrait leur faciliter la tâche à l'avenir;
- où l'on a constaté un vide juridique ou des carences lors de l'application de la TVA;
- si la jurisprudence a rendu certains ajustements nécessaires;
- comment on pourrait simplifier le système de la TVA;
- sous quelle forme la TVA devra être transférée dans le nouveau régime financier;
- quelles sont les conséquences de la TVA pour l'économie (notamment pour les entreprises et leur compétitivité dans le monde).»

Le 9 mai 2003, le Conseil fédéral s'est déclaré prêt à accepter le postulat. Le 20 juin 2003, le Conseil national a donc transmis le postulat.

Le 28 mai 2003, le Conseil fédéral s'est déclaré prêt à se rallier à la proposition exprimée par le conseiller national Hansueli Raggenbass dans son interpellation du 19 mars 2003 (03.3086), à savoir de créer un organe consultatif chargé de suivre l'application de la TVA. Depuis lors, cet organe consultatif en entré en fonction. Il a d'ailleurs été invité à prendre position dans le cadre de l'élaboration du présent rapport.

## **2 Participants à la consultation**

Pour répondre à la demande de l'auteur du postulat, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a mené une consultation auprès de représentants des milieux économiques, scientifiques, de spécialistes des impôts, et notamment de praticiens de la TVA. Ouverte le 17 février 2004, la procédure de consultation s'est terminée le 31 mai 2004. Dans le domaine scientifique, quatre universités ont été invitées à donner leur avis; deux d'entre elles ont accepté de participer à la consultation. Des sept praticiens de la fiscalité consultés, quatre ont répondu à la demande de l'AFC. Des 42 représentants de l'économie consultés, 23 ont donné leur avis à l'AFC. Enfin, trois représentants de l'économie ont spontanément pris part à la consultation.

Au ch. 3, le présent rapport résume les réponses que chaque participant à la consultation a données aux huit questions posées dans le postulat. Le ch. 4 contient une description de la TVA du point de vue de la théorie économique. Le ch. 5 contient des propositions de réforme de la TVA réalisables dans le cadre du système actuel. Ces propositions ne s'appuient toutefois pas sur les souhaits exprimés lors de la consultation; elles se fondent sur d'autres interventions parlementaires visant à optimiser la TVA. Enfin, le ch. 6 contient un programme de mise en oeuvre des propositions d'amélioration de la pratique et de la législation exposées au ch. 5.

### **3 Avis exprimés lors de la consultation**

#### **3.1 Comment s'est effectué le passage de l'ICHa à la TVA ?**

##### **3.1.1 Représentants des milieux scientifiques**

Les représentants des milieux scientifiques sont globalement favorables au passage de l'ICHa à la TVA. Selon les Universités de Lausanne et de Genève, ce passage s'est «extrêmement» bien déroulé. D'après l'Université de Genève, la Suisse a réussi un tour de force et s'est illustrée à l'échelle internationale en maîtrisant le passage de l'ICHa à la TVA en neuf mois. Elle souligne notamment que l'AFC a abattu un travail remarquable en organisant des conférences dans toute la Suisse et en publiant des explications précisant de nombreux points.

L'Université de Genève considère que seuls les contrats à long terme (par ex. les contrats de leasing) ont posé problème lors du passage de l'ICHa à la TVA.

##### **3.1.2 Praticiens de la TVA**

Selon la Chambre fiduciaire, qui est favorable à la TVA, la suppression de la taxe occulte sur les investissements entraînée par le passage à la TVA a amélioré de manière décisive les conditions de la place économique suisse. Par contre, elle critique le nombre élevé de prescriptions exceptionnelles, en raison desquelles le postulat de la neutralité quant à la charge fiscale n'a pas été rempli. En outre, elle souligne que le changement de système a exigé des modifications fondamentales et onéreuses qui ont entraîné une charge administrative énorme, charge que personne n'attendait. Cette charge administrative, dont l'AFC doit s'acquitter aujourd'hui encore, a été causée notamment par d'importantes mesures de mise en oeuvre, comme la planification des investissements en prévision de la déduction de l'impôt préalable [la déduction ultérieure de l'impôt préalable sur des biens immobilisés affectés à des dépenses n'étant pas possible au temps de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)], par les questions de dégrèvement des stocks anciens, par l'exercice de droits d'option (notamment en matière de mode de décompte, d'assujettissement, d'options) et, enfin, par la question des effets sur les contrats à long terme et sur les sociétés mixtes.

La Chambre fiduciaire et la société fiduciaire BDO Visura sont d'accord pour dire que la charge administrative frappant les assujettis était démesurément élevée, que ce soit pendant la phase d'introduction ou pendant la durée de l'assujettissement, ce qui a rendu nécessaire le soutien de conseillers qualifiés. Même pour les entreprises spécialisées en comptabilité, l'introduction de la TVA a entraîné de lourdes tâches administratives de même qu'un certain nombre de risques. En revanche, l'introduction de la TVA a posé moins de problèmes aux sociétés dont la comptabilité était déjà tenue par une entreprise externe depuis 1995. BDO Visura souligne par ailleurs que la nette élévation des exigences dans le domaine de la comptabilité a également fortement influé sur le comportement des petites entreprises. Il n'est pas exclu que la très forte expansion de l'économie occulte de la seconde moitié des années 90 soit liée en partie à des tentatives d'éviter les exigences dans le domaine des décomptes de taxe sur la valeur ajoutée.

À l'instar des représentants des milieux scientifiques, la Chambre fiduciaire et la société fiduciaire BDO Visura ont donné leur avis sur les publications de l'AFC.

Elles estiment que la préparation à la TVA n'a pas pu être effectuée assez tôt parce que les directives de l'AFC, très volumineuses, ont été publiées tardivement, d'une part, et parce que personne ne s'attendait qu'elles soient établies de manière si formaliste. De plus, les branches pour lesquelles aucune brochure n'avait été prévue devaient elles-mêmes trouver une solution. En outre, BDO Visura critique le fait que plusieurs dispositions de l'OTVA et des publications de l'AFC pouvaient être interprétées différemment. Selon la Chambre fiduciaire, la TVA est trop compliquée en raison de la trop grande complexité des dispositions de l'AFC et de l'interprétation trop formaliste de la loi. En raison de cette rigueur formelle de la TVA comme impôt multistade, l'AFC peut déterminer plusieurs produits fiscaux définitifs dans une seule et même chaîne de transactions. La Chambre fiduciaire estime encore que la pratique actuelle de l'AFC (qui consiste à se fonder non pas sur la date à laquelle la prestation est fournie mais sur la date de la facture) n'est conforme ni au texte de la LTVA ni à la logique du système. Par conséquent, elle est d'avis que cette pratique doit être repensée.

Par ailleurs, la Chambre fiduciaire a donné son avis sur les prescriptions transitoires de la TVA en précisant que celles-ci visaient plutôt à protéger l'assiette fiscale de l'impôt sur le chiffre d'affaires (et donc de la taxe occulte) qu'à faciliter le passage des sociétés au nouveau système.

D'autre part, la Chambre fiduciaire estime que l'AFC n'a pas achevé le changement de système, car:

- la systématique du droit est basée en grande partie sur le modèle de l'ancien arrêté du Conseil fédéral instituant un impôt sur le chiffre d'affaires;
- les notions du droit sur l'impôt sur le chiffre d'affaires ont été reprises dans le droit régissant la taxe sur la valeur ajoutée dans de nombreux domaines (par ex. la notion de livraison, qui n'est pas compatible avec les droits fiscaux en matière de TVA étrangers, et la notion de consommation particulière);
- le droit de procédure, à savoir le principe d'autotaxation, a été simplement repris, bien que l'introduction de la déduction de l'impôt préalable eut rendu nécessaires des modifications.

Pour terminer, BDO Visura a donné son avis sur l'aide en ligne que proposait l'AFC lors du passage à la TVA. Il rappelle que cette aide en ligne était complètement débordée, à tel point que de nombreux assujettis n'ont pas pu poser leur question à temps, voir n'ont pas pu la poser du tout. De plus, les connaissances techniques d'une partie des collaborateurs chargés de répondre étaient insuffisantes.

### **3.1.3 Représentants des milieux économiques**

De nombreux participants à la consultation issus de l'économie (economiesuisse, société coopérative Migros, SwissBanking, Fédération textile suisse, Union suisse des arts et métiers, Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros) sont favorables à la TVA et estiment que le passage de l'ICHa à la TVA était globalement réussi. La Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros apprécie le traitement équitable des marchandises et des prestations, d'une part, et la possibilité de déduire complètement l'impôt préalable, d'autre part. Par contre, economiesuisse estime que les avantages par rapport à l'ICHa sont surtout sensibles

pour les sociétés actives dans le domaine de l'exportation. L'Union suisse des arts et métiers apprécie le fait que, quelques mois après l'introduction de la TVA, la plupart des brochures, des brochures spéciales et des notices étaient disponibles. L'Union des villes suisses se rallie à cette évaluation positive en précisant, d'une part, que le passage de l'ICChA à la TVA s'est déroulé sans grands problèmes, surtout pour les sociétés qui étaient déjà assujetties à l'ICChA. D'autre part, l'Union des villes suisses précise que ce passage a entraîné de grandes pertes de temps, des doutes et des difficultés d'interprétation – qui perdurent – pour les prestataires de services. Economiesuisse, l'Association suisse des gérants de fortune et l'Union des banques cantonales suisses partagent cet avis.

Selon l'Union professionnelle suisse de l'automobile, le passage de l'ICChA à la TVA ne posait pas un problème en soi. En revanche, ce passage a occasionné des problèmes au niveau de la comptabilité et de la mise à jour des programmes informatiques. Economiesuisse souligne également que d'importants investissements ont dû être faits dans les domaines de la comptabilité financière, de l'informatique, du contrôle de gestion et de la formation du personnel. Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses et la société coopérative Migros soulignent que le passage de l'ICChA à la TVA a fatalement entraîné quelques problèmes au début, étant donné que la TVA constituait une inconnue pour les assujettis. D'après le Groupement de Holdings Industrielles Suisses, ces difficultés et ces problèmes administratifs ont pu être réduits à un niveau supportable pour les assujettis grâce au travail abattu par l'AFC.

Pour l'Union des transports publics, ce passage était moins simple. Pour elle, le passage à la TVA était la croix et la bannière: en effet, étant donné que tous les tickets des transports publics étaient frappés par la TVA, les transports publics ont perdu de nombreux clients, ce qui a entraîné une chute de leur chiffre d'affaires de 5 %. Pour l'Union suisse des paysans, ce qui posait problème aux agriculteurs, c'était que les moyens de production étaient frappés par la TVA, d'un côté, et que ces coûts supplémentaires ne pouvaient pas être répercutés sur les prix réglementés (en raison des prix indicatifs fixés par la Confédération), de l'autre. La Fédération textile suisse, l'Union suisse des arts et métiers, la Société suisse des entrepreneurs et Swissbanking estiment quant à eux que le passage de l'ICChA à la TVA a augmenté la charge administrative. Pour la Société suisse des entrepreneurs, c'est surtout la vérification de la conformité des pièces justificatives qui occasionne une grande charge administrative. Selon l'Association suisse des gérants de fortune, l'introduction de la LTVA a augmenté encore plus la charge administrative.

Divers participants à la consultation ont exprimé leur avis sur la collaboration entre l'AFC et les assujettis. Swissbanking souligne par exemple que l'étroite collaboration entre l'AFC et les représentants des banques dans le cadre de l'élaboration des prescriptions et des instructions était parfaitement justifiée. Par contre, les participants à la consultation suivants estiment que la collaboration entre l'AFC et les assujettis n'était pas optimale, et ce, pour différentes raisons. Ainsi, pour l'Association suisse des gérants de fortune, l'introduction de la TVA ne s'est pas déroulée de façon optimale parce que l'AFC manquait de collaborateurs pour assumer sa nouvelle tâche et son organisation structurelle n'était pas conforme aux nouveaux besoins. Selon la Fédération suisse des avocats, l'introduction de la TVA n'a pas été facilitée par le fait que les collaborateurs de l'AFC étaient dépassés par de nombreuses questions pratiques. D'ailleurs, certaines questions centrales n'ont toujours pas trouvé de réponse. Selon elle, il est indispensable que les assujettis



obtiennent des renseignements précis sur le traitement fiscal de certains cas courants dans les sociétés, et ce, dans des délais acceptables. À ce sujet, la Société suisse des entrepreneurs souligne que l'AFC était désespérément dépassée durant l'année d'introduction de la TVA pour deux raisons: d'abord, elle était submergée par les flots de questions posées par les assujettis et, ensuite, elle n'a pas toujours été en mesure de maîtriser les détails techniques. De ce fait, les assujettis ne pouvaient pas vraiment s'attendre à obtenir le soutien de l'AFC ! L'Union suisse des arts et métiers estime également que les contacts avec l'AFC (que ce soit par téléphone ou par écrit) étaient problématiques. D'une part, les réponses de l'AFC étaient souvent contradictoires et truffées de faux-fuyants; d'autre part, elles n'étaient données souvent qu'après un long temps d'attente. La Fédération suisse du tourisme et GastroSuisse sont également d'avis que le soutien donné par l'AFC était insuffisant. GastroSuisse ajoute que l'introduction de la TVA dans le domaine de l'hôtellerie n'aurait pas été possible si une brochure n'avait été spécialement conçue pour l'hôtellerie et si des cours d'introduction n'avaient pas été organisés; GastroSuisse précise encore que le coût de ces opérations était de l'ordre du million.

Certains participants à la consultation (Union des transports publics, Fédération suisse du tourisme, hotelleriesuisse) partagent l'avis que le vide juridique, l'introduction précipitée de la TVA, le manque d'instructions, le fait que les instructions demandant à être interprétées, le manque de pratique dans l'application de l'OTVA ainsi que les difficultés techniques et organisationnelles ont entraîné de sérieux problèmes dans les premières années de la TVA. Toutefois, après des débuts difficiles, le décompte de la TVA est maintenant bien rodé. D'autres participants à la consultation ont exprimé leur opinion sur les «publications de l'AFC». Par exemple, l'Union suisse des arts et métiers, SwissBanking et la Fédération suisse du tourisme précisent que l'application de la TVA est difficile. Selon ces associations, les principales difficultés dans l'application de la TVA résident dans le fait qu'il y a «pléthore d'informations» et que la pratique est «compliquée». Dans ce domaine, la Fédération suisse des avocats précise que les bases légales et les directives d'exécution y relatives publiées par l'administration (brochures et notices) ne correspondent pas assez aux besoins et à la pratique. La Fédération suisse du tourisme et hotelleriesuisse ajoutent que, même après l'entrée en vigueur de la LTVA, des doutes subsistaient quant à l'interprétation de certaines dispositions légales et que certains de ces doutes n'ont pu être levés que par voie juridique, ce qui a occasionné (et occasionne toujours) des frais importants.

La Fédération suisse des avocats et l'Association suisse des gérants de fortune estiment que l'AFC n'a pas achevé le changement de système. Selon la Fédération suisse des avocats, le passage de l'ICHa à la TVA a soulevé des questions de principe et des questions d'interprétation complexes. Or, il suffit d'observer les réponses et les solutions proposées pour se rendre compte que le changement de système a été précipité et mal préparé. L'Association suisse des gérants de fortune souligne par ailleurs que l'AFC a tenté d'appliquer les concepts de la taxation des grossistes à toutes les sociétés nouvellement assujetties à la TVA.

Plusieurs participants à la consultation se sont également exprimés au sujet des procédures fiscales judiciaires. L'Union professionnelle suisse de l'automobile estime par exemple que les entreprises disposent de trop peu de décisions de l'AFC claires dans des cas limite. En outre, l'Union professionnelle suisse de l'automobile, la Société suisse des entrepreneurs, et hotelleriesuisse ne comprennent pas pourquoi la durée d'attente avant d'obtenir une décision est si longue. À ce sujet, la Société

suisse des entrepreneurs propose que l'AFC soit tenue de communiquer ses décisions aux assujettis dans certains délais.

### **3.2 Dans quelle mesure les dispositions très concrètes de la TVA, impôt général sur les biens de consommation, ont-elles fait leurs preuves, contre les tentatives de fraude notamment ?**

#### **3.2.1 Représentants des milieux scientifiques**

Selon l'Université de Lausanne, la TVA telle qu'elle est appliquée aujourd'hui est nuisible à la neutralité sur le plan de la concurrence en Suisse. Il existe en effet une taxe occulte. Les assujettis ne peuvent donc pas donner leur confiance à l'AFC, ce qui nuit à la capacité concurrentielle de l'économie suisse. Sur de nombreux points, la législation en matière de TVA en Suisse s'écarte de la législation européenne. Au milieu de l'espace européen, la Suisse devra faire cavalier seul avec ses règles spéciales, ce qui pourrait la désavantager. Selon l'Université de Genève, la TVA a contribué à renforcer la lutte contre la fraude fiscale, ce qui est intéressant surtout dans le domaine de la preuve de l'exportation.

#### **3.2.2 Praticiens de la TVA**

La Chambre fiduciaire estime que le système matériel de la TVA en Suisse, fondé par la LTVA et par l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA), est globalement bon, même s'il contient quelques carences:

1. *Carences dans le domaine de la neutralité fiscale dans le domaine des entreprises:*
  - L'exclusion du champ de l'impôt de certaines prestations, à savoir celles mentionnées aux art. 17 et 18 LTVA, entraîne définitivement une TVA en amont grevant les prestataires de services, ce qui entraîne par ricochet une taxe occulte dans la suite de la chaîne de prestations. Pour éviter cette taxe occulte, il a été proposé soit d'étendre le droit d'option selon l'art. 26 LIFD, soit de soumettre ces prestations à un taux réduit plutôt que de les exclure du champ de l'impôt.
  - La limitation du droit à la déduction de l'impôt préalable dans le domaine des dépenses professionnelles pour l'alimentation et les boissons (art. 38, al. 5 LTVA).
  - Toutes les limites du chiffre d'affaires qui fondent l'assujettissement subjectif à l'impôt, y compris ceux de 40 000 francs conformément à la pratique de l'AFC.
2. *Carences au niveau du principe du pays destinataire (potentiel de double imposition ou de non-imposition):*
  - L'élargissement du principe de livraison conformément à l'art. 6, al. 2, LTVA n'est pas courant à l'échelle internationale. Il entraîne des doubles impositions, et ce, également dans le domaine du transport international de personnes.

- L'absence d'une possibilité de déduire l'impôt préalable sur les services fournis à l'étranger conformément à l'art. 18 LTVA. En guise de solution, il a été proposé soit d'introduire un droit d'option soit de passer de l'exclusion du champ de l'impôt vers l'imposition à un taux réduit.
- L'imposition de services fournis à l'étranger lorsque l'utilisation ou l'exploitation s'effectue en Suisse (art. 10, let. b, LTVA).
- L'interprétation selon laquelle la frontière divise l'entreprise entre siège principal et établissement stable peut entraîner des doubles impositions internationales.
- La rigidité de la pratique de l'AFC en ce qui concerne la preuve d'exportation est source d'hésitations dans le cadre des relations commerciales avec l'étranger, ce qui entrave l'économie d'exportation et entraîne un surplus de frais.

### 3. *Autres carences du système:*

- Le principe de la prestation à soi-même dans le domaine immobilier, exceptionnel du point de vue international, élargit l'assiette fiscale sans que des prestations n'aient été fournies.
- L'application du taux fiscal au moment de la prestation à soi-même va à l'encontre du principe selon lequel l'imposition de la prestation à soi-même n'est qu'une pure règle de correction de l'impôt préalable.
- Il n'existe pas de séparation claire entre les conséquences juridiques des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt mentionnés à l'art. 18 LTVA et les conséquences juridiques des opérations ne constituant pas des chiffres d'affaires, notamment en ce qui concerne la déduction de l'impôt préalable.

La Chambre fiduciaire relève en outre que, tels qu'ils sont établis et pratiqués, le principe d'autotaxation et d'autres principes de procédure occasionnent de lourdes charges administratives et un flou juridique pour les assujettis. En fait, les assujettis déterminent eux-mêmes leur dette fiscale. Le cas échéant, l'AFC dispose d'un délai de cinq ans pour réclamer des compensations dans le cadre d'un contrôle. Les assujettis n'ont alors quasi aucune chance de reporter le montant sur l'acquéreur de la prestation. De ce fait, les assujettis sont tenus de courir un risque d'entrepreneur qui n'est pas justifiable du point de vue économique. Pour ne rien arranger, les assujettis sont considérés comme des aides du fisc et non pas comme des partenaires du fisc. Enfin, les renseignements de l'AFC sont non seulement abscons, mais ils ne sont pas fournis en temps utile. Pour ce qui est des autorités de justice fiscale, elles semblent abonder systématiquement dans le sens de l'administration.

Par conséquent, la Chambre fiduciaire propose les améliorations suivantes:

- Tenir compte des assujettis déjà au moment de la fixation de la pratique. (Il n'est pas encore possible de déterminer dans quelle mesure l'organe consultatif de la TVA apporte des améliorations.)
- Reconnaître le droit à des renseignements rapides et clairs.
- Tenir compte du rôle des assujettis lors de la mise en pratique du droit.
- Éliminer les dispositions abusives en matière d'application des intérêts moratoires.

- Mettre en place une commission de perception au profit des assujettis.
- Introduire un système de taxation ayant force de loi et permettant d'éviter le risque de compensation durant 5 ans.

En outre, la Chambre fiduciaire précise que les procédures pénales en matière fiscale telles qu'elles sont appliquées actuellement ne sont pas compatibles avec la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH). Elle estime encore que certaines dispositions légales et, en particulier, l'interprétation que fait l'AFC de la loi, font que la TVA suisse n'est pas un impôt général sur la consommation dans certains domaines, mais plutôt un impôt frappant les entreprises. Elle souligne de plus que les pratiques administratives et les pratiques de contrôle, qui visent en fait à lutter contre la fraude, ne permettent pas d'éviter les cas de fraude mais constituent plutôt une difficulté supplémentaire pour les assujettis honnêtes qui tentent de respecter les règles de la TVA. Or, le fait de ne pas respecter pleinement les règles formelles souvent très strictes de la TVA entraîne des modifications sensibles (par ex. élargissement du champ d'application de la procédure de déclaration, obligation de fournir des preuves d'exportation et des preuves que le service a bien été fourni à l'étranger).

BDO Visura est d'avis quant à elle que la TVA n'est que faiblement exposée à la fraude. Selon elle, la méfiance de l'AFC par rapport aux assujettis n'est pas justifiée dans tous les cas.

### 3.2.3 Représentants des milieux économiques

Du point de vue de l'Union des villes suisses, la TVA est généralement reconnue. Grâce à l'harmonisation des terminologies, elle est de plus en plus compatible avec les TVA étrangères. Le système de l'impôt forfaitaire a fait ses preuves. Selon la Fédération suisse des avocats, la TVA répond mieux aux exigences d'un impôt général sur la consommation. Elle est d'avis que la méthode des taux de la dette fiscale nette a fait ses preuves, notamment parce que ce mode de perception est rentable. En effet, il n'est pas nécessaire d'effectuer des calculs onéreux et complexes pour déterminer l'impôt préalable déductible et il n'est pas nécessaire non plus de déterminer des clés de réduction aussi compliquées qu'incompréhensibles en cas de double affectation. L'Association suisse des gérants de fortune ne partage pas cet avis: elle estime que les taux de dette fiscale nette sont trop élevés dans de nombreux domaines.

En matière de risque de fraude, l'Union des villes suisses attire l'attention sur l'autodéclaration. Dans plusieurs villes, les administrations fiscales et l'inspection des finances assurent un certain contrôle. L'Union des villes suisses, Swissbanking et economiesuisse soulignent que des erreurs involontaires peuvent se glisser dans les déclarations en raison de la complexité de la TVA. Pour plusieurs participants à la consultation (Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros, SwissBanking, economiesuisse, Fédération suisse du tourisme), la TVA a fait ses preuves. Selon eux, le risque de fraude est faible. En ce sens, ils partagent l'avis de Careal Holding S.A., de l'Association suisse des gérants de fortune et de hotelleriesuisse. La Fédération suisse des avocats partage cet avis, en précisant que la jungle des règles pratiques entraîne un réel risque de fraude fiscale. En raison de cette masse de règles, d'exceptions et d'exceptions aux exceptions, l'assujetti moyen a beaucoup de mal à remplir correctement ses devoirs. Selon l'Union professionnelle suisse de l'automobile, la méfiance de l'AFC par rapport aux assujettis n'est pas

justifiée dans tous les cas. Parfois, même en cas de tentative parfaitement légale d'optimiser l'imposition, l'AFC menace l'assujéti de poursuite pour tentative d'évasion fiscale, voire carrément de le poursuivre pénalement.

Selon l'Union des banques cantonales suisses, la TVA a entraîné une charge administrative supplémentaire. La société coopérative Migros explique que l'adaptation aux exigences de la TVA de systèmes informatiques complexes va en général de pair avec des frais élevés, sans que la sécurité juridique ne soit renforcée. Par conséquent, le paiement de la TVA ne doit pas se faire au prix de frais démesurés prélevés sur l'économie publique. Il doit être tenu compte de la neutralité de concurrence et de la rentabilité de la perception. Le manque de sécurité juridique est également critiqué par la Société suisse des entrepreneurs et par le Groupement de Holdings Industrielles Suisses. Ce dernier demande par conséquent des renseignements rapides et complets, des renseignements préalables ainsi que l'harmonisation de la terminologie et des principes applicables en droit fiscal suisse.

Certains participants à la consultation se plaignent de l'importance des frais administratifs. Gastrosuisse, par exemple, doit recourir à des spécialistes pour remplir son décompte de TVA, ce qui est onéreux. L'association suisse des gérants de fortune souligne le fait que la complexité de la TVA suisse atteint un degré tel qu'elle occasionne des frais administratifs pour les micro-entreprises et pour les petites entreprises qui dépassent largement les recettes fiscales. Economiesuisse explique que la manière dont l'AFC applique la TVA est non seulement pédante, mais qu'elle entraîne des coûts démesurés en raison des erreurs commises accidentellement par les sociétés. La Société suisse des entrepreneurs et le Groupement de Holdings Industrielles Suisses sont d'avis que les sociétés, qui déclarent, prélèvent puis versent la TVA, rendent un service à l'AFC. Or, l'AFC ne semble pas en tenir compte. Le travail que doivent abattre les sociétés est important et coûteux. En plus, les sociétés courent le risque de voir leur déclaration corrigée et de devoir verser un rappel à l'AFC. L'AFC ne rembourse pas les services fournis par ces sociétés. Sans aller si loin, la société coopérative Migros demande que ne soit pas perdue de vue la fonction «de centrale d'encaissement» que remplissent les assujéttis. L'objectif doit être de simplifier au maximum la perception et d'éviter de faire «subir» aux assujéttis à la fois l'encaissement et un grand risque fiscal.

Plusieurs participants à la consultation estiment que la TVA est trop compliquée et beaucoup trop formaliste. Selon economiesuisse, les règles sont trop vastes, trop compliquées, contradictoires et excessivement formalistes. Pour les industries suisses des machines, de l'électricité et du métal, les exigences formelles sont non seulement trop élevées, mais également peu conformes à la pratique et, parfois, embrouillées. Selon l'Union des banques cantonales suisses, les règles liées à la TVA sont très compliquées, leur application et, dans certains cas, le contact avec les autorités fiscales très formalistes. Hotelleriesuisse s'attendait à ce que le nouveau système fiscal soit plus simple et plus clair. En réalité, ce système est très compliqué et en partie incompréhensible. Careal Holding S.A. et la société coopérative Migros soulignent que la TVA avait été annoncée comme un «impôt simple», ce qui s'est révélé faux ! La société coopérative Migros ajoute que la TVA est en réalité très compliquée pour l'économie (aussi bien pour des raisons matérielles que pour des raisons formelles). Or, il est nécessaire que la TVA, impôt soumis à l'autotaxation, soit facile à maîtriser pour les assujéttis. Par conséquent, les règles matérielles et les règles formelles doivent être compréhensibles. Par ailleurs, des exigences formelles non respectées ne doivent en aucun cas entraîner un surplus de recettes pour la

Confédération: seule la valeur ajoutée doit être taxée ! À ce sujet, le Groupement de Holdings Industrielles Suisses ajoute qu'il n'est pas du devoir des autorités de taxation de se placer au-dessus des décisions et des processus des sociétés sous prétexte qu'il faut optimiser les recettes fiscales; il n'est pas non plus de leur devoir de corriger certaines décisions des sociétés en fonction de leur appréciation. Par ailleurs, le Groupement de Holdings Industrielles Suisses partage l'avis que, pour un impôt soumis à l'autotaxation, la TVA est trop «parsemée de pièges», notamment en raison d'exigences formelles trop élevées, d'un manque de sécurité juridique et d'une attitude des autorités de taxation peu favorable à l'économie. Il critique en outre la manière dont la TVA est appliquée en soulignant l'importance de fixer des exigences administratives compatibles avec la pratique. En revanche, les grands efforts que l'AFC a fournis pour mettre en oeuvre et élaborer cet impôt compliqué ont également été reconnus.

Pour l'Association suisse des gérants de fortune, la TVA suisse est trop formaliste et extrêmement compliquée, tant sur le plan des dispositions matérielles que sur celui de la perception. De nombreuses dispositions d'exécution et dispositions de détail, dont la précision est tellement poussée qu'elles en deviennent carrément opaques, sont en contradiction avec le principe de la neutralité concurrentielle de la TVA (art. 1, al. 2, LTVA). Il s'ensuit des désavantages en matière de concurrence. Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses demande l'élimination des distorsions concurrentielles en Suisse et se prononce en faveur de la neutralité concurrentielle.

La Société suisse des entrepreneurs précise que l'application correcte de la loi sur la TVA est difficile en raison du manque d'aide, de l'absence d'informations claires et compréhensibles de l'AFC et, enfin, du degré de complication élevé de la TVA dû à des subtilités juridiques et à des règles spéciales. En outre, elle rappelle la montagne de textes juridiques, d'instructions, de brochures, de règles spéciales et d'arrêtés du Tribunal fédéral à laquelle les assujettis tentent vainement de faire face. Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses demande qu'un frein soit mis à l'augmentation du nombre des règles. Afin que les brochures d'information soient conformes à la pratique, elles doivent être rédigées en collaboration avec des représentants compétents de l'économie privée. Les lignes directrices de l'AFC doivent être lisibles et compréhensibles par l'assujetti moyen. Hotelleriesuisse se rallie à cette opinion en précisant que les textes législatifs, les brochures spéciales et les notices sont rédigées dans un langage incompréhensible pour le patron moyen d'une PME. Selon Gastrosuisse, les nombreux changements de pratique n'arrangent rien. Ces changements entraînent une incertitude supplémentaire et compliquent inutilement les décomptes de TVA.

La Fédération textile suisse ne partage pas cet avis. Selon elle, le système de la TVA est clair et simple; la seule complication provient du nombre d'exceptions.

Pour Gastrosuisse et pour hotelleriesuisse, par contre, la pratique de l'AFC dans le domaine de l'imposition des prestations des pouvoirs publics (subventions vs. mandats ou sponsoring) n'est toujours pas claire. Par ailleurs, Gastrosuisse estime que le traitement fiscal des cours de formation et des associations professionnelles avec une très grande offre de services n'est pas compréhensible. En ce qui concerne l'imposition des prestations des pouvoirs publics (subventions, mandats, sponsoring), l'Union des transports publics considère que la pratique de l'AFC n'est ni adaptée ni équitable. Elle fait allusion en particulier à la règle selon laquelle la déduction de l'impôt préalable dans le cadre des subventions doit être réduite en fonction du rapport entre les prestations des pouvoirs publics et les autres revenus.

Cette réduction coûte environ 170 millions de francs aux transports publics; il y a donc une taxe occulte dans le domaine des transports publics. Il faut préciser que cette solution qui consiste à réduire la déduction de l'impôt préalable n'existe qu'en Suisse; il est vrai que cette possibilité est prévue en option dans les directives de l'UE, mais aucun État de l'UE n'en a fait usage.

Deux participants à la consultation ont donné leur avis sur les intérêts moratoires. Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses considère que la réglementation actuelle des intérêts moratoires a, dans la plupart des cas, un caractère purement punitif, ce qui dépasse largement le but déclaré au départ, à savoir de compenser les pertes dues au retard du paiement. En outre, la hauteur de ces intérêts est critiquée, car ils sont plus élevés que les intérêts moratoires appliqués dans le cadre des impôts fédéraux directs. Rien ne permet d'expliquer pourquoi le taux des intérêts moratoires varie au sein de la même autorité. Economiesuisse critique également ce taux de 5 %, qui n'est pas conforme au marché.

L'augmentation des taux de la TVA constitue également un problème. L'Association suisse des gérants de fortune souligne à ce sujet que les prochaines augmentations des taux de la TVA, si elles sont linéaires, entraîneront des conséquences sociales négatives encore plus fortes sur les biens vitaux et les prestations vitales. Si l'augmentation des taux de la TVA ne va pas de pair avec un allègement des impôts directs, il y aura de nombreux problèmes sociaux et politiques. L'Union des transports publics rappelle que, lors de l'introduction de la TVA comme lors de chaque augmentation des taux, les abonnements déjà vendus doivent être déterminés puis déclarés. Étant donné que, dans ces cas, il n'est pas possible techniquement de transférer l'impôt au consommateur, l'impôt supplémentaire doit être payé par l'entreprise de transport ! Chaque augmentation des taux est donc ressentie comme une sorte de punition, coûteuse et fastidieuse du point de vue administratif, par les quelque 550 sociétés. Il conviendrait donc d'éviter de telles pratiques ! L'Union des transports publics précise en outre que le traitement fiscal des abonnements à prix réduit pose également un problème au personnel des transports publics. L'extrapolation de ce prix en fonction du prix payé par des tiers entraîne des frais de l'ordre du million pour les sociétés concernées, et ce, indépendamment du fait que le collaborateur fasse usage de cet abonnement ou non.

Selon l'Union suisse des arts et métiers, c'est plutôt à l'AFC qu'il reviendrait de répondre à la question du risque de fraude auquel est soumise la TVA: l'AFC, qui a effectué plus de 7000 contrôles, a une grande expérience dans ce domaine.

### **3.3 Dans quelle mesure les entreprises ont-elles été gênées par l'application de la TVA ? Comment pourrait-on faciliter leur tâche à l'avenir ?**

#### **3.3.1 Représentants des milieux scientifiques**

L'Université de Genève pense que de nombreuses dispositions de la TVA (par ex. les limites des chiffres d'affaires, l'imposition de groupe et les taux de la dette fiscale nette) facilitent le travail des entreprises et, en particulier, des PME. D'autre part, elle estime que les quatre points suivants pourraient être améliorés au bénéfice des entreprises:

- Le système avec déduction de l'impôt préalable, qui se fonde sur la facture peut entraîner une très grande charge pour les intermédiaires qui reçoivent des

objets de grande valeur destinés à la vente et qui touchent une marge relativement faible dans cette transaction. Pour de telles transactions, il serait préférable de recourir à la méthode en vigueur sous le régime de l'ICHA;

- Les activités des groupes et des associations qui exercent un travail d'intérêt public ont été rendues plus difficiles par la TVA. Contrairement aux impôts directs, la TVA ne prévoit aucun allègement dans ce domaine. Une amélioration serait par conséquent bienvenue, peut-être même une exonération (subjective);
- De manière générale, une simplification pourrait être apportée si l'AFC se limitait aux principes essentiels dans les publications trop importantes. Cela permettrait aux entrepreneurs de comprendre et d'appliquer les directives de la TVA;
- Il faudrait avoir davantage recours aux «rulings».

### **3.3.2 Praticiens de la TVA**

#### **Généralités**

La Chambre fiduciaire est d'avis que la TVA entraîne un besoin accru de renseignements de la part des assujettis. D'une part, parce que la TVA est un impôt compliqué pour les assujettis qui comporte de nombreuses contradictions (il suffit de lire la LTVA pour constater qu'elle contient de nombreuses déficiences et qu'elle est difficilement compréhensible pour l'assujetti moyen) et, d'autre part, parce qu'il est difficile d'avoir une vue d'ensemble de la TVA, en raison de la complexité de la pratique. Il n'est pas défendable du point de vue de l'économie publique qu'une entreprise ne puisse déclarer la TVA – impôt dont elle n'est pas la débitrice ! – que par l'intermédiaire de conseillers externes. Le fait que le besoin de renseignements est de plus en plus important, malgré que la TVA existe depuis dix ans, donne également à réfléchir.

Selon la Chambre fiduciaire, les dispositions de détail de l'AFC sont beaucoup trop formalistes et trop complexes. En raison de la complexité de l'impôt, le besoin de formation et de formation continue est énorme; les coûts sont également très élevés. De plus, l'assujetti court des risques financiers importants qui découlent en grande partie fait qu'il ne respecte pas les (ou une partie des) détails des dispositions purement formelles. La Chambre fiduciaire critique en particulier les pratiques suivantes de l'AFC:

- En cas de fondation d'une nouvelle société, la pratique de l'AFC est empreinte de suspicion, ce qui retarde souvent le début de l'assujettissement. Par ailleurs, il est choquant qu'une société qui vient d'être fondée ne puisse pas être enregistrée au moment de sa fondation, malgré qu'elle réalise des bénéfices de plus de 75 000 francs durant la première année d'exercice, car ce délai (et donc le droit à l'enregistrement) ne commence à courir, selon la pratique de l'AFC, qu'avec la première vente, qui peut n'avoir lieu qu'après une période de lancement de plusieurs mois;
- Avec la LTVA, a été introduite la possibilité de l'enregistrement volontaire (art. 27 LTVA) pour des chiffres d'affaires réalisés ultérieurement (art. 27, al. 2, LTVA) et pour les plus petites entreprises ou



pour celles qui vendent leur marchandise ou leurs services à l'étranger (art. 27, al.1, LTVA). Seulement, cette possibilité est encore tellement restrictive que le but d'un impôt à la consommation n'est pas atteint, et ce, malgré la volonté formulée expressément par le législateur de permettre la déduction de l'impôt préalable dès la fondation de l'entreprise).

C'est pourquoi la Chambre fiduciaire est d'avis que les assujettis courent un grand risque financier (le «risque d'entrepreneur»). En effet, ils n'assurent pas seulement gratuitement la perception pour le compte de l'AFC, mais ils prennent encore le risque de payer eux-mêmes un supplément d'impôt en cas d'erreur de calcul ou de procédure. En effet, les contrôles de l'AFC entraînent presque toujours des rappels d'impôt et des intérêts moratoires de 5 %. Dans de nombreux cas, il n'est plus possible de transférer ultérieurement cet argent sur les acquéreurs de la prestation. La Chambre fiduciaire estime donc que les conséquences des contrôles TVA sont beaucoup trop formalistes. De plus, le déroulement des contrôles de l'AFC entraîne des injustices flagrantes étant donné que, statistiquement, les assujettis ne sont contrôlés que tous les 25 ans alors qu'ils devraient l'être tous les cinq ans. À son avis, l'AFC devrait donc faire des contrôles beaucoup plus ciblés pour poursuivre la criminalité économique, tout en se montrant plus confiante à l'égard des assujettis moyens.

### **Obligation de remettre des décomptes**

Dans le domaine de l'obligation de remettre des décomptes, la Chambre fiduciaire espère que les possibilités en matière d'échange informatique de données et d'informations entre l'AFC et les assujettis seront élargies.

### **Détermination de l'assujettissement et du caractère imposable des prestations**

BDO Visura considère que les entreprises, et notamment celles qui ne décomptent pas tous leurs chiffres d'affaires au taux normal, dépendent de conseillers externes pour la qualification de leurs chiffres d'affaires, ce qui engendre des frais importants. BDO Visura propose par conséquent l'introduction d'un allègement par réduction des taux (renonciation au taux spécial pour l'hôtellerie, harmonisation des critères de preuve, harmonisation des formulaires, réduction des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt ou renonciation totale aux chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt et, enfin, renonciation à l'exclusion du champ de l'impôt pour les chiffres d'affaires des pouvoirs publics). Pour la plupart des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt, un taux réduit devrait être fixé, de sorte que les réductions puissent être accordées sur les prestations qui ne devraient pas être imposées au taux normal pour des raisons politiques. Ce faisant, le droit de déduire l'impôt préalable devrait être maintenu pour tous les chiffres d'affaires.

### **Taux de la dette fiscale nette**

La Chambre fiduciaire précise que la méthode des taux de la dette fiscale nette est appliquée et appréciée par environ un tiers des assujettis. Néanmoins, un élargissement de cette méthode, c'est-à-dire de la méthode du décompte simplifié, doit être soumis à une analyse critique. Ce qui est particulièrement problématique, c'est que l'AFC fixe unilatéralement ces taux, qu'elle n'explique pas clairement ses

méthodes de calcul et que la loi ne prévoit ni une possibilité de contrôler ces valeurs ni une possibilité pour les branches concernées de participer à la fixation de ces valeurs.

Selon DBO Visura, l'établissement du décompte au moyen des taux de la dette fiscale nette entraîne en général une dette fiscale légèrement plus grande parce que les taux sont plutôt calculés à l'avantage de l'AFC. Par ailleurs, il existe des états de faits fiscaux qui ne sont pas couverts par les taux de la dette fiscale nette (acquisition de services à l'étranger, prestation à soi-même dans le domaine immobilier) mais dont il faut néanmoins tenir compte lors de la comptabilisation des pièces comptables émises par les créanciers. C'est pourquoi DBO Visura se prononce en faveur de la prise en compte de toutes les opérations commerciales dans les taux de la dette fiscale nette.

### **Surcharge en raison de certaines dispositions de droit matériel**

La société fiduciaire DBO Visura exprime un avis très critique à l'égard de certaines dispositions de droit matériel. Elle mentionne notamment les problèmes suivants.

- En raccourcissant le délai de prescription absolu (15 ans) et le délai de prescription relatif (5 ans), les risques courus par les entreprises pourraient être très fortement réduits.
- Problématique de l'opération préalable: certaines prestations revêtent un autre caractère fiscal lorsqu'elles sont refacturées (que ce soit sous la même forme, après avoir été modifiées ou/et parallèlement à d'autres prestations).
- Limitation des exclusions du champ de l'impôt: les exclusions du champ de l'impôt sont réglées de manière très restrictive. Il ne ressort pas clairement des dispositions que l'ajout de certains adjectifs et la description de certaines installations représentent de telles limitations.
- En allemand, la notion de «Vermittlung» n'est pas utilisée de manière coordonnée: à l'art. 11 LTVA, elle signifie «prestation d'intermédiaire», alors qu'à l'art. 18, ch. 18 et 19 (liste des prestations exclues du champ de l'impôt), elle signifie «négociation». En outre, contrairement au droit civil, qui fait la distinction entre la représentation directe et la représentation indirecte, l'art. 11 LTVA ne règle que la représentation directe. Cet état de fait peut également entraîner des problèmes.
- L'AFC n'a publié des instructions que sur une partie des opérations commerciales impliquant trois parties (représentation, encaissement, cession de créances, opérations en chaîne). Toutefois, il existe d'autres cas, dans lesquels des règles (légalles du point de vue du droit civil) sont convenues qui ne correspondent pas à ces opérations. Dans ces cas, il est souvent difficile d'assurer un traitement exempt de risques.
- Procédure de remboursement (art. 90, al. 2, let. b, LTVA): les conditions de cette procédure (notamment les délais, les pièces justificatives requises, le montant minimal) sont très restrictives. La charge administrative pour les assujettis est énorme.
- Mesures d'assainissement: la seconde version de la notice relative aux mesures d'assainissement est également en partie incompréhensible et entraîne des problèmes d'interprétation.

## **Intérêts moratoires**

Selon la Chambre fiduciaire, le sujet des intérêts moratoires doit être repensé (et ce, également dans le cadre des autres impôts). Des intérêts moratoires dont le taux s'élève à 5 % confinent à l'amende fiscale ! En repensant les modalités des intérêts moratoires, il ne faut pas perdre de vue la durée, très longue, de la procédure. L'obligation de payer des intérêts moratoires de 5 % lors de la remise du formulaire 1550 ainsi que la crainte de subir une révision TVA en cas d'utilisation répétée du formulaire 1550 font que ce formulaire n'est pratiquement jamais utilisé.

## **Exigences dans le domaine des factures**

Selon la Chambre fiduciaire, les critères formels très stricts auxquels est soumise la facturation entraînent fréquemment le renvoi de factures. En général, le destinataire de la facture peut être identifié clairement, même si l'adresse ne correspond pas exactement à l'inscription de l'assujéti dans le registre ou dans le registre du commerce. En outre, même les factures adressées à des établissements stables qui ne sont pas inscrits dans le registre du commerce devraient donner droit à la déduction de l'impôt préalable, pour autant qu'elles puissent être attribuées à l'assujéti.

BDO Visura a également exprimé son avis sur les critères formels très stricts dans le domaine de l'établissement des factures. BDO Visura explique que le droit à la déduction de l'impôt préalable est soumis à l'examen de toutes les factures reçues. Il s'ensuit un surplus de charges, car, dans le domaine du traitement des créanciers, un personnel hautement qualifié est requis. En outre, en faisant valoir la déduction de l'impôt préalable, il faut non seulement respecter des prescriptions formelles, mais également des prescriptions matérielles. Selon BDO Visura, une application moins stricte des critères formels relatifs à la déduction de l'impôt anticipé et la suppression de l'exclusion de la déduction de l'impôt préalable permettraient de simplifier la procédure.

## **Comptabilité et informatique**

Pour la Chambre fiduciaire, les entreprises dont la situation est compliquée [par ex. utilisation mixte, imposition groupée, transactions internationales (livraison avec prise en charge chez le fournisseur ou livraison de biens expédiés par le fournisseur)] doivent escompter des frais informatiques plus importants. D'après les estimations de la Chambre fiduciaire, l'application des cours des devises imposés par l'AFC pour les pièces justificatives en monnaie étrangère des sociétés coopératives entraîne une charge administrative importante, étant donné qu'un certain cours doit être appliqué pour les groupes dans le cadre de la comptabilité, alors que l'AFC applique un autre cours pour calculer le montant de l'impôt.

BDO Visura précise que certaines entreprises, notamment les entreprises internationales, utilisent leurs propres logiciels. Il est souvent très coûteux, voire impossible, d'adapter ces logiciels au système suisse de la TVA. Ce problème de comptabilité découle surtout de prescriptions spécifiques quant aux moyens de preuve requis, prescriptions qui doivent être appliquées déjà lors de la comptabilisation. BDO Visura précise en outre que la maîtrise «technique» des

nombreuses conséquences fiscales pouvant découler de la qualification de l'opération n'est pas simple. De nombreux types d'opérations doivent être pourvus de codes différents afin de pouvoir couvrir, en plus de l'attribution du taux, les différents moyens de preuve et les conséquences sur la déduction de l'impôt préalable. Les codes doivent être représentés intégralement, c'est-à-dire depuis le traitement du mandat jusqu'à la comptabilité financière, ce qui n'est pas possible avec de nombreux systèmes informatiques (par exemple parce qu'il manque souvent des clés). BDO Visura estime par ailleurs qu'il est très difficile d'assurer que toutes les données soient intégralement accessibles jusqu'à la prescription (ce qui constitue une durée très longue), et ce, malgré (ou à cause de) la comptabilité assistée par ordinateur.

### **Obligation de conserver**

Selon la Chambre fiduciaire, la durée de l'obligation de conserver pour les objets immobiliers (26 ans, dont 5 ans en raison du délai de prescription) peut poser problème aux assujettis. C'est le cas en particulier lorsque, pendant cette période, un impôt sur la prestation à soi-même doit être calculé pour ces objets ou si l'assujetti fait valoir un dégrèvement ultérieur de l'impôt. En outre, de nombreuses questions restent ouvertes dans les domaines de l'archivage et de la facturation électroniques, questions sur lesquelles l'AFC ne se penche pas de manière active. Il est également choquant que l'AFC refuse la demande des assujettis de contrôler le système d'archivage au moment de sa mise en place. Ce refus oblige l'assujetti à encourir le risque que l'AFC, à l'occasion d'un contrôle, refuse entièrement la déduction de l'impôt préalable à partir de la date d'introduction du système d'archivage électronique, en raison d'une déficience formelle ou technique.

### **Augmentations des taux de l'impôt**

À l'instar de plusieurs représentants de l'économie, la Chambre fiduciaire est d'avis que les augmentations des taux de l'impôt entraînent un surplus de charges administratives aussi bien pour l'AFC que pour les assujettis. C'est pourquoi il faudrait renoncer aux «petites» adaptations des taux.

Pour BDO Visura, de nombreux assujettis sont dépassés lorsqu'il s'agit d'adapter leurs logiciels (si toutefois ces logiciels le permettent) en cas d'augmentation des taux. Souvent, ils doivent solliciter une aide externe. En outre, les mises à jour des logiciels exigent souvent l'acquisition de nouveaux ordinateurs. BDO Visura estime que ces tracasseries pourraient être nettement réduites si les taux de l'impôt n'étaient adaptés qu'après avoir respecté un délai d'une année (permettant aux assujettis de prendre leurs dispositions) et si les modifications des taux de l'impôt étaient aussi rares que possible.

### **Publications de l'AFC**

Selon la Chambre fiduciaire, les publications de l'AFC sont la plupart du temps très utiles et répondent aux questions que les assujettis se posent. Malgré cela, un bon nombre de questions pratiques ne trouvent pas de réponse et il est souvent difficile de trouver les dispositions nécessaires. DBO Visura estime qu'il est difficile pour les assujettis de maîtriser la grande quantité d'instructions, d'autant plus que

l'intelligibilité de ces instructions laisse souvent à désirer. De plus, de nombreuses instructions peuvent être interprétées de différentes manières, ce qui entraîne un flou juridique. En raison du principe de l'autotaxation, les entreprises doivent supporter seules le risque lié à ce flou juridique. BDO Visura souligne en revanche que l'AFC a fait du bon travail en ce qui concerne les documents relatifs à la LTVA; la qualité par rapport aux documents relatifs à l'OTVA a en effet nettement augmenté.

### **Renseignements de l'AFC**

Selon la Chambre fiduciaire, les réponses données aux questions, qu'elles soient orales ou écrites, sont beaucoup trop formalistes. BDO Visura est d'avis que les renseignements oraux sont donnés très volontiers par les collaborateurs de l'AFC. Elle estime par contre que les renseignements par écrit ont tendance à tarder. En outre, les renseignements écrits ne répondent pas assez au cas précis pour être vraiment utiles. Un flou juridique résulte également du fait que de nombreuses questions sont interprétées différemment, selon que c'est un spécialiste du droit ou un spécialiste en économie qui les traite. Par exemple, à l'AFC, la pratique du service d'inspection diffère de celle du service juridique.

Ce flou juridique pourrait être éclairci si l'AFC prenait plus rapidement ses décisions et donnait plus rapidement ses renseignements (procédures juridiques plus rapides), d'une part, et organisait épisodiquement des rotations de son personnel (service juridique – service d'inspection).

### **3.3.3 Représentants des milieux économiques**

La plupart des participants à la consultation estiment que l'introduction de la TVA a entraîné une augmentation de la charge financière et de la charge administrative. Les différents domaines dans lesquels les participants à la consultation estiment que la charge a augmenté sont décrits ci-dessous.

#### **Généralités**

Pour Hewlett-Packard (Suisse) S.à R.L., la charge directe est maîtrisable, étant donné que seules quelques personnes s'occupent directement de la TVA. En revanche, les frais indirects sont très élevés: ces frais découlent du fait que la TVA a des conséquences sur de nombreux collaborateurs, sur de nombreux systèmes et sur de nombreux processus. Il est donc nécessaire que de nombreux collaborateurs possèdent des connaissances de base en matière de TVA et des connaissances approfondies dans leur domaine.

Pour l'Association suisse des gérants de fortune, et economiesuisse, l'introduction de la TVA a occasionné un important surplus au niveau de la charge administrative et, donc, au niveau des dépenses. Six participants à la consultation (Association suisse des gérants de fortune, economiesuisse, Fédération textile suisse, Société suisse des entrepreneurs, Union des banques cantonales suisses, Union suisse des arts et métiers) estiment que le droit sur la TVA et la pratique en matière de TVA sont compliqués. Trois autres participants (Union des transports publics, hotelleriesuisse et Fédération suisse du tourisme) précisent qu'il reste des cas opaques dans le domaine de la TVA et qu'il conviendrait de les éclaircir, ce qui

entraînera nécessairement de grandes dépenses en matière de renseignement et de conseil.

Selon SwissBanking, l'AFC n'a pas réussi à réduire le flou juridique qui existe depuis l'introduction de la TVA. L'Association suisse des gérants de fortune partage cet avis en précisant que ce grand flou juridique dans le domaine de la TVA subsiste malgré d'innombrables notices et autres brochures. Selon elle, la manière dont ces explications de la pratique sont formulées n'est souvent pas précise et trop compliquée.

Selon l'Union des banques cantonales suisses, l'Union des transports publics, l'Association suisse des gérants de fortune et l'Union suisse des arts et métiers, la pratique de l'Administration en matière de TVA est très formaliste. L'Association suisse des gérants de fortune est d'avis que l'AFC est également très formaliste et extrêmement stricte dans le domaine de ses travaux postérieurs à la perception comme les contrôles. D'une manière générale, elle reproche à l'AFC d'afficher une attitude trop «pro-fiscale». Selon la Société suisse des entrepreneurs, les assujettis courent en permanence le risque de voir leur déclaration d'impôt refusée et de devoir verser un rappel.

Selon SwissBanking, l'AFC tient de moins en moins compte des particularités du monde bancaire. Economiesuisse, l'Union des transports publics et l'Association suisse des gérants de fortune expriment un avis plus général: selon elles, la pratique de l'AFC ne tient pas suffisamment compte des réalités économiques.

Selon l'Association suisse des gérants de fortune, il n'est pas possible de mettre l'impôt à la charge du consommateur final dans toutes les branches: de nombreuses entreprises doivent payer la TVA au détriment de leur rendement. Lors des prochaines adaptations de la TVA, il s'agira par conséquent de veiller à traiter avec une certaine modération les branches dans lesquelles la rentabilité est faible.

L'Union professionnelle suisse de l'automobile souligne que certaines charges dans le domaine de la TVA peuvent également provenir d'erreurs dont les entreprises ne sont pas responsables (logiciels mal conçus, conseillers pas assez compétents, surcharge de travail, instructions publiées trop tard et mal adaptées aux réalités).

De manière générale, economiesuisse soulève trois points négatifs: la problématique de la taxe occulte, le fait que les décisions concernant la responsabilité solidaire des associés d'un groupe rendent difficiles les transactions de *mergers* et d'*acquisitions* et, enfin, les différences par rapport aux règles de l'UE (malgré une forte ressemblance). En ce qui concerne le dernier point, economiesuisse demande, d'une part, l'harmonisation complète de la TVA suisse avec les directives de l'UE (notamment dans le domaine des efforts fournis en vue d'éviter la double imposition) et, d'autre part, une simplification radicale du système (déréglementation et optimisation). Le but d'economiesuisse est de simplifier le travail des entreprises.

L'Union des transports publics, hotelleriesuisse et la Fédération suisse du tourisme partagent l'avis que le travail des petites entreprises pourrait être allégé si les solutions forfaitaires étaient plus répandues. La Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros estime également que les solutions forfaitaires doivent absolument être maintenues, car elles simplifient sensiblement le travail administratif.

La Fédération suisse des avocats est le seul participant à la consultation qui estime qu'il serait préférable que l'AFC renonce à sa pratique restrictive en matière de décision en contestation. Car c'est dans le cadre de ces décisions qu'une autorité de justice externe à l'administration peut donner une réponse claire et rapide aux questions ouvertes.

D'après l'Association suisse des gérants de fortune, la collaboration entre les l'AFC et les assujettis devrait être rendue à la fois plus simple et plus efficace; elle devrait donc être placée sous le signe de la vision à long terme, de la compréhension et de la conformité avec la pratique.

### **Obligation de remettre des décomptes**

De nombreux participants à la consultation (hotelleriesuisse, SwissBanking, Union suisse des paysans, Fédération suisse du tourisme, Union des transports publics) estiment que le décompte de TVA est synonyme de lourdes charges. L'Union suisse des arts et métiers, l'Union des villes suisses et hotelleriesuisse vont même plus loin puis qu'elles estiment que le décompte trimestriel est une des causes de l'augmentation des travaux administratifs et des charges financières. L'Union des transports publics et hotelleriesuisse sont d'avis qu'il est possible de simplifier la tâche à de nombreuses petites entreprises en introduisant l'option du décompte annuel. Selon la Fédération suisse du tourisme et Gastrosuisse, le décompte de TVA pourrait être simplifié sensiblement par une meilleure utilisation des moyens de communication informatiques (par ex. décompte de TVA via Internet). L'Union des transports publics est d'avis que la déclaration de services acquis à l'étranger constitue une charge administrative très lourde. De plus, pour les montants dépassant 10 000 francs et lors de doubles affectations dans des cas spéciaux, les entreprises sont également sujettes à de très lourdes charges.

La Fédération suisse des avocats et la Société suisse des entrepreneurs estiment que la vraie raison des énormes charges administratives et financières se trouve surtout dans la conception même de la TVA, qui est un impôt fondé sur une déclaration personnelle (autotaxation). En réalité, les assujettis aident l'AFC dans le domaine de la perception de la TVA, sans obtenir ni soutien ni rémunération. Or, la tâche des assujettis, qui fonctionnent comme une centrale d'encaissement, ne constitue pas seulement une lourde charge administrative (décompte trimestriel, distinction entre les bénéficiaires exclus du champ de l'impôt et les bénéficiaires exonérés, preuve de l'exportation, réduction de l'impôt préalable, etc.), mais est également liée à des frais considérables. Selon la Fédération suisse des avocats, si l'AFC et les autorités de justice fiscale appliquaient le droit d'une manière plus proche de l'économie et de la pratique, de telles charges seraient sensiblement réduites.

### **Détermination de l'assujettissement et du caractère imposable de prestations**

L'Union des villes suisses et l'Union suisse des paysans partagent l'avis que la charge administrative pour déterminer la charge fiscale ou le caractère imposable d'une prestation est très grande. La Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros et Gastrosuisse sont d'avis que les différents taux de la TVA et les différentes possibilités de déduction (par ex. des frais d'hébergement) entraînent une charge administrative superflue. Dans ce contexte, différents participants à la consultation (Société suisse des entrepreneurs, Union suisse des arts et métiers,

Association suisse des gérants de fortune, Union des villes suisses) sont d'accord qu'il est pratiquement impossible d'appliquer correctement les règles de la TVA sans le soutien de conseillers externes. Or, les frais dont doivent s'acquitter les assujettis pour recourir à un tel soutien sont considérables. SwissBanking explique par ailleurs qu'une preuve doit être fournie même pour les transactions qui ne sont pas soumises à la TVA. Éviter des erreurs dans ce domaine ne va pas sans assumer de lourdes charges administratives et d'importantes dépenses en matière de formation.

L'Union des villes suisses et l'Union suisse des arts et métiers proposent d'alléger la TVA en simplifiant les textes législatifs et en fixant des règles claires. Pour l'Union suisse des arts et métiers, les publications devraient également être plus brèves et plus intelligibles. Les brochures devraient être rédigées par les associations professionnelles concernées; l'AFC devrait se limiter à approuver ces brochures. La Société suisse des entrepreneurs estime quant à elle que les informations claires et intelligibles font défaut: les assujettis sont submergés par la déferlante des textes juridiques, des instructions, des brochures, des réglementations spéciales et des arrêts du Tribunal fédéral. Economiesuisse partage cet avis: elle estime que le volume énorme des bases légales, des brochures et des notices constitue un réel problème, et ce, notamment pour les PME. Le manque de système et le grand nombre de contradictions dans cette montagne de règles n'arrangent rien à l'affaire.

Pour la Société suisse des entrepreneurs, la simplification de la TVA allègerait considérablement la tâche des assujettis, qui pourraient alors remplir leur obligation de déclarer sans l'aide de conseillers externes. Par conséquent, elle préconise le maintien de deux taux de TVA seulement et l'élimination des prescriptions spéciales.

### **Taux de la dette fiscale nette**

La Fédération suisse du tourisme, hotelleriesuisse et Gastrosuisse soulignent que les taux de la dette fiscale nette doivent être revus sans délai, car ils sont trop élevés. Economiesuisse est également favorable, dans le domaine de la déduction de l'impôt préalable, à la fixation d'intérêts et de forfaits conformes au marché ou à la branche en question. En ce qui concerne les taux de la dette fiscale nette, la Fédération suisse du tourisme est favorable à l'utilisation aussi générale que possible de solutions forfaitaires. En outre, le délai de blocage de cinq ans en cas de changement d'option devrait absolument être réduit. En effet, suivant le cas, ce délai peut inhiber voire empêcher l'innovation et les investissements.

### **Exigences dans le domaine des factures**

Selon l'Union suisse des paysans, garantir la conformité des factures pour pouvoir demander la déduction de l'impôt préalable est un éternel combat. L'Union des transports publics estime également que les règles en matière de reconnaissance des tickets pour la déduction de l'impôt préalable sont trop compliquées: il est par exemple quasi-impossible de déterminer le fournisseur de la prestation sur les petits tickets. Gastrosuisse estime que les prescriptions sur la forme des factures reçues sont trop strictes. Notamment, la valeur limite pour que les tickets de caisse soient acceptés est bien trop basse (200 francs).



Selon economiesuisse, une décharge peut être apportée en faveur des sociétés si on ne les oblige plus à indiquer leur nom exact (c'est-à-dire conforme au nom indiqué dans le registre du commerce) lors de la facturation. Par ailleurs, il faut abroger la règle selon laquelle le remboursement de l'impôt préalable sur les factures de restaurant dépassant 200 francs n'est pas possible si le nom exact de l'entreprise ne figure pas sur la facture. Enfin, l'ajout ultérieur du numéro de TVA sur la facture d'un livreur doit être possible.

### **Comptabilité**

L'Association suisse des gérants de fortune estime qu'en raison de la complexité de la TVA (contrairement à l'ICHA), les petites entreprises n'ont plus la possibilité, ou n'ont la possibilité que moyennant un grand risque financier (rappels d'impôts, amendes fiscales, frais de procédure), de tenir elles-mêmes la comptabilité et de ne recourir à des conseillers externes que pour la clôture de l'exercice. Par ailleurs, elle est d'avis que l'introduction de toutes les règles dans les logiciels de comptabilité ne peut pas être assurée, la qualité des programmes que peuvent s'offrir les PME (limites budgétaires) n'étant pas suffisante. La Fédération textile suisse estime également que les exigences en matière de comptabilité, de preuves et d'archivage sont énormes. Selon les estimations de l'Union des villes suisses, les exigences en ce qui concerne les logiciels de comptabilité sont l'une des plus importantes causes de la charge financière. Selon la Fédération textile suisse, un allègement pourrait être apporté dans ce domaine si l'AFC donnait des renseignements plus clairs.

### **Augmentations des taux de l'impôt**

L'Union suisse des arts et métiers, economiesuisse et la Fédération suisse des avocats critiquent les fréquentes adaptations des taux de TVA (en particulier celles au 1<sup>er</sup> janvier 2001). Des augmentations aussi minimales des taux ne justifient absolument pas l'importance des charges administratives (modification du système de comptabilité et des caisses, impression de nouvelles listes de prix et d'autres documents, frais de restructuration) qui en résultent. Les frais liés aux restructurations et aux adaptations se reflètent dans les frais de production: de ce fait, le consommateur final subit un double renchérissement.

Economiesuisse est d'avis qu'il faut dorénavant renoncer à de telles adaptations dérisoires des taux (par ex. 0,1 %). Elle souligne de plus que chaque augmentation de la TVA devra être compensée dorénavant par une baisse des impôts directs. Enfin, economiesuisse estime que l'avantage lié à l'emplacement (en raison des taux de TVA inférieurs à ceux appliqués à l'étranger) doit absolument être gardé.

### **Renseignements de l'AFC**

L'Union des banques cantonale suisses estime que le contact avec l'AFC est très formaliste. La Fédération textile suisse, la Société suisse des entrepreneurs et l'Association suisse des gérants de fortune partagent l'opinion que les renseignements que donne l'AFC ne sont pas complets. Selon l'Association suisse des gérants de fortune, il arrive souvent que les collaborateurs responsables de l'AFC eux-mêmes ne connaissent pas non plus les solutions conformes à la loi et à la pratique. Souvent, les renseignements qu'ils donnent ne sont pas suffisants et

beaucoup trop généraux. Cette association souligne en outre que l'AFC s'octroie souvent un temps énorme pour traiter les demandes. C'est d'ailleurs pourquoi la Fédération suisse des avocats propose que l'AFC se fixe un délai de trois mois pour donner des renseignements juridiquement valables aux assujettis. En outre, l'AFC doit donner des réponses en temps utile aux questions juridiques ouvertes depuis des années, de façon que le flou juridique et les éventuels rappels puissent être enfin éliminés. Pour la Société suisse des entrepreneurs, l'AFC doit être tenue de fournir des renseignements juridiques valables aux assujettis en respectant certains délais.

L'Union des transports publics, hotelleriesuisse, et la Fédération suisse du tourisme constatent que l'AFC peut apporter un allègement si elle fournit de manière compétente des renseignements valables sur la pratique.

Gastrouisse souhaite que l'AFC enrichisse son site Web en ajoutant une liste des erreurs les plus fréquentes avec les solutions ainsi qu'une foire aux questions.

### **Collaboration dans le cadre de l'élaboration des brochures**

La Fédération suisse des avocats, la Société suisse des entrepreneurs et l'Union professionnelle suisse de l'automobile expliquent qu'il faut davantage intégrer les praticiens et les assujettis dans l'élaboration des directives (notices et brochures). L'Union des transports publics ne peut pas comprendre pourquoi ce genre de collaboration n'a pas été possible jusqu'à présent.

Selon l'avis de l'Union des transports publics, de la Fédération suisse du tourisme, d'hotelleriesuisse et de l'Union professionnelle suisse de l'automobile, l'AFC peut également apporter une simplification si elle publie ses pratiques et les modifications de ces pratiques (notices et brochures) avec une certaine avance.

### **Objections concernant certaines branches**

Orinad Look S.A. estime qu'il existe des distorsions de la concurrence dans le domaine de la coiffure, étant donné que 50 % des salons de coiffure ne sont pas soumis à la TVA. Afin de préserver la neutralité concurrentielle dans le domaine de la coiffure, les limites des chiffres d'affaires dans ce domaine justifiant l'assujettissement devraient être élevées, d'une part, et un taux réduit de 3,6 % devrait être introduit, d'autre part.

La Fédération suisse des agences de voyage souligne que les agences de voyage ne sont qu'exceptionnellement assujetties à la TVA (prestations sur le territoire suisse, prestation partielle dans le cadre de voyages à l'étranger). Pour une agence de voyage sans guichet ni service administratif, il est relativement coûteux d'appliquer correctement la TVA sur les rares prestations soumises à la TVA. Sur 19 agences de voyage, on a observé qu'en 2002 et en 2003, seul 0,62 % du chiffre d'affaires était soumis à la TVA. Étant donné que les paiements des clients sont comptabilisés comme chiffre d'affaires, il n'est pas possible de déterminer la part de ces paiements qui est soumise à la TVA. En guise d'allègement, on pourrait prévoir par exemple que les agences de voyage ne seraient plus tenues de déclarer les prestations soumises à la TVA si certaines conditions sont remplies, par exemple si les paiements ont été saisis manuellement, si la part du chiffre d'affaires soumise à la TVA était inférieure à 5 % les cinq dernières années et si le chiffre d'affaires global était inférieur à 3 millions de francs. En guise de compensation, l'agence de voyage

serait tenue par exemple d'accepter une réduction, dont le montant serait fixé par l'AFC, de la déduction de l'impôt préalable sur les frais administratifs (téléphone, publicité, etc.).

Economiesuisse explique que le taux forfaitaire appliqué dans la branche des assurances à la déduction de l'impôt préalable est trop faible; ce taux a été fixé par l'AFC à 10 %. Au bout du compte, cette déduction forfaitaire entraîne une affectation coûteuse des opérations imposables aux montants d'impôt préalable. Enfin, selon la Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros, la charge administrative dans les domaines des «frais généraux», des «frais de voyage» et des «frais de représentation» doit être réduite.

### **3.4 OÙ A-T-ON CONSTATÉ UN VIDE JURIDIQUE OU DES CARENCES LORS DE L'APPLICATION DE LA TVA ?**

#### **3.4.1 Représentants des milieux scientifiques**

D'après l'Université de Genève, la complexité de la TVA découle des nombreux détails qui la caractérisent. Il conviendrait d'interpréter la TVA de manière conforme aux TVA européennes. Deux descriptions, à savoir celle des opérations exclues, pour lesquelles la déduction de l'impôt préalable n'a pas été prévue, et celle des prestations exonérées, pour lesquelles la déduction de l'impôt préalable a été prévue, ne correspondent pas à la terminologie du droit européen. D'autres domaines également, comme les subventions, ne sont pas suffisamment réglés par le droit en vigueur.

#### **3.4.2 Praticiens de la TVA**

BDO Visura est d'avis que la phase d'introduction de la TVA était trop courte pour les entreprises, notamment parce que les prescriptions de détail ont été publiées trop tard. En outre, BDO Visura soulève des objections à l'égard de la situation juridique, qui n'était longtemps pas stable, et à l'égard de l'application dès le 1<sup>er</sup> jour des prescriptions formelles, alors que la pratique n'avait pas encore été publiée. Ce flou juridique subsiste encore et il est difficile d'obtenir des renseignements fiables. Les renseignements téléphoniques ne sont pas sûrs et le délai des réponses aux questions écrites est trop long. Cette dernière remarque concerne également la durée des procédures déposées auprès des autorités de recours.

Selon la Chambre fiduciaire, les votants qui ont accepté l'introduction de la TVA en 1993 pensaient que la TVA serait «un impôt net multistade avec déduction de l'impôt préalable et simple à appliquer». Cela ne s'est pas avéré, puisque la TVA est un impôt complexe, regorgeant d'exceptions et de règles spéciales. De plus, le volume des «directives administratives» est très important. La Chambre fiduciaire critique également le fait que la TVA a été introduite en 1995 de manière précipitée: les assujettis n'ont pas eu assez de temps pour se préparer, les documents n'étaient pas complets et les renseignements donnés par l'AFC n'étaient pas satisfaisants. La Confédération n'a donc pas réussi à introduire un impôt sur la consommation général, c'est-à-dire un impôt net multistade strict et exempt de taxes occultes. En outre, la neutralité concurrentielle n'est pas assurée, car la TVA ne s'appuie pas

seulement sur la nature de la prestation, mais aussi sur l'organisation de l'assujetti. Enfin, le principe de la transférabilité n'est pas entièrement respecté.

Par ailleurs, lors des contrôles, les assujettis sont traités comme des délinquants alors que l'administration devrait les traiter comme des clients. En tentant d'augmenter les recettes fiscales au détriment des assujettis (la plupart du temps par un formalisme exagéré), l'AFC se place au-dessus de la volonté législative. Il existe d'innombrables faiblesses et d'innombrables déficiences dans la pratique matérielle de l'AFC. Or les contrôles fiscaux ne sont rien de moins que la carte de visite de l'AFC ! Souvent, dans l'intention d'exiger des décomptes complémentaires, les inspecteurs de la TVA recherchent véritablement les erreurs, et ce, à tel point qu'on a examiné la question de savoir s'il était nécessaire de mettre sur pied un service de médiation en cas d'injustices.

Les publications de l'AFC sont également critiquées: en raison de leur nombre, il est impossible d'avoir une vue d'ensemble. En revanche, les pages Internet de l'AFC sont jugées bonnes; elles pourraient cependant être améliorées par l'ajout d'un moteur de recherche pour les publications et par l'ajout de liens vers les arrêts du Tribunal fédéral et vers les décisions de la Commission de recours en matière de contributions. Les instructions de service internes devraient également être publiées. Il serait nécessaire d'inventer un système permettant de reconnaître facilement les passages des brochures et des notices qui ont été modifiés ou abrogés et de savoir pour quelle raison ces modifications ou ces abrogations ont été effectuées. Les taxations qui entrent en force annuellement font également défaut sur le site de l'AFC.

La Chambre fiduciaire précise par ailleurs que la pratique de l'AFC en matière de renseignements et de règles n'est toujours pas suffisante. Elle critique surtout le fait que l'AFC n'a toujours pas complètement répondu à plusieurs questions ayant un lien entre elles, qu'elle ne donne pas de confirmations, qu'elle donne des éléments de réponses qui ne servent à rien, qu'elle ne livre pas de justifications et, enfin, que ses instructions sont incompréhensibles et, souvent, impossibles à appliquer. Par ailleurs, elle souligne que l'AFC est très peu encline à entrer en matière pour discuter, ce qui est regrettable au vu de la qualité de certains renseignements écrits. En outre, il n'existe aucune liste des collaborateurs de l'AFC compétents pour répondre aux questions des assujettis, et le délai de réponse aux questions écrites est trop long. Enfin, on a l'impression que la collaboration entre les différentes divisions de la Division principale TVA est placée sous le signe d'une certaine concurrence, chaque division essayant d'imposer ses propres vues. En outre, on a pu constater que la pratique de la Division principale TVA et celle de la Direction générale des douanes n'étaient pas harmonisées.

### **3.4.3 Représentants des milieux économiques**

L'Union des villes suisses a constaté qu'il existait des questions de délimitation délicates (par exemple les questions de savoir si une prestation est imposable ou exclue du champ de l'impôt, s'il existe un champ de souveraineté). Étant donné que les changements structurels au niveau des communes entraînent des conséquences au niveau de la TVA (par exemple plusieurs numéros TVA pour les services d'une commune), les décisions dans ce domaine doivent être prises compte tenu de la TVA. De plus, l'Union des villes suisses estime que l'assujettissement de certaines prestations communales est difficile à comprendre. L'Union suisse des paysans

s'oppose en particulier aux solutions de la TVA qu'elle qualifie de trop «pro-fiscales» et de «trop formelles» sur le plan juridique, alors qu'on aurait dû s'inspirer du droit sur la TVA européen, qui prévoit une taxation différente dans le domaine de l'agriculture.

L'Union des banques cantonales suisses considère également que la réglementation de la TVA est très complexe et très formaliste. La Fédération suisse du tourisme, Gastrosuisse et hotelleriesuisse partagent cet avis. De plus, ces trois associations critiquent l'interprétation fiscale des dispositions législatives. Hotelleriesuisse souligne notamment le fait que de nombreuses questions ne trouvent pas de réponse dans la LTVA. D'autre part, elle estime que l'obligation de maintenir pendant 5 ans le système de décompte une fois qu'il a été choisi n'est pas assez souple au niveau pratique. Quant à elle, Gastrosuisse critique le grand risque financier inhérent aux révisions. Elle estime en outre que les exigences formelles trop élevées à l'égard des décomptes constituent une tracasserie et que la charge administrative est trop importante en raison des nombreux problèmes de délimitation. La communication de l'AFC est considérée comme peu intelligible. De plus, l'AFC n'informe que sous certaines réserves et les délais de réponse sont longs.

L'Union des transports publics souligne les faiblesses et déficiences suivantes (déjà mentionnées dans les réponses aux questions 2 et 3):

- La déduction complète de l'impôt préalable au profit des entreprises subventionnées n'est possible que par l'intermédiaire d'une imposition supplémentaire des subventions.
- Lors de chaque augmentation des taux de la TVA, les entreprises sont tenues de payer un rappel d'impôt sur les abonnements vendus avant cette augmentation.
- Les entreprises doivent s'acquitter de la différence de TVA sur les abonnements vendus à prix réduit à leur personnel.
- Un second calcul de l'impôt est effectué à la charge des entreprises suite au remboursement de l'impôt sur les huiles minérales.
- Plutôt que d'accepter les abréviations officielles ETC, l'AFC impose des règles compliquées concernant les noms.
- Pour la déduction de l'impôt préalable, il existe des prescriptions compliquées, alors qu'il serait plus simple d'accepter les tickets des transports publics.
- Les brochures, qui n'ont pas été discutées avec les associations de branches d'activité, comportent des erreurs.
- Il est difficile d'obtenir des renseignements fiables de la part de personnes compétentes.

Selon la Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros, les entreprises devraient être remboursées pour l'élaboration et l'envoi des décomptes fiscaux ainsi que pour l'encaissement, comme c'est le cas dans le cadre de l'encaissement de certains impôts à la source. La Société suisse des entrepreneurs partage cet avis. Elle critique en outre le fait que la charge administrative dans le cadre de la TVA est trop grande. La TVA devrait être plus simple. Elle critique également le fait que des règles non conformes à la pratique et un réseau nébuleux de textes législatifs servent à augmenter les recettes fiscales. Une entreprise devrait être capable d'effectuer un décompte TVA sans avoir recours à des conseillers externes. Il est donc impératif

que la qualité des conseils données par l'AFC s'améliore nettement. La Société suisse des entrepreneurs souhaite en outre que l'AFC l'intègre dorénavant dans l'élaboration de la pratique. Par ailleurs, elle souhaite que des communications valables soient faites concernant les demandes et les décisions et que des renseignements juridiques valables soient donnés dans des délais plus brefs. L'Union professionnelle suisse de l'automobile souhaite également être intégrée dans l'application de la LTVA.

L'Union suisse des arts et métiers critique le fait que les règles concernant la TVA sont encore déficientes, même si c'est moins le cas dans la LTVA qu'auparavant dans l'OTVA. Actuellement, il existe une multitude de règles aussi détaillées que superflues. Hewlett-Packard Suisse S.à R.L. critique elle aussi ce dernier point, mais pas seulement: elle déplore également l'absence d'un lexique central actualisé, par exemple sur la page d'accueil de l'AFC, et d'une méthode pragmatique dans la pratique des tribunaux et des autorités mentionnées ci-dessus. Le surplus de règles est d'ailleurs également critiqué par la Fédération suisse des avocats. Elle estime en effet que, pour un impôt fondé sur l'autotaxation, la multitude de brochures, de notices et de communications concernant la pratique (qui plonge même les conseillers externes dans une certaine obscurité) est tout simplement dramatique. De même, elle estime que la détermination de l'assujettissement subjectif ainsi que l'approche formaliste en ce qui concerne l'exigence de pièces justificatives dans le cadre de la déduction de l'impôt préalable sont problématiques. Enfin, elle critique également l'attitude «pro-fisc» qu'adoptent les inspecteurs lors des contrôles.

SwissBanking considère que la durée entre les inspections est trop grande, ce qui nuit à la sécurité du droit. Elle estime qu'il serait préférable de mener plus fréquemment des contrôles partiels que rarement des contrôles complets. Elle considère que les dispositions d'exécution de l'AFC ne tiennent pas assez compte de la faisabilité. En outre, SwissBanking critique le fait que l'AFC crée des lacunes (dans les réglementations) en utilisant sa propre terminologie, qui ne correspond pas à celle du droit civil ni à celle du monde économique, lacunes qu'elle comble ensuite par des règles qui l'arrangent. Elle formule le même reproche à l'égard de la réglementation concernant les intérêts moratoires. Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses demande quant à lui l'élimination des distorsions de la concurrence en Suisse (imposition de groupe, réduction de la déduction de l'impôt pour les holdings mixtes, création volontaire d'avantages liés à l'emplacement, signature de conventions internationales de réciprocité du droit visant à demander le remboursement de la TVA).

En plus des commentaires qu'elle a exprimés dans sa réponse à la question numéro 3, l'Association suisse des gérants de fortune soulève le problème du retard des publications de l'AFC, retard en raison duquel la planification de la TVA n'était pas possible durant les premières années suivant son introduction en 1995. La complexité des dispositions transitoires en cas d'augmentation des taux a également contribué à rendre impossible une telle planification. La Fédération textile suisse est également d'avis que la phase d'introduction de la TVA était trop courte pour les entreprises, notamment parce que les prescriptions de détail ont été publiées trop tard. Elle critique aussi le fait que les prescriptions, trop nombreuses, laissent une grande place à l'interprétation. Enfin, elle souligne que certaines révisions sont effectuées sans tenir compte des cas concrets.

Selon economiesuisse, l'application des règles de la TVA est déficiente. Economiesuisse critique également les longs délais de traitement, le fait que l'AFC

ne réponde pas toujours aux questions, le fait que les renseignements qu'elle donne ne sont pas fiables, sa manière restrictive et formaliste d'interpréter les bases juridiques, le fait qu'elle résolve les problèmes sans tenir compte de la réalité. Globalement, elle critique le formalisme excessif et l'arbitraire de l'AFC dans le cadre de l'application des règles et des prescriptions. En outre, economiesuisse critique le flou des règles, les lacunes en matière de publications et les contradictions au niveau des instructions et des brochures (affirmations divergentes sur un même sujet). Enfin, elle estime qu'il n'est pas tolérable que les entreprises doivent supporter les conséquences de ces déficiences. Pour ne rien arranger, les inspections en matière de TVA menées par l'AFC sont souvent considérées comme «enquiquinantes», pointilleuses et agressives. Careal holding S.A. souligne le fait que la taxe occulte n'a pas été éliminée dans tous les cas. Par ailleurs, Careal holding S.A. désapprouve le fait que le système est trop compliqué et que l'AFC l'applique avec un formalisme excessif.

### **3.5 Dans quelle mesure la jurisprudence a-t-elle rendu certains ajustements nécessaires**

#### **3.5.1 Représentants des milieux scientifiques**

Selon l'Université de Genève, les arrêts du Tribunal fédéral ont contribué la plupart du temps à créer des particularités helvétiques dans le domaine de la TVA. Pour neutraliser ces dernières, il serait nécessaire de modifier le droit en matière de TVA. L'Université de Genève précise par ailleurs que la jurisprudence n'était que rarement utile lorsqu'il fallait revoir certaines pratiques de la TVA non conformes au droit en matière de TVA. En substance, on peut retenir que les tribunaux fédéraux soutiennent généralement la pratique de l'AFC.

#### **3.5.2 Praticiens de la TVA**

À en croire la Chambre fiduciaire, le Tribunal fédéral semble vouloir avant tout soutenir la pratique de l'AFC. Dans certains cas concernant la TVA, le Tribunal fédéral s'est en effet contenté d'effectuer un «contrôle de l'arbitraire», sans se soucier véritablement de la *ratio legis* et de questions fondamentales comme l'efficacité de la perception et la neutralité fiscale. Par conséquent, se pose la question de savoir s'il conviendrait d'établir une sorte de «Cour suprême» indépendante pour régler les questions en matière de TVA, sur le modèle du Tribunal des assurances sociales. Les arrêts prononcés contre l'AFC (par ex. l'arrêt concernant les honoraires des membres des conseils d'administration) sont appliqués sans la moindre gaieté de cœur et de manière hésitante. BDO Visura remet également en question l'attitude du Tribunal fédéral. Elle estime en outre que la Commission de recours en matière fiscale a prononcé des arrêts plus différenciés, mais que tous les arrêts défavorables à l'AFC sont restés lettre morte, car le Tribunal fédéral a donné raison à l'AFC.

#### **3.5.3 Représentants des milieux économiques**

La majorité des participants à la consultation critiquent la position des tribunaux, et notamment du Tribunal fédéral, qui est globalement favorable à l'égard de l'administration. Les membres de la Fédération textile suisse estiment que les

tribunaux sont toujours «du côté de l'administration». L'Union des transports publics se réfère à sa réponse à la question 2, dans laquelle elle souligne que le Tribunal fédéral a soutenu à trois reprises la pratique de l'autorité fiscale, qui visait à augmenter les recettes fiscales, au détriment des transports publics (réduction de la déduction de l'impôt préalable, reprise d'impôt lors d'augmentation des taux sur les abonnements et extrapolation, en fonction des prix payés par des tiers, des barèmes appliqués aux abonnements à prix réduit vendus au personnel). Selon l'Union professionnelle suisse de l'automobile, la pratique de l'AFC n'a jamais dû être revue car les tribunaux n'ont jamais prononcé de jugement défavorable à l'AFC. D'après SwissBanking, les arrêts publiés protègent souvent le point de vue très formaliste de l'AFC, même si les conséquences pour les personnes concernées peuvent être décisives [par ex. *sponsoring*, prestations d'assainissement, application rétroactive malgré les réserves émises (honoraires des membres des conseils d'administration)]. La Fédération suisse des avocats considère également que le Tribunal fédéral est «favorable» à l'administration et qu'il ne se fonde que sur des réflexions d'ordre fiscal et pas sur des réflexions d'ordre pratique. Elle a mentionné également que les solutions aux problèmes de la TVA n'ont pu être trouvées que grâce à une forte pression politique (notamment les honoraires des membres des conseils d'administration et, surtout, le déroulement du remboursement en cas d'arrêt d'un tribunal). Economiesuisse critique le fait que la jurisprudence ne s'appuie sur celle de la CJCE que dans les cas où les décisions ont été favorables à l'AFC. Elle désapprouve également le fait que l'AFC a repris des arrêts favorables pour les appliquer rétroactivement à d'autres assujettis, alors qu'elle n'a appliqué les arrêts qui lui étaient défavorables qu'aux assujettis qui avaient réclamé expressément. En outre, Economiesuisse estime que les retombées financières des arrêts des tribunaux sont souvent très importantes, comme par exemple dans le cadre du *sponsoring* et des prestations d'assainissement.

Selon l'Union suisse des arts et métiers, la jurisprudence a joué un rôle important dans le cadre de l'application du principe de la neutralité fiscale. Pour l'Union des villes suisses, en revanche, c'est l'adaptation ultérieure de la déduction de l'impôt préalable de 50 % sur les frais de voyage et sur les frais de représentation qui est au premier plan dans ce domaine. Pour la Fédération suisse du tourisme, il est important, dans le cadre des taxes touristiques, de déterminer si elles servent à subventionner le développement du tourisme. Gastrosuisse a fait la même constatation. Par ailleurs, Gastrosuisse a mentionné l'arrêt de la Haute Cour fixant un taux réduit pour les livraisons à domicile, en déplorant toutefois que les importants problèmes de délimitation et les charges administratives supplémentaires aussi inutiles qu'inacceptables n'ont toujours pas été éliminés.

Selon l'Association suisse des gérants de fortune, les tribunaux prononcent des arrêts uniques, sans que les assujettis moyens ne puissent en tirer profit. En tant que telle, la pratique de l'administration ne peut pas être déférée à un tribunal. Toutefois, l'AFC a été contrainte une fois de changer un point important de sa pratique en raison d'une décision d'une instance supérieure. La Société suisse des entrepreneurs se plaint quant à elle du fait que les procédures sont trop lentes, ce qui entraîne un flux juridique pour les entreprises qui doivent déclarer la TVA tous les trimestres. C'est pourquoi le danger des rappels d'impôts guette. Pour ces rappels, les provisions doivent être augmentées, ce qui peut carrément constituer une menace pour l'existence de l'entreprise.



## **3.6 Comment pourrait-on simplifier le système de la TVA ?**

### **3.6.1 Représentants des milieux scientifiques**

L'Université de Lausanne demande que la méthode des taux de la dette fiscale nette soit appliquée de manière moins rigide. Elle souhaite que le délai de blocage de 5 ans entre deux changements de la méthode de décompte soit réduit et que l'assujetti puisse appliquer plusieurs taux de la dette fiscale nette. En outre, elle souhaite que l'AFC et l'Administration fédérale des douanes harmonisent les compétences en matière de TVA. De plus, les renseignements et les règles fiscales de l'AFC devraient être publiés rapidement et clairement. L'Université de Genève se rallie à cet avis et demande des règles comparables à celles appliquées dans le cadre des impôts directs. Par ailleurs, elle estime que certaines «pratiques internes» de l'AFC, pourtant très discutables, ne sont pas communiquées aux assujettis. Elle ajoute que moins il y a de taux différents et d'exceptions, plus un système de TVA est simple. Elle admet cependant que certaines différenciations sont nécessaires, tant pour des raisons sociales que pour des raisons fiscales.

### **3.6.2 Praticiens de la TVA**

La Chambre fiduciaire propose la mise à disposition d'outils (par ex. de tableaux Excel) permettant de simplifier le calcul des parts privées, des changements d'affectation, des corrections d'impôt préalable, etc. Toutes les directives devraient être revues sous un angle critique, en collaboration avec des praticiens, et les publications devraient être révisées. Pour toutes les transactions entre filiales, les pièces comptables devraient suffire, et ce, même si les sociétés ne constituent pas un groupe. Le Conseil fédéral devrait faire usage de sa compétence en matière d'élimination de la double imposition, fixée aux art. 12 et 16 de la LTVA, et ainsi, supprimer le désavantage des entreprises suisses actives à l'étranger. Le risque financier des assujettis pourrait être diminué en révisant les dispositions de droit procédural et de droit pénal, en introduisant un système de perception ou en réduisant le délai de prescription. Les entreprises, surtout les petites, seraient favorables à l'introduction de la possibilité du décompte semestriel et/ou de la prolongation de deux à quatre mois du délai de remise de ce décompte. La méthode des taux de la dette fiscale nette devrait être rendu plus attrayante (taux inférieurs, raccourcissement du délai de blocage, élévation du plafond des chiffres d'affaires ou de la dette fiscale). La prescription concernant la responsabilité solidaire des sociétés d'un groupe doit être modifiée. Toutes les pseudo-exclusions du champ de l'impôt devraient être abrogées et, le cas échéant, être remplacées par un taux fiscal de 0 %. Par ailleurs, il conviendrait de verser une commission de perception aux assujettis pour les récompenser de leurs efforts. La charge administrative et le risque de fraude pourraient être réduits par l'introduction de prestations «exonérées» entre les assujettis (à l'instar de la procédure de déclaration ou du système des grossistes dans le cadre de l'impôt sur le chiffre d'affaires).

BDO Visura précise que l'importance accordée aux pièces justificatives (récépissés) est trop élevée, ce qui peut entraîner des résultats inappropriés, des déficiences et des contradictions. En outre, elle souhaite que l'AFC et l'Administration fédérale des douanes harmonisent les compétences en matière de TVA. Des simplifications en faveur des assujettis étrangers, qui doivent fournir une garantie bancaire et désigner

un représentant fiscal en Suisse, sont également souhaitées. Les prescriptions dans les domaines de la transmission de données et de l'archivage électroniques devraient être simplifiées, c'est-à-dire adaptées aux prescriptions en vigueur pour la transmission de données et l'archivage classiques (sur papier). En outre, il conviendrait de renoncer aux prescriptions qui ne concernent pas du tout la perception de la TVA, (par ex. déclaration de la valeur sur les documents destinés à l'exportation). La simplification des prescriptions sur les changements d'affectation et sur l'assujettissement des prestations à soi-même dans le domaine immobilier est également souhaitable. Il faudrait renoncer à l'imposition des prestations à soi-même dans le domaine immobilier, qui sont contraires au système.

### 3.6.3 Représentants des milieux économiques

Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses, la Fédération suisse des avocats, economiesuisse, SwissBanking, la Fédération textile suisse, la Société coopérative Migros et l'Association suisse des gérants de fortune partagent l'avis que les exigences formelles quant aux pièces justificatives sont trop élevées.

La Fédération textile suisse propose l'élimination de toutes les exclusions du champ de l'impôt et l'introduction d'un taux unique. L'Association suisse des gérants de fortune va dans la même direction, puisqu'elle préconise l'élimination des chiffres d'affaires injustement exclus du champ de l'impôt. Economiesuisse demande quant à elle une nette réduction du nombre des opérations exclues du champ de l'impôt et des règles spéciales. L'Union suisse des paysans s'est également prononcée en faveur d'un taux de TVA unique tout en demandant un remboursement de TVA au profit de l'agriculture, afin de rétablir l'égalité avec les paysans étrangers. La Société suisse des entrepreneurs estime qu'il ne devrait y avoir plus que deux taux de TVA. De même, selon l'Union des villes suisses, il faudrait éviter d'introduire encore plus de taux spéciaux.

La Fédération suisse des avocats, l'Association suisse des gérants de fortune, hotelleriesuisse et economiesuisse demandent l'introduction du décompte annuel. L'Union des villes suisses est également favorable au prolongement de la période de décompte. La Fédération suisse du tourisme et Gastrosuisse sont opposés aux changements de pratique fréquents. Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses et la Fédération suisse du tourisme soulignent que les changements de pratique (également les instructions internes) doivent être annoncés à temps.

La Fédération suisse du tourisme et Gastrosuisse demandent des brochures applicables aux PME. Economiesuisse explique que les directives administratives doivent être mieux structurées, plus compréhensibles, compatibles avec les autres directives et, surtout, aller à l'essentiel. Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses et l'Union des transports publics préconisent que les brochures d'information soient élaborées en collaboration avec des représentants de l'économie privée. La Société suisse des entrepreneurs demande que l'avis des assujettis soit pris en considération dans le cadre de la fixation de la pratique. L'Union suisse des arts et métiers souhaite que l'AFC admette que les associations professionnelles élaborent des brochures succinctes sur les principales questions liées à la TVA, sous le label: «Publié en accord avec l'AFC». Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses propose que les modifications soient clairement

marquées et, si nécessaire, commentées, chaque fois qu'une brochure d'information est complétée ou modifiée.

L'Union des villes suisses, l'Union suisse des arts et métiers et Gastrosuisse désirent que les décomptes puissent être remplis via Internet. Gastrosuisse précise que l'AFC doit tout au moins accepter les documents électroniques imprimés, sans demander l'«original» de ces documents. L'Union suisse des arts et métiers propose en outre la mise en place d'un site Internet sur lequel l'état des décomptes de TVA peut être consulté.

Hotelleriesuisse, l'Union des villes suisses, l'Union des transports publics, la Société suisse des entrepreneurs et le Groupement de Holdings Industrielles Suisses exigent des renseignements compétents et fiables de la part de l'AFC. L'Association suisse des gérants de fortune souhaite que la même pratique que celle en vigueur dans le cadre des impôts directs soit appliquée dans le domaine des règles TVA. La Fédération suisse des agences de voyage souhaite que la durée des procédures dans le cadre des réclamations et des recours soit réduite.

L'Union suisse des arts et métiers, Gastrosuisse et hotelleriesuisse demandent des taux de la dette fiscale nette inférieurs. L'Union suisse des arts et métiers ajoute que l'AFC ne devrait pas s'appuyer uniquement sur des chiffres expérimentaux, mais qu'elle devrait prendre contact avec les associations professionnelles. Hotelleriesuisse souhaite en outre un délai de blocage plus court dans le cadre du passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective. L'Association suisse des gérants de fortune s'est prononcée en faveur d'un élargissement du système des taux de la dette fiscale nette par l'augmentation des taux marginaux (chiffre d'affaires maximal, recettes fiscales). Economiesuisse et la Fédération textile suisse se sont prononcés en faveur de l'augmentation du chiffre d'affaires maximal dans le cadre de la méthode des taux de la dette fiscale nette. La Fédération textile suisse souhaite par ailleurs que les décomptes internes à un groupe de sociétés soient exonérés et que des forfaits soient introduits pour les immeubles optés et pour les immeubles à utilisation mixte. L'Union des villes suisses souhaite également des simplifications dans le cadre des immeubles faisant partiellement l'objet de l'option pour l'imposition.

L'Union des transports publics demande que l'impôt préalable pour les entreprises subventionnées soit complètement déductible (sans imposition supplémentaire des subventions), que les compensations pour les abonnements vendus à prix réduit aux employés des entreprises de transport soient supprimées, que les tickets délivrés par les entreprises de transport soient acceptés tels qu'ils sont dans le cadre des demandes de remboursement de l'impôt préalable et, enfin, que la franchise de la déduction complète des services acquis à l'étranger soit augmentée. En outre, elle souhaite qu'il n'y ait pas de rappel d'impôt sur les abonnements achetés avant une augmentation des taux de la TVA et qu'aucune taxation ne fasse suite au remboursement de l'impôt sur les huiles minérales.

L'Union suisse des arts et métiers s'est prononcée en faveur de l'abrogation des art. 9, al. 1, let. a, et 38, al. 5, LTVA. Par ailleurs, elle propose la publication d'une liste des collaborateurs de l'AFC (classés selon leur domaine de compétences), qu'une durée maximale soit fixée pour les contrôles et, enfin, que les contrôles des micro-entreprises soient supprimés (en revanche, il faudrait que des fiduciaires reconnues par l'AFC puissent attester la validité des décomptes de ces entreprises). De plus, elle souhaite que la procédure pour attribuer un numéro de TVA soit

accélérée (proposition: instauration d'un guichet d'urgence à l'AFC) et que les conditions permettant d'obtenir l'autorisation de faire le décompte selon les contre-prestations reçues soient allégées.

Le Groupement de holding industrielles suisses précise qu'il faut absolument mettre un frein à l'augmentation du nombre des règles. Il est nécessaire d'harmoniser les notions et les principes de tous les impôts suisses. Concernant les prestations entre assujettis, il faut remplacer la déduction de l'impôt préalable par un système comparable à celui des déclarations de grossistes dans le domaine de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Les entreprises mixtes devraient avoir la possibilité de décompter les prestations exonérées dont elles bénéficient proportionnellement en tant que prestation à soi-même. En outre, la responsabilité solidaire de chaque membre d'un groupe devrait se limiter aux bénéfices réellement réalisés par ce membre. Il serait souhaitable en outre de fixer des règles impératives dans le cadre des examens des décomptes TVA externes, notamment en ce qui concerne la durée maximale de ces contrôles, les compétences des inspecteurs, le déroulement et le contenu des inspections, etc. Hotelleriesuisse demande que tous les inspecteurs interprètent les dispositions en matière de TVA de la même manière. La Fédération suisse des avocats propose quant à elle que chaque entrepreneur, quel que soit son chiffre d'affaires, soit assujéti à la TVA. De plus, cette Fédération souhaite également que soit étudiée la possibilité d'un passage du système d'autotaxation à un système de taxation mixte.

L'Association suisse des gérants de fortune demande qu'un catalogue décrivant l'assujettissement de manière positive soit élaboré en lieu et place d'un système fait de principes et d'exceptions. Elle demande par ailleurs l'exonération du minimum vital et l'harmonisation des définitions dans le domaine du droit des assurances sociales, des impôts directs et de la TVA. En outre, elle souhaite qu'une simplification soit apportée dans le domaine des prestations à soi-même (en particulier dans le domaine de l'immobilier) et dans le domaine des règles transitoires en cas d'augmentation des taux de la TVA. En outre, des systèmes de comptabilité simples devraient rendre possible une autodéclaration correcte. L'Association suisse des gérants de fortune aimerait également que le seuil du chiffre d'affaires (forfait) justifiant l'assujettissement soit multiplié par deux. L'Union des villes suisses est également favorable à une augmentation de ce forfait au profit des collectivités publiques.

Economiesuisse exige que des forfaits de déduction de l'impôt préalable réalistes soient fixés. Par ailleurs, les pratiques de l'Administration fédérale des douanes et de l'AFC devraient être harmonisées. La Société suisse des entrepreneurs souligne que la collaboration des entreprises assujetties dans le domaine de la perception devrait être récompensée d'une manière ou d'une autre.

SwissBanking précise que la taxe occulte pourrait être réduite et que le système de la TVA pourrait être simplifié si la déduction de l'impôt préalable était accordée sur tous les bénéfices réalisés à l'étranger. Pour l'Union des banques cantonales suisses, les questions de définition et de délimitation en matière de fonds de placement sont fondamentales. Aujourd'hui déjà, il conviendrait d'apporter une simplification basée sur le principe «même commerce, mêmes règles», ne serait-ce que par anticipation de la loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux.

Orinad Look S.A. estime que la franchise du chiffre d'affaires devrait être élevée dans le domaine de la capilliculture. En guise de compensation, il faudrait appliquer

un taux de 3,6 %. En outre, toutes les entreprises qui fournissent des services en utilisant peu de matériel devraient avoir le droit de déduire de leur chiffre d'affaires les dépenses liées au personnel, à l'instar de l'impôt préalable. Par ailleurs, il serait envisageable d'appliquer le taux de TVA réduit dans le domaine de la capillariculture (domaine de la santé et des soins corporels).

### **3.7 Sous quelle forme la TVA devra-t-elle être transférée dans le nouveau régime financier ?**

#### **3.7.1 Représentants des milieux scientifiques**

L'Université de Lausanne explique que la TVA devra être adaptée au contexte européen. L'Université de Genève souligne également que le but doit être l'«eurocompatibilité». Par conséquent, il convient d'harmoniser les terminologies. Cela permettrait d'éviter les doubles impositions internationales et les non-impositions.

#### **3.7.2 Praticiens de la TVA**

La Chambre fiduciaire s'est exprimée en faveur du maintien de la limitation du délai de compétence pour percevoir la TVA.

#### **3.7.3 Représentants des milieux économiques**

L'Union suisse des arts et métiers, la Fédération suisse des avocats et economiesuisse se sont exprimées en faveur du maintien de la limitation du délai de compétence pour percevoir la TVA. SwissBanking estime par contre que le maintien de la limitation du délai de compétence pour percevoir la TVA n'est pas capital. Elle pense par ailleurs que les taux de la TVA doivent continuer d'être fixés au niveau de la Constitution. L'Association suisse des gérants de fortune précise que la limite supérieure du taux de la TVA devrait être inscrite dans la Constitution. Economiesuisse préfère une organisation comparable à celle des impôts fédéraux directs (les impôts sont limités dans le temps, présence d'une norme de compétence dans la Constitution). En tout état de cause, les augmentations des taux de la TVA doivent être soumises à un vote populaire. La Société suisse des entrepreneurs estime que les problèmes doivent tout d'abord être éliminés avant que la TVA ne soit transférée dans le nouveau régime financier. Hewlett-Packard (Suisse) S.à R.L. souhaite que la transition se fasse avec un minimum de changements, de telle sorte qu'elle n'entraîne pas de nouveaux besoins en matière de formation et en assurances et qu'il ne soit pas nécessaire d'instaurer des règles de transition.

L'Union des transports publics et la Fédération suisse du tourisme s'engagent pour que le taux spécial en faveur de l'hôtellerie soit fixé dans la Constitution. Hotelleriesuisse et l'Union suisse des arts et métiers soulignent le fait que le taux spécial en faveur de l'hôtellerie doit être maintenu.

L'Union suisse des arts et métiers et economiesuisse estiment que toute augmentation des taux de la TVA doit être compensée par une baisse des taux des impôts directs. La société coopérative Migros est d'avis qu'il serait possible de diminuer légèrement les impôts directs (qu'elle estime élevés) au profit d'une légère

augmentation de la TVA. Toutefois, afin d'atténuer l'impact sur la société, il est nécessaire non seulement de maintenir les taux de TVA réduits, mais encore d'en élargir le champ d'application à d'autres biens de consommation quotidienne. L'Association suisse des gérants de fortune considère que le fait de se limiter à deux taux de TVA peut poser des problèmes en matière de politique sociale. Une différenciation plus grande est souhaitable, ne serait-ce que dans le cadre de l'imposition des familles.

L'Union des transports publics souligne que, dans le reste de l'Europe, les demi pour cent de TVA sont courants. À moyen terme, cette réduction de moitié doit également être opérée en Suisse, faute de quoi les Chemins de fer fédéraux subiront un désavantage concurrentiel. La Fédération suisse du tourisme souligne qu'il est nécessaire de trouver une solution législative concurrentielle en faveur de la gastronomie et du tourisme. Gastrosuisse précise que l'équité de traitement (au sens de la résolution Gastrosuisse) entre le commerce de détail et l'hôtellerie doit être assurée. Enfin, l'Union suisse des arts et métiers rappelle qu'en cas d'augmentation des taux de la TVA, il faut tenir compte des frais d'adaptation très élevés dont doivent s'acquitter les entreprises (réimpression des prix, etc.). Si les augmentations des taux sont faibles et fréquentes, ces frais d'adaptation sont démesurés.

### **3.8 Quelles sont les conséquences de la TVA pour l'économie (notamment pour les entreprises et leur compétitivité dans le monde) ?**

#### **3.8.1 Représentants des milieux scientifiques**

L'Université de Lausanne rappelle que la TVA était censée promouvoir les investissements en Suisse et l'exportation. Toutefois, étant donné que les pays voisins de la Suisse connaissent également une TVA, l'introduction de cette taxe en Suisse n'était autre qu'une adaptation nécessaire aux pratiques européennes. L'Université de Genève estime que la TVA est un bon impôt du point de vue économique.

#### **3.8.2 Praticiens de la TVA**

La Chambre fiduciaire considère que la charge frappant les assujettis est démesurément lourde. Ne serait-ce qu'en raison du système de la TVA, tous les maillons de la chaîne des fournisseurs de services doivent s'acquitter d'une charge administrative élevée (qui n'est pas remboursée). Pour ne rien arranger, les assujettis sont exposés à un risque latent élevé de devoir payer des rappels d'impôt. Les mesures de promotion économique et, par conséquent, les allègements fiscaux sont annulées par des mesures contraires propres à la TVA (réductions des déductions de l'impôt préalable ou menaces de telles réductions). Du point de vue de la charge qui frappe les assujettis et des risques qui leur incombent, le passage de l'ICHA à la TVA ne se justifie pas. Du point de vue de la concurrence internationale, l'inertie et le formalisme exacerbé de l'AFC dans le domaine de la TVA, l'importance de la charge administrative liée à la TVA et les risques élevés qu'encourent les assujettis (rappels d'impôt et intérêts moratoires) ont ruiné la bonne réputation dont jouissait la Suisse grâce à ses impôts directs.

BDO Visura est d'avis que les taux relativement bas de la TVA constituent un avantage concurrentiel pour la Suisse. Dans le cadre des conseils fiscaux donnés à l'étranger, on se rend compte que le principe du pays de destination n'est que partiellement rempli. Il s'ensuit des doubles impositions distordant la concurrence internationale et des doubles «non-impositions». En outre, les différents taux fiscaux appliqués en Suisse ont pour conséquence que certaines prestations, à savoir les prestations taxées plus légèrement, ont tendance à être plus demandées. Or, cela peut être dommageable à la concurrence partout où des produits taxés différemment sont en concurrence directe (exemple: certains aliments et certaines boissons achetés en Suisse et à l'étranger). Du point de vue de l'économie publique, il existe un autre problème: le fossé entre le foisonnement des règles, d'un côté, et la maigreur des chances de découvrir les violations de ces règles, de l'autre. Profitant de cette maigreur des chances d'être découverts, les concurrents qui ne respectent pas les règles peuvent se créer certains avantages concurrentiels. En outre, dans le domaine de l'économie occulte, la TVA peut être évitée.

### **3.8.3 Représentants des milieux économiques**

Tous les participants à la consultation sont d'accord sur le fait que les taux de la TVA relativement bas en Suisse augmentent l'attrait de la place économique suisse. Economiesuisse souligne que la majorité des entreprises interrogées estiment que la TVA a permis de faire un grand pas en direction d'une amélioration de la compétitivité de l'économie suisse (élimination de la taxe occulte, avantages dans le cadre de l'exportation grâce à la possibilité de déduire l'impôt préalable en cas d'exportation, avantages concurrentiels en raison de taux encore bas). Les fournisseurs de services financiers précisent cependant que la TVA occasionne d'importantes charges. Ils estiment par ailleurs qu'il est absolument nécessaire de prendre des mesures au niveau de la TVA pour renforcer la place économique suisse. SwissBanking précise que la législation en matière de TVA n'est pas en contradiction flagrante avec l'objectif qui est une TVA compétitive sur le plan international. Il s'agit cependant d'éviter les doubles impositions internationales. La Fédération suisse des avocats estime que la TVA n'entraîne pas de conséquences économiques négatives (à quelques exceptions près, notamment le désavantage par rapport à l'étranger des compagnies aériennes de vols charters ou d'avions taxi avec le risque de voir le départ de cette branche). Car, dans le domaine de la TVA au moins, la Suisse n'est pas un îlot au milieu de l'Europe. L'avantage économique dû aux faibles taux de la TVA risque cependant de fondre si l'Administration met en place un contexte hostile à l'économie, avec le soutien du Tribunal fédéral par l'intermédiaire de sa jurisprudence en matière fiscale.

L'Union suisse des arts et métiers précise qu'il n'est pas possible dans tous les cas de transférer la TVA au consommateur. De plus, la TVA grève surtout des entreprises actives sur le marché intérieur et qui affichent d'importantes dépenses liées au personnel. Le principe de la neutralité concurrentielle, dont il est question à l'art. 1 LTVA, n'est que partiellement respecté et la taxe occulte n'a pas été éliminée dans tous les cas. Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses partage l'avis que la TVA n'est la plupart du temps pas neutre sur le plan financier pour les entreprises (notamment en raison de l'impossibilité dans certains cas de transférer l'impôt au consommateur ou de la double imposition internationale). Par conséquent, il ne faut pas augmenter les taux de la TVA. Il serait fort dommage de

ne pas tirer avantage de la possibilité d'augmenter l'attrait de la place économique par rapport à l'UE en instaurant des règles en matière de TVA plus simples. Selon l'Association suisse des gérants de fortune, une quote-part fiscale basse est décisive pour augmenter l'attrait de la place économique suisse. Il ne faut cependant pas perdre de vue qu'il est important de garder un certain équilibre entre les impôts qui constituent cette quote-part fiscale. Actuellement, l'équilibre entre les différents impôts semble sain. La TVA n'est pas un impôt sans influence sur l'attrait de la place économique suisse. La société coopérative Migros estime cependant que, si l'on veut adopter une politique visant à augmenter l'attrait de la place économique, une réduction de l'impôt direct sur les bénéfices des entreprises accompagnée d'une augmentation des taux de la TVA est une méthode efficace. La Société suisse des entrepreneurs explique que la quote-part fiscale devrait être rehaussée. En outre, il faut garantir que l'augmentation des taux de la TVA sera compensée par une baisse des taux des impôts directs. La Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros précise que toute perception d'un impôt sur la consommation augmente le prix des marchandises, ce qui a des effets négatifs sur le commerce et sur l'économie. La Fédération suisse du tourisme et Gastrosuisse partagent cet avis et précisent que plus le taux de la TVA est élevé, plus les désavantages au niveau de l'économie publique sont importants. La charge fiscale déploie directement ses effets négatifs sur la compétitivité du tourisme suisse. Hotelleriesuisse partage cet avis. Gastrosuisse ajoute que la TVA a entraîné des distorsions en matière de compétitivité entre le commerce du détail et l'hôtellerie.

D'après la Fédération suisse des agences de voyage et l'Association suisse des gérants de fortune, une nouvelle augmentation des taux d'imposition alourdirait la charge pesant sur les faibles revenus. La Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros partage cet avis. La TVA grève en premier lieu les pauvres et la classe moyenne. Elle est donc à la fois asociale et hostile à la consommation. C'est pourquoi il faut se garder de considérer la TVA comme la panacée aux autres pertes de recettes fiscales. L'Union des transports publics estime que la TVA entraîne un transfert des prix aux cantons et aux communes dans le domaine des transports publics. De plus, des adaptations nécessaires des barèmes ont entraîné un glissement des transports publics vers les transports privés. Hewlett-Packard (Suisse) S.à R.L. souligne que les entreprises dont la plupart des chiffres d'affaires sont exclus du champ de l'impôt sont carrément obligées de fournir tous les services qui nécessitent d'importantes ressources humaines à l'interne, car la délocalisation n'est généralement pas rentable, en raison de l'impôt préalable qui n'est pas remboursé. La TVA est par conséquent le facteur décisif dans le cadre de telles transactions, ce qui fait que, du point de vue opérationnel, elle entrave la recherche de solutions idéales.

#### **4 TVA et théorie économique**

L'analyse de la consultation montre que la plupart des participants souhaitent en premier lieu une simplification du système de la TVA, notamment en matière de perception. Certains participants vont même plus loin et demandent une simplification *radicale*. Une telle simplification serait réalisée si la TVA suisse se rapprochait davantage de la «TVA idéale».



## **4.1 Particularités d'une «TVA idéale»**

### **4.1.1 Définition de la «TVA idéale»**

Rien ne sert d'évaluer la TVA dans le vide. Encore faut-il une référence, afin de faire une comparaison. C'est pourquoi le présent chapitre s'attache à établir une telle référence, nommée ci-après «TVA idéale». Ensuite, il suffira de comparer la TVA suisse avec cette «TVA idéale» pour déterminer ce qu'il convient d'améliorer. La réforme de la TVA pourra alors s'orienter d'après cette «TVA idéale». En outre, cette méthode comparative permettra de dresser un tableau permettant d'évaluer systématiquement des propositions concrètes de réforme.

En fait, la «TVA idéale» remplit cinq critères:

- a. elle est conçue comme un impôt multistade net,
- b. elle est conçue comme un impôt de consommation, c'est-à-dire que l'impôt frappant des biens en capital peut être déduit tout de suite et complètement à titre d'impôt préalable,
- c. elle est perçue d'après le principe du pays de destination,
- d. elle ne comporte aucune exception,
- e. elle connaît un taux unique.

### **4.1.2 Appréciation des fondements de la TVA suisse**

- a. La TVA suisse répond entièrement aux critères de l'impôt multistade net. De ce fait, ce point ne sera pas développé.
- b. La TVA répond également aux principes de l'impôt de consommation. Toutefois, cet idéal est malmené en raison de l'exclusion du champ de l'impôt. Ce point sera donc approfondi dans l'étude des exceptions.
- c. Le principe du pays de destination est également rempli. Ce principe implique cependant quelques problèmes pratiques dans le cadre de l'imposition de certains services et des documents numérisés. Ces problèmes sont décrits au chiffre 4.1.3.
- d./e. Par contre, la TVA suisse ne remplit pas les deux derniers critères. C'est pourquoi l'accent sera mis sur ces deux points dans le cadre de l'étude de la TVA idéale. La justification d'une assiette fiscale étendue et sans exceptions est fournie au chiffre 4.1.4. Enfin, l'analyse de la structure des taux d'imposition (voir ch. 4.1.5) servira de conclusion.

### **4.1.3 Principe du pays de destination**

D'après le principe du pays de destination, les marchandises sont taxées par le pays dans lequel elles sont livrées, et ce, indépendamment du lieu de production. Le pays d'exportation accorde une exonération alors que le pays d'importation perçoit un impôt, de telle sorte que les marchandises importées sont traitées de la même manière que les marchandises produites dans le pays. Cette diminution puis cette augmentation du prix sont considérées comme un ajustement fiscal à la frontière.

Le principe du pays de destination ne distord pas les décisions quant au lieu de production des entreprises, et ce, pas même si les pays appliquent des taux de TVA différents. En réalité, le principe du pays de destination assure l'efficacité de la production dans le contexte international. En outre, du point de vue de la perception, ce principe a ceci d'avantageux que le montant fiscal global est toujours le même et qu'il se répartit toujours de la même manière entre les pays qui prennent part à la chaîne de création de valeur, et ce, indépendamment de la manière dont le bénéfice déclaré se répartit entre les pays. De ce fait, les conflits dans le domaine de la répartition entre les pays (en raison de la différence entre les valeurs fiscales d'exportation fixées et les prix d'exportation comptabilisés) peuvent être évités, ce qui est positif car, le cas échéant, la recherche de solutions est onéreuse sur le plan administratif.

Toutefois, le principe du pays de destination pose un problème dans le domaine de l'importation de prestations et dans le domaine de l'importation de données numérisées, en particulier de celles qui sont livrées directement au consommateur final. Alors qu'un contrôle de douane est effectué pour toutes les autres importations de marchandises, les autorités de douane ne peuvent guère contrôler les importations de prestations électroniques et de données numérisées.

Tant qu'il s'agit de services fournis par voie électronique dans le domaine de marchandises électroniques entre des fournisseurs de services et des acquéreurs de services domiciliés dans des pays de l'UE ou entre des fournisseurs de services domiciliés dans des États tiers (comme la Suisse) et des acquéreurs domiciliés dans des pays membres de l'UE, l'imposition de ces transactions est réglée depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2003 par l'art. 9, al. 2, let. e, paragraphe dernier en rapport avec l'art. 26c de la Sixième Directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (77/388/CEE) [JO CE n° L 145 du 13 juin 1977, pp. 1 ss.], nommée ci-après Sixième Directive CEE (cf. la directive sur le commerce électronique 2002/38/CE du 7 mai 2002; JO CE n° L 128 du 15 mai 2002, p. 41 s.). Les règles fiscales contenues dans cette directive sont en réalité une anticipation des recommandations que l'OCDE va soumettre à ses États membres. En substance, on retiendra que:

- c'est l'endroit dans lequel se déroulent de telles prestations qui est généralement considéré comme le siège (domicile ou siège de l'entreprise) du destinataire des prestations;
- en cas de prestations entre entreprises («Business to Business»), c'est la société bénéficiaire qui doit acquitter l'impôt, en vertu de la procédure dite de «reverse charge» (la LTVA connaît déjà cette procédure, cf. art. 10 en rapport avec l'art. 24 LTVA);
- en cas de prestation entre société et consommateur («Business to Consumer»), c'est la société qui fournit le service qui doit s'inscrire dans le registre TVA du pays dans lequel réside le consommateur acquérant la prestation ou, au moins, décompter l'impôt sur le chiffre d'affaires avec le pays dans lequel réside le consommateur acquérant la prestation.

#### **4.1.4 Assiette fiscale étendue et sans exceptions**

Dans la littérature spécialisée, les avis convergent sur ce point: tous les sujets économiques proposant des marchandises et des services doivent être soumis à la

TVA<sup>1</sup>. Toutefois, pour des raisons d'économie administrative, il est préférable de réserver un traitement spécial aux petites entreprises.

Néanmoins, il faut veiller à taxer si possible toutes les marchandises et toutes les prestations. Il va de soi que cette règle n'est applicable que dans certaines limites, étant donné que certaines branches, comme la location d'immeubles, les transactions d'argent et de capitaux ou les assurances, sont difficiles à imposer pour de simples raisons de technique fiscale.

La raison pour laquelle une assiette fiscale aussi large que possible constitue un avantage est que la charge fiscale supplémentaire croît de façon exponentielle (environ au carré) par rapport au taux de l'impôt. Ce phénomène est parfaitement connu dans la théorie de l'impôt idéal. Par conséquent, pour que les recettes fiscales restent constantes, moins l'assiette fiscale est étendue, plus le taux de l'impôt doit être élevé. C'est la raison pour laquelle la charge fiscale supplémentaire est plus élevée.

#### **4.1.4.1 Exclusions du champ de l'impôt pour des raisons d'économie administrative**

Les exclusions du champ de l'impôt peuvent être justifiées par des frais de perception trop élevés. Mais avant d'envisager de tels allègements de la charge administrative, il convient d'analyser les frais de perception et les frais de versement de la TVA.

##### **4.1.4.1.1 Frais de perception et frais de versement**

Selon la moyenne de certains pays choisis de l'OCDE, les frais de perception de la TVA (c'est-à-dire les frais que doivent assumer les autorités fiscales) se montent à 0,027 % du PIB<sup>2</sup>. Une estimation grossière montre que le montant de ces frais est à peu près le même en Suisse. En Norvège et en Suède, qui sont des pays appliquant une structure des taux relativement simple, les frais de perception de la TVA par rapport au nombre d'assujettis enregistrés sont relativement faibles. Par contre, dans des pays comme la Belgique et l'Irlande, ces frais sont relativement élevés. Le nombre des taux, l'étendue de l'assiette fiscale et le nombre des assujettis enregistrés sont également des éléments déterminant l'importance des frais de perception<sup>3</sup>.

Toutefois, les frais de versement, qui doivent être assumés par les assujettis, sont plus élevés que les frais de perception, qui doivent être assumés par l'administration. Pour les années 1986 et 1987, les frais de versement de la TVA anglaise ont été

<sup>1</sup> Cf. NOSSEN SIJBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OC/EB Research Memorandum 9802, 1998.

<sup>2</sup> On trouvera un résumé des résultats d'une série d'études sur les frais de perception de la TVA dans: NOSSEN, SIJBREN; Administrative and Compliance Costs of the VAT: A Review of the Evidence; Tax Notes International, 20 juin 1994, p. 1649-1668.

<sup>3</sup> Tels sont les résultats de plusieurs études dans lesquelles les frais de perception d'une TVA américaine hypothétique ont été estimés. Cf.: U.S. DEPARTEMENT OF THE TREASURY; Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth. Vol. 3, Value-Added Tax; Washington D.C.: U.S. Government Printing Office, 1984. KPMG; Study of Value-Added Taxation in the United States. Washington D.C., 1989. U.S. INTERNAL REVENUE SERVICE; A Study on the Administrative Issues in Implementing a Federal Value Added Tax; Washington D.C., 1993.

estimés à 3,7 % du montant des recettes fiscales. Par rapport à leur chiffre d'affaires, les petites entreprises ont dû assumer des frais vingt fois plus élevés que les grandes entreprises<sup>4</sup>. Pour la Nouvelle-Zélande, les frais des petites entreprises sont carrément 50 fois plus élevés<sup>5</sup> ! Les informations concernant la Suisse ne sont pas complètes<sup>6</sup>; aucune extrapolation n'est donc possible.

#### **4.1.4.1.2 Allègement de la charge administrative**

Du point de vue de la répartition des charges, il apparaît que la TVA est un impôt hautement dégressif. Il en résulte une distorsion de la concurrence entre les petites entreprises et les grandes entreprises. Il existe deux moyens d'éliminer cette distorsion (c'est-à-dire d'alléger la charge administrative des assujettis): d'une part, l'exclusion du champ de l'impôt au profit des petites entreprises et, d'autre part, les taux de la dette fiscale nette. La TVA suisse connaît ces deux moyens.

##### **4.1.4.1.2.1 Exclusion du champ de l'impôt au profit des petites entreprises**

Pour le fisc, l'exclusion du champ de l'impôt en faveur des petites entreprises est envisageable du point de vue des recettes fiscales, étant donné que ces entreprises continuent de payer la TVA sur leurs prestations préalables et que la valeur qu'elles créent est insignifiante par rapport à celle que génère l'économie en général.

En Suisse, sont assujetties les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 75 000 francs. Si le montant de l'impôt, après déduction de l'impôt préalable, ne dépasse pas 4000 francs par année, les conditions d'assujettissement à la TVA sont différentes: il faut alors que le chiffre d'affaires annuel dépasse 250 000 francs par année. Les agriculteurs, les sylviculteurs et les horticulteurs ne sont pas assujettis à la TVA pour les livraisons des produits provenant de leur exploitation; ne sont pas non plus assujettis à la TVA les marchands de bétail et les centres collecteurs de lait.

##### **4.1.4.1.2.2 Taux de la dette fiscale nette**

En Suisse, les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 3 millions de francs et dont la dette fiscale ne dépasse pas 60 000 francs peuvent demander que leur impôt soit calculé en fonction des taux de la dette fiscale nette. Cette possibilité constitue un allègement de la charge administrative. Il s'agit de taux spécifiques pour certaines branches fixés par l'AFC indépendamment du type d'activité qu'exercent les assujettis. Une déduction moyenne de l'impôt préalable est prise en compte dans ces taux de la dette fiscale nette; c'est pourquoi il est inutile de calculer le montant des impôts préalables déductibles. En outre, les assujettis qui appliquent

<sup>4</sup> SANDFORD, CEDRIC; GODWIN, MICHAEL UND HARDWICK, PETER; Administrative and Compliance Costs of Taxation; Bath: Fiscal Publications, 1989.

<sup>5</sup> SANDFORD, CEDRIC UND HASSELDINE, JOHN; The Compliance Costs of Business Taxes in New Zealand; Wellington: Victoria University, 1992.

<sup>6</sup> Cf. MÜLLER, CHRISTOPH A.; Administrative Belastung von KMU im interkantonalen und internationalen Vergleich, Étude éditée par l'Office fédéral du développement économique et de l'emploi, juillet 1998

les taux de la dette fiscale nette ne doivent livrer leur décompte de TVA qu'une fois par semestre.

La question cruciale est de savoir comment la hauteur des taux de la dette fiscale nette doit être déterminée. En fait, elle est déterminée sur la base de deux principes:

- (1) La totalité des gains en efficacité réalisés au niveau de l'administration grâce à la méthode des taux de la dette fiscale nette, c'est-à-dire les frais de perception et de versement économisés, doivent être transférés à l'assujetti.
- (2) Dans l'agrégat, la dette fiscale des entreprises ayant effectué leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette devrait être la même que si elles avaient déterminé cette dette selon la méthode effective. Le fait de prendre en considération des agrégats implique qu'il existe – suivant le rapport entre l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt préalable – des assujettis dont la dette fiscale est plus basse si elle est calculée d'après la méthode de la dette fiscale nette que si elle est calculée d'après la méthode effective.

Dans la pratique, les assujettis ayant le droit d'effectuer leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ont le choix entre cette méthode et la méthode effective. Cependant, ce droit d'option entraîne fatalement des pertes de recettes: en effet, les assujettis qui paient moins de TVA avec la méthode des taux de la dette fiscale nette choisiront la méthode des taux de la dette fiscale nette alors que ceux qui paient moins d'impôt avec la méthode effective choisiront la méthode effective.

En raison de ce problème lié au droit d'option, le second des principes énumérés ci-dessus doit être appliqué. Selon ce principe, les taux de la dette fiscale nette doivent être fixés de telle sorte que la dette fiscale (au niveau de l'agrégat différencié selon la branche) dont doit s'acquitter l'assujetti qui a le choix entre la méthode des taux de la dette fiscale nette et la méthode effective soit la même que si tous les assujettis étaient taxés d'autorité selon la méthode effective.

Cela signifie que les taux de la dette fiscale nette doivent être à peine supérieurs en présence d'un droit d'option permettant aux assujettis de choisir entre les deux méthodes de décompte. C'est la seule manière d'assurer que les pertes de recettes fiscales liées à l'octroi du droit d'option sont financées uniquement par les assujettis qui ont ce droit d'option. Sinon, le droit d'option serait subventionné par des assujettis n'ayant pas ce droit. Il est également nécessaire que le groupe des assujettis bénéficiant du droit d'option soit aussi homogène que possible, faute de quoi l'option de la méthode des taux de la dette fiscale nette ne serait pas attrayante. Cela implique que les taux de la dette fiscale nette doivent être différenciés selon les branches, d'une part, et que la tranche des assujettis bénéficiant du droit d'option en fonction de leur chiffre d'affaires ne soit pas définie de manière trop généreuse, d'autre part. Cette dernière restriction justifie que le droit d'option ne soit octroyé qu'à condition qu'un certain chiffre d'affaires ainsi qu'une certaine dette fiscale ne soient pas dépassés. Cette affirmation est renforcée par le fait que l'importance de la supériorité des frais de versement selon la méthode effective tend à diminuer au fur et à mesure que le chiffre d'affaires augmente.

#### **4.1.4.2 Exceptions pour certains secteurs difficiles à imposer**

L'assiette fiscale de la TVA devrait être aussi étendue que possible. Néanmoins, il existe certains secteurs difficiles à taxer pour des raisons administratives. Font partie de ces secteurs notamment l'immobilier et les services financiers.

##### **4.1.4.2.1 Secteur immobilier**

En principe, le secteur immobilier devrait être soumis à la TVA comme tous les autres secteurs. Le problème est qu'il est difficile de percevoir une TVA sur la valeur locative d'un logement, aussi bien pour des raisons politiques que pour des raisons administratives. Or, si la valeur locative ne peut pas être imposée, le principe de l'équité de traitement veut que les loyers ne soient pas imposés non plus. C'est pourquoi, à défaut de mieux, tous les pays excluent du champ de l'impôt les valeurs locatives et presque tous les pays en excluent les loyers. En revanche, les investissements de construction sont taxés. L'impôt sur les investissements de construction peut être considéré comme une approximation de la valeur de l'impôt qui frapperait l'électricité requise pour les services dans le domaine de l'immobilier<sup>7</sup>.

La méthode d'exemption («exemption method») et la méthode d'imputation («tax method») sont deux principes permettent d'appliquer la philosophie évoquée ci-dessus. Selon la méthode d'exemption, telle qu'elle est prescrite aux pays membres de l'UE (sixième Directive de l'UE) et telle qu'elle est appliquée en Suisse, la vente et la location d'immeubles sont en principe exclues du champ de l'impôt, alors que les nouveaux immeubles, les immeubles rénovés et l'entretien des immeubles sont taxés. Selon la méthode d'imputation, telle qu'elle est appliquée par exemple au Canada et en Nouvelle-Zélande, la vente et la location d'immeubles sont en principe imposables. Cependant, une exception est faite pour la location d'appartements, pour la valeur locative et pour la vente d'immeubles utilisés par les propriétaires, qui sont exclus du champ de l'impôt. De ce fait, les bâtiments qui viennent d'être construits, les bâtiments qui viennent d'être rénovés et l'entretien des bâtiments sont soumis à l'impôt. La méthode d'exemption exige la définition d'affectations spécifiques imposables dans le domaine de la «non-habitation», notamment l'hébergement dans des pensions, des hôtels, des campings ou sur des places de stationnement. En outre, la possibilité doit exister de se faire enregistrer optionnellement à titre d'assujetti. L'affectation d'immeubles à des fins commerciales et la vente d'immeubles sont alors imposables, de telle sorte que la discrimination latente et le cumul d'impôts puissent être évités. La méthode d'imputation exige la définition de l'affectation à usage d'habitation. Par contre, la question de l'enregistrement optionnel et de l'assujettissement ne se pose pas.

La méthode d'imputation, selon laquelle toutes les locations et toutes les ventes de bâtiments d'exploitation sont soumises à la TVA, est supérieure à la méthode

<sup>7</sup> On trouvera une description plus complète du traitement de l'immobilier et des immeubles commerciaux en matière de TVA dans: CNOSEN, SJUBREN; VAT Treatment of Immovable Property; Tax Notes and Tax Notes International, 66 et 10 (mars 20), 1995. réédité en tant que chapitre 7 de: Victor Thuronyi (éditeur); Tax Law Design and Drafting; Washington D.C.: International Monetary Fund.

d'exemption. Par conséquent, la méthode d'imputation est préférable<sup>8</sup>. Avec la méthode d'imputation, toute plus-value d'un bâtiment d'exploitation et, donc, des services que ce bâtiment fournit, s'ajoute à l'assiette fiscale. Il y a donc moins de distorsions et les règles pour le traitement fiscal en cas de changement d'affectation sont plus faciles à appliquer. Le passage de la méthode d'exemption à la méthode d'imputation ne va cependant pas sans quelques difficultés en ce qui concerne les bâtiments d'exploitation, qui étaient exclus du champ de l'impôt, pour autant que la méthode d'imputation n'ait pas été choisie.

#### **4.1.4.2.2 Services financiers**

En tant que tels, les services financiers devraient également être soumis à la TVA. Ce qui pose problème, c'est la saisie correcte de la base de calcul du service financier imposable. Tout contrat financier fondant un service financier peut être divisé en quatre éléments: montants en capital (1), valeur temporelle pure de l'argent (2), prime de risque (3) et remboursement de l'intermédiation financière (4)<sup>9</sup>.

Le montant des capitaux représente la valeur en capital d'une transaction, c'est-à-dire par exemple le versement d'un client sur son compte bancaire ou le crédit qu'une banque alloue à un débiteur. Pour l'intermédiaire financier, ces montants ne constituent pas des recettes ou des dépenses permanentes; en effet, les versements sont généralement suivis de recettes et vice-versa. En d'autres termes, les comptes sont bouclés et les crédits remboursés.

La valeur temporelle pure de l'argent est la partie des flux financiers qui comprend les coûts d'opportunité de l'épargne, sans tenir compte des risques liés au crédit ou au marché ni de tout autre risque. Cette valeur représente la relation des prix entre la consommation actuelle et la consommation future.

La prime de risque dédommage l'intermédiaire du risque qu'il court lors d'une transaction. Il peut s'agir par exemple d'une augmentation du taux d'intérêt dépassant la valeur temporelle pure de l'argent, augmentation qui reflète le risque de perdre le crédit. Il peut s'agir aussi d'une partie de la prime d'assurance avec laquelle l'assureur est remboursé en fonction de la probabilité qu'un sinistre se produise. La prime de risque est le prix à payer en cas de transmission de risques et, parallèlement, de biens entre l'institution financière et le client ou entre différents membres d'un pool de risque. Cette prime ne constitue donc pas une valeur ajoutée.

Le remboursement pour l'intermédiation financière est la valeur résiduelle de tous les paiements effectués dans le cadre de la transaction financière après déduction des trois autres éléments. Ce remboursement constitue la plus-value de l'intermédiation financière et forme donc la base de calcul adéquate d'une TVA sur les prestations financières<sup>10</sup>.

Étant donné que le remboursement de l'intermédiation financière est difficile à déterminer, aucun pays n'a imposé les prestations financières sur la base d'une TVA avec déduction de l'impôt préalable. En revanche, en Suisse comme dans d'autres

<sup>8</sup> Cf. CNOSSON SIBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OC/FEB Research Memorandum 9802, 1998.

<sup>9</sup> Cf. PODDAR, SATYA; Consumption Taxes: The Role of the Value-added Tax; Chapter 12 in World Bank: Finance Research Project: Taxation of Financial Intermediation, 2003.

<sup>10</sup> Cf. AUERBACH, ALAN J. ET GORDON, ROGER H.; Taxation of Financial Services under a VAT; American Economic Review, 92, 2002, p. 411 à 416.

pays, l'exclusion du champ de l'impôt des prestations financières s'est établie. Dans la pratique, la limite de l'exclusion du champ de l'impôt est difficile à déterminer. Les prestations financières entraînent des prestations complémentaires, comme par exemple le conseil juridique, la comptabilité, le conseil fiscal; ces prestations complémentaires sont taxées si elles sont fournies séparément. Si de telles prestations complémentaires fournies par des prestataires de services financiers sont également exclues du champ de l'impôt, les institutions financières sont incitées à fournir ces services à l'interne plutôt que de les déléguer à des spécialistes externes. Une autre complication vient du caractère intrinsèquement arbitraire de la répartition de l'impôt sur les prestations préalables sur les chiffres d'affaires, y compris les exportations imposées au tarif nul, d'une part, et les chiffres d'affaires exonérés, d'autre part.

Contrairement à l'exclusion du champ de l'impôt, comme elle est appliquée par la majorité des pays dans le cadre de la plupart des services financiers, les services financiers devraient être davantage soumis à la TVA, même si cela entraîne des manques à gagner. La raison en est que les services financiers dans le secteur des entreprises sont utilisés en tant que prestations préalables. Les distorsions en cas de refus d'accorder la déduction de l'impôt préalable, qui peuvent se produire à différentes étapes de la chaîne de création de valeur, s'accumulent. Il s'ensuit des effets de taxe occulte et des distorsions au niveau de l'organisation de la chaîne de création de valeur.

La solution la plus ambitieuse et la meilleure du point de vue de l'efficacité est sans doute l'imposition des paiements dans le cadre d'un système de comptabilité développé spécialement pour le calcul de l'impôt. Il s'agit du principe des flux de capitaux («cash flow») TCA («tax calculation account»). Ce principe ne peut être instauré que sur la base d'une coordination internationale. Le rôle principal revient à l'UE, qui a mandaté Ernst & Young pour élaborer ce principe. En outre, il reste le problème que l'acquéreur final pourrait éluder l'impôt en tirant ses services financiers (par ex. par téléphone ou via Internet) à l'étranger (sans qu'il ne soient soumis à l'impôt) et sans déclarer cette importation de services à l'autorité fiscale de son pays.

L'imposition conséquente de toutes les commissions et de toutes les taxes sur les services financiers n'est pas non plus à l'abri de ce problème d'importation. Il faut néanmoins contrôler si des démarches allant dans ce sens ne devraient pas être entreprises en Suisse<sup>11</sup>.

En tant que variante minimale, la pseudo-franchise d'impôt en rapport avec l'imposition optionnelle des services financiers en faveur des clients des entreprises semble constituer la deuxième meilleure solution<sup>12</sup>. En effet, cette solution permet de réduire la taxe occulte par rapport à la pseudo-franchise. Son aménagement devrait être inspiré du modèle allemand, qui prévoit un droit d'option pour chaque transaction.

<sup>11</sup> Poddar est favorable à cette variante en tant que première étape du passage ultérieur vers un système de flux de capitaux TCA. Cf. PODDAR, SATYA; Consumption Taxes: The Role of the Value-added Tax; Chapitre 12 de World Bank: Finance Research Project: Taxation of Financial Intermediation, 2003.

<sup>12</sup> L'OCDE partage cet avis. Cf. OCDE; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998.



#### **4.1.4.3 Prestations de services de l'administration publique**

En Suisse, les prestations de la Confédération, des cantons et des communes ainsi que celles des autres institutions de droit public ne sont imposables que si elles sont fournies au profit de tiers. En revanche, si ces prestations sont destinées à leur propre usage personnel ou au profit d'autres collectivités de droit public, elles sont exclues du champ de l'impôt. En 2001, 67 % des chiffres d'affaires classés «administration publique» selon la NOGA (code 75) étaient exclus du champ de l'impôt. Il en résulte une simplification administrative. Toutefois, il en résulte également deux types de distorsions.

- a. Une taxe occulte frappe les prestations préalable. Cette taxe diminue l'incitation de recourir à des prestations de tiers, d'une part, et alourdit le coût de la réalisation des prestations de l'administration publique (pour autant que celles-ci soient fournies sur la base de prestations préalable), d'autre part.
- b. Une distorsion de la concurrence dans des domaines dans lesquels les prestations peuvent être fournies aussi bien par les pouvoirs publics que par des tiers.

En Nouvelle-Zélande, contrairement aux règles en vigueur en Suisse et au sein de l'UE, presque toutes les collectivités de droit public paient la TVA sur leurs recettes provenant des taxes, des redevances, des subventions, des paiements de transfert, etc. ou, s'il s'agit de collectivités locales subordonnées, d'impôts locaux. En revanche, toutes les collectivités publiques assujetties bénéficient de la déduction de l'impôt préalable sur la TVA qu'elles paient sur les prestations préalable<sup>13</sup>. Les autorités néo-zélandaises estiment que cette pratique augmente la crédibilité et la transparence de leur activité.

Si l'on prend en compte la charge administrative supplémentaire en cas de soumission à la TVA de toutes les collectivités de droit public, d'un côté, et la réduction de la distorsion, de l'autre, on s'aperçoit que la Suisse, État fédéral, aurait tout avantage à reprendre le système néo-zélandais. Pour les petites collectivités de droit public, on peut envisager une exclusion du champ de l'impôt ou l'octroi d'un droit d'option grâce auquel la collectivité publique peut se soumettre librement à la TVA.

#### **4.1.4.4 Exceptions pour des raisons de politique sociale**

En plus des secteurs difficiles à imposer déjà mentionnés, sont exclus du champ de la TVA suisse les chiffres d'affaires dans le domaine de la santé, de l'assistance sociale, de l'enseignement et de la formation ainsi que de la culture et du sport. Ces exception trouvent en général une justification sociale et politique. Nous reviendrons sur cette justification au ch. 4.1.5.1, dans le contexte de la différenciation du taux fiscal. Il convient cependant de citer ici certains arguments en défaveur de l'exclusion de ces secteurs du champ de l'impôt<sup>14</sup>:

<sup>13</sup> En France, en Grande-Bretagne et au Luxembourg, les collectivités locales subordonnées peuvent demander le remboursement de l'impôt sur l'acquisition de biens pour les activités non commerciales, de telle sorte que ces collectivités locales sont en fait exonérées.

<sup>14</sup> Cette argumentation est inspirée de: CNOSSEN SIBBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OC/fEB Research Memorandum 9802, 1998.

- a. Étant donné que les entreprises ne peuvent pas déduire l'impôt préalable dans ces secteurs, elles sont incitées à fournir elles-mêmes les prestations préalables plutôt que de les faire exécuter par des tiers. Cette distorsion fiscale empêche l'aménagement efficace de la chaîne de production de valeur.
- b. Les activités culturelles exclues du champ de l'impôt comme les représentations théâtrales, les concerts ou les musées entrent en concurrence avec les activités imposables comme la lecture de livres ou de magazines ou les voyages. En effet, si ces dernières activités sont taxées, pourquoi les autres ne le sont-elles pas ?
- c. Alors que l'exclusion du champ de l'impôt réduit les coûts des services au profit du consommateur, elle augmente les coûts des clients des entreprises, car ces derniers n'ont pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

De tels raisonnements en matière d'allocations tendent à prouver que ces services doivent être soumis à la TVA.

## **4.1.5 Structure des taux**

Il est important de savoir s'il est préférable d'appliquer un taux unique ou plusieurs taux (suivant la catégorie de production). Cette question peut être discutée sous différents angles: la répartition, l'efficacité, les frais de perception, les frais de versement. Elle peut également être discutée sous un angle politico-économique.

### **4.1.5.1 Répartition**

L'existence de différents taux est généralement justifiée par des arguments de politique de répartition. En introduisant des taux réduits pour les biens de première nécessité – compensés le cas échéant par des taux élevés pour les produits de luxe –, il est possible d'intégrer des éléments à effet progressif dans la TVA.

On peut s'opposer à cette conception en lui reprochant de ne pas faire la différence entre l'équité horizontale et l'équité verticale<sup>15</sup>. Bien qu'il soit probablement vrai que les biens de luxe sont demandés surtout par des personnes riches et bien qu'il soit certainement correct d'imposer plus lourdement les personnes riches, on ne peut pas s'empêcher de penser que certaines personnes pauvres achètent elles aussi des biens de luxe alors que certaines personnes riches renoncent à de tels produits. Les taux de TVA spéciaux qui peuvent être considérés soit comme des impôts, soit

<sup>15</sup> Cf. par ex. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2<sup>e</sup> édition; München: Vahlen, 2000, p. 221.

comme des subventions sur des biens spéciaux<sup>16</sup>, empêchent toute équité horizontale et violent le principe de la capacité contributive.

Dans plusieurs pays de l'UE, les décideurs politiques ont constaté ces dernières années qu'il était plus avantageux d'imposer les revenus élevés directement par l'intermédiaire de l'impôt sur le revenu plutôt qu'indirectement par l'intermédiaire de la TVA<sup>17</sup>. Ils ont donc éliminé le taux de TVA plus élevé pour les produits de luxe. Tant que ce taux concerne les boissons alcooliques, les produits pour fumeurs ou les véhicules motorisés, il faut souligner que la consommation de ces produits est d'ores et déjà imposée séparément, sur la base de leurs effets secondaires néfastes. Par ailleurs, pour ce qui est des petits produits dont la valeur est élevée, le taux de TVA plus élevé est difficile à justifier, étant donné que ces produits (bijoux, produits cosmétiques ou caméras) sont faciles à introduire illégalement. On précisera que la Suisse a renoncé d'emblée à appliquer un taux plus élevé.

Dans les pays industrialisés, l'idée se répand de plus en plus (même si c'est davantage le cas en théorie qu'en pratique) que les taux de TVA réduits ne sont pas la meilleure solution pour alléger l'imposition des couches les plus pauvres de la population. Selon l'OCDE, qui se fonde sur une série d'études menées dans plusieurs pays, le fait d'appliquer des taux de TVA différenciés n'influe sur la répartition que de manière relativement faible. En effet, cette répartition est quasi la même en Angleterre (où les biens de première nécessité sont imposés au taux 0), aux Pays-Bas et en Suisse (où les biens de première nécessité sont imposés à un taux réduit) et au Danemark et en Norvège (où les biens de première nécessité sont imposés au taux normal)<sup>18</sup>. La raison semble être que les habitudes de consommation des différents groupes de revenus se sont rapprochées. Si tel est le cas, il apparaît que la différenciation des taux, qui vise à augmenter la progressivité ou à diminuer la dégressivité, n'est pas une mesure efficace.

Un autre exemple qui remet en question l'efficacité des taux réduits dans le domaine de la politique de répartition nous vient de l'Irlande<sup>19</sup>. On y a constaté que les couches les plus pauvres de la population, bien qu'elles consacrent un pourcentage plus élevé de leurs revenus à l'achat d'aliments, dépensent moins que les couches plus riches dans l'absolu. Ces dernières dépensent effectivement le double, car elles achètent des aliments plus coûteux, vont plus souvent manger au restaurant et jettent davantage d'aliments à la poubelle. Par conséquent, le taux de TVA nul appliqué en

<sup>16</sup> Au stade des produits intermédiaires, la différenciation des taux de l'impôt – par exemple sous la forme d'une réduction du taux pour certains types de produits – ne sert à rien parce que le revenu imposable au stade intermédiaire devra être remboursé à titre de remboursement de l'impôt préalable à l'entreprise assurant l'étape de production suivante. Toutefois, au dernier stade de la production, le taux réduit peut être interprété comme une combinaison entre une imposition au taux normal et une subvention sur les biens spéciaux. Suivant l'élasticité, ce sont donc tour à tour les fournisseurs de prestations et les bénéficiaires qui profitent des biens imposés à un taux réduit. En supposant que l'offre est élastique, l'effet de la subvention fiscale est presque totalement, voire totalement, en faveur du bénéficiaire. Dans plusieurs pays européens, certains biens sont soumis à un taux élevé, que l'on peut considérer comme une combinaison du taux normal et d'un impôt grevant des biens spéciaux.

<sup>17</sup> Cf. CNOSSEN SJØBREN: Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OCJEB Research Memorandum 9802, 1998.

<sup>18</sup> Cf. OCDE: Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998.

<sup>19</sup> Cf. Ireland, Commission on Taxation, Third Report: Indirect Taxation (Dublin: Stationery Office, 1984), Appendix 9.

Irlande constitue un allégement deux fois plus important pour les assujettis riches, ce qui est un moyen bizarre d'atténuer la difficulté de la situation des pauvres.

Globalement, la TVA n'est donc pas l'instrument idoine ni pour atténuer les inégalités au niveau de la répartition des revenus ni pour alléger la charge fiscale frappant les assujettis pauvres. Pour soutenir financièrement les personnes dans le besoin, il existe d'autres instruments bien plus efficaces, comme l'impôt sur le revenu ou des systèmes visant à soutenir les revenus<sup>20</sup>.

#### 4.1.5.2 Efficacité économique

Du point de vue de l'efficacité économique, on peut également se demander si tous les biens devraient être imposés au même taux ou si des taux différenciés permettraient d'améliorer l'efficacité économique. La recherche économique avance deux arguments en faveur de la différenciation des taux.

Le premier argument se fonde sur la «règle de Ramsey»<sup>21</sup>. Selon cette règle, les biens dont la demande réagit de manière moins élastique (c'est-à-dire de manière moins forte) aux taux de l'impôt sont imposés plus fortement que les biens dont la demande réagit fortement aux taux de l'impôt. Il apparaît que la perte au niveau du bien-être due à l'imposition est moins importante que si un taux unique était appliqué. Il y aurait un taux unique pour tous les biens seulement si l'élasticité de toutes les demandes était identique. Du point de vue de la politique fiscale, il s'ensuit que ce sont surtout les biens de première nécessité (par ex. les aliments) qui devraient être imposés de manière élevée, car c'est dans le domaine de ces biens que l'on peut s'attendre à une très faible élasticité de la demande. Par contre, les produits de luxe, dont la demande est très élastique, devraient être imposés à un taux faible<sup>22</sup>. Il y a donc manifestement un conflit entre un but axé sur l'efficacité et un but axé sur la répartition ! En d'autres termes, il y a gros à parier que les suggestions en matière de fiscalité fondées sur la règle de Ramsey soient rejetées pour des questions de politique de répartition. En outre, il apparaît que la règle de Ramsey ne pourrait pas être appliquée en raison de la complexité de la structure des taux de la TVA, qui seraient fixés sur la base d'estimations empiriques de l'élasticité des biens. Par conséquent, la politique fiscale ne peut pas se fonder sur la règle de l'élasticité inverse<sup>23</sup>.

Le second argument en faveur d'une différenciation des taux de l'impôt visant à augmenter l'efficacité économique est fondé sur le fait que les activités comme les loisirs ou la production domestique ne sont pas imposées à tort. La raison est que ces activités (contrairement à l'exercice d'une activité lucrative ou à l'acquisition de biens) ne constituent pas des transactions commerciales simples à observer et, par conséquent, à imposer.

Il est de fait que les loisirs ne peuvent pas être imposés directement. En revanche, il est possible de les imposer indirectement. Par exemple, il est possible de le faire par

<sup>20</sup> Cf. CNOSEN SIBBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OC/FEB Research Memorandum 9802, 1998. OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998.

<sup>21</sup> Cf. Ramsey, Frank P.; A Contribution to the Theory of Taxation; Economic Journal, 37, 1927, p. 47 à 61.

<sup>22</sup> Cf. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2<sup>e</sup> édition; München: Vahlen, 2000, p. 179.

<sup>23</sup> Cf. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2<sup>e</sup> édition; München: Vahlen, 2000, p. 182.

l'intermédiaire de la TVA, en appliquant un taux plus élevé aux biens utilisés exclusivement à des fins de loisirs<sup>24</sup>.

Du point de vue de l'efficacité, l'impossibilité d'imposer la production domestique implique, en matière de politique fiscale, que les prestations fournies sur le marché, qui constituent des substituts des services produits dans le ménage, devraient être imposées moins fortement que les autres biens<sup>25</sup>. Font partie de ces prestations par exemple les réparations et les travaux d'entretien au niveau de l'habitat, le jardinage, la cuisine, le nettoyage, les travaux touchant à la capilliculture, la garde et l'éducation des enfants, etc.

#### **4.1.5.3 Frais de perception et frais de versement**

La TVA est difficile à percevoir avec des taux différenciés: ils entraînent en effet des problèmes de classification et incitent les assujettis à éluder l'impôt. L'autorité fiscale doit non seulement identifier et vérifier les chiffres d'affaires réalisés sur les différents produits, elle doit aussi interpréter les règles d'application des différents taux. Les frais liés à la taxation augmentent encore en raison des frais de correction lorsque les assujettis ont appliqué un mauvais taux. Le nombre de réclamations augmente, car, même si la législation est précise, les problèmes de délimitation et le flou juridique sont inévitables. Ces réclamations constituent une charge administrative.

Les taux différenciés augmentent également la charge en matière de comptabilité à laquelle doivent faire face les assujettis, ce qui augmente les frais de versement. Ce problème touche les petites entreprises, et ce, de manière disproportionnée.

#### **4.1.5.4 Aspects politico-économiques**

Un taux unique laisse supposer une certaine stabilité. Il est beaucoup plus difficile aux groupes d'intérêt, qui souhaitent bénéficier d'allègements fiscaux, de faire valoir leurs revendications, si le fait d'accéder à leurs revendications crée un précédent. De plus, l'existence de plusieurs taux incite certains groupes d'intérêt, qui souhaitent également obtenir des allègements fiscaux, à prétexter que si les autres ont droit à un traitement préférentiel, ils doivent y avoir droit eux aussi. Dans ce contexte, les puissances politiques risquent de jouer un rôle plus important que les arguments d'efficacité dans le sens de la théorie de l'impôt optimal. Aussi, l'assiette fiscale risque de se vider de sa substance, ce qui serait plutôt nuisible au système fiscal.

#### **4.1.5.5 Bilan: Taux unique**

Du seul point de vue de l'efficacité, il apparaît que les taux différenciés seraient préférables; toutefois, l'application de ces taux est quasi-impossible en raison des exigences très élevées en matière d'information et des frais très importants en matière de perception et de versement. Les arguments en faveur de taux différenciés fondés sur la politique de répartition qui préconisent, en gros, une différenciation des

<sup>24</sup> Cf. Homburg, Stefan; Allgemeine Steuerlehre, 2<sup>e</sup> édition; München: Vahlen, 2000, p. 181.

<sup>25</sup> Cf. KLEVEN, HENRIK J.; RICHTER, WOLFRAM F. UND SØRENSEN, PETER B.; Optimal Taxation with Household Production; Mimeo., 1999.

taux dans un sens diamétralement opposé aux intérêts d'une politique axée sur l'efficacité<sup>26</sup>, sont plus faciles à mettre en oeuvre; d'ailleurs ils sont déjà en partie appliqués dans la pratique. Toutefois, ces arguments ne l'emportent pas, car la politique de répartition dispose d'instruments beaucoup plus efficaces. Du point de vue de l'économie politique et sous l'angle des frais de perception et de versement, il existe de nombreux arguments en faveur d'un taux unique. Compte tenu de tous les arguments, il apparaît donc que le taux unique est la meilleure solution.

## **4.2 Conséquences économiques de la TVA**

Le présent chapitre traite de la question soulevée par l'auteur du postulat de savoir quelles sont les conséquences économiques de la TVA et du passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée. Les réponses données par les participants à la consultation aux chiffres 3.8 et 3.1 sont complétées par un tour d'horizon des résultats théoriques et empiriques proposés dans la littérature spécialisée.

### **4.2.1 L'assiette fiscale de la TVA**

La TVA frappe la vente ou l'achat de services et de biens destinés à la consommation finale. Elle est donc l'exemple type d'un impôt sur la consommation. En revanche, le revenu est frappé clairement par un impôt sur le revenu. Le cas échéant, cet impôt peut être complété par un impôt sur les bénéfices des entreprises. Toutefois, d'un point de vue intertemporel, cette distinction entre impôt sur le revenu et impôt sur la consommation n'est plus si nette. En effet, si l'on tient compte du temps, on s'aperçoit que toute consommation est financée par un revenu ! En d'autres termes, le revenu, même s'il est épargné, sera utilisé tôt ou tard à des fins de consommation. L'imposition de la consommation ne signifie donc pas que le revenu n'est pas imposé; la question est plutôt de savoir quels types de revenus doivent être grevés par un impôt sur la consommation.

Dans le cadre d'une analyse du budget intertemporelle, il est possible de prouver que la valeur actuelle de la consommation de toute une vie (le cas échéant, y compris l'héritage transmis) correspond à la valeur actuelle du revenu (le cas échéant, y compris l'héritage touché) accumulé durant toute la vie, à l'exception des revenus du capital.

Impôt sur la consommation, la TVA est donc un impôt sur le revenu de l'activité lucrative, le revenu immobilier, le bénéfice net et les soldes d'héritage. La TVA ne frappe toutefois pas les gains en capital. Pour ce qui est de l'impôt sur le revenu, il frappe tous les revenus, à savoir, le revenu de l'activité lucrative, les revenus du capital, les revenus immobiliers et les bénéfices nets.

Il y a cependant une différence entre la notion de revenu du capital telle qu'elle est employée dans la théorie économique et telle qu'elle est employée au niveau de la gestion et de l'organisation des entreprises, du droit fiscal ou encore dans la vie de

<sup>26</sup> En effet, la règle de Ramsey préconiserait d'imposer les biens de première nécessité avec un taux plus élevé en raison de la faiblesse de l'élasticité de la demande de tels biens. À l'inverse, la politique de répartition préconiserait de réduire le taux des biens de première nécessité.

tout les jours. Au sens de la théorie économique, le revenu du capital est le revenu qui découle de transferts dans le temps. Le rendement du revenu du capital permet de mesurer le prix relatif de la consommation actuelle et de la consommation future. Ce rendement peut être mesuré par exemple à l'aide des intérêts sur les emprunts de l'État. Certains revenus, considérés du point de vue formel comme des revenus du capital, contiennent une part de salaire (par exemple dans le cas des entreprises de propriétaires) ou une part de bénéfice (par exemple dans le cas des inventions brevetées). D'autres revenus, qui ne sont pas considérés comme des revenus du capital du point de vue formel, peuvent l'être du point de vue de la théorie économique. Par exemple, si une personne gagne davantage parce que, dans le passé, elle a investi dans la formation continue, on est en présence d'un transfert dans le temps. Dans ce cas, d'un point de vue théorique, le revenu du travail est pour une part un revenu du capital.

Comme il a été souligné ci-dessus, la TVA grève les soldes d'héritage. Toutefois, il ne s'agit pas d'une imposition de l'héritage dans le sens habituel: en effet, un héritage investi au taux d'intérêts du marché des capitaux puis transmis aux héritiers n'est pas soumis à la TVA. Seules les personnes avec un solde d'héritage positif, c'est-à-dire les personnes qui ont touché un héritage plus important que l'héritage qu'elles laissent, sont soumises à la TVA. Il s'agit donc des personnes qui ont hérité plus que ce qu'elles transmettent à leurs héritiers.

#### **4.2.2 Efficacité de la TVA suisse**

Du point de vue de l'efficacité, une TVA de type «impôt sur la consommation» aussi idéale que possible est attrayante. L'argument principal est qu'une TVA bien élaborée génère davantage de recettes pour des frais administratifs et économiques inférieurs que les autres impôts sur la consommation qui ont une assiette large. Une TVA qui ne connaît que peu d'exceptions génère en moyenne des recettes de 0,4 % du PIB pour chaque pour cent de TVA<sup>27</sup>. De plus, une TVA bien conçue et bien administrée génère ces recettes d'une manière très neutre. Contrairement à l'impôt sur le revenu, la TVA n'influe en général guère sur la forme juridique des entreprises, ni sur leurs méthodes de travail. En effet, la dette fiscale sur un certain produit est toujours la même, peu importe que ce produit soit fabriqué par une société de capitaux ou par une société de personnes, que la technologie soit coûteuse ou laborieuse, que les étapes intermédiaires de la chaîne de fabrication soient assurées par plusieurs entreprises spécialisées ou par une seule entreprise. Une TVA perçue selon le principe du pays de destination garantit la neutralité, et ce, également sur le marché externe, par le fait que les produits exportés sont exonérés et que les produits importés sont traités comme des produits fabriqués en Suisse.

Il est clair que, dans la pratique, la TVA suisse ne correspond pas parfaitement à cet impôt sur la consommation idéal: en réalité, la consommation n'est pas imposée complètement et, de l'autre côté, certains biens investis et certains produits intermédiaires sont soumis à l'impôt. Cette situation provient de l'exclusion du champ de l'impôt, qui tend à vider le principe de la TVA de son sens. En outre, les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt compliquent la perception de la TVA dans le cadre des entreprises qui font à la fois des chiffres d'affaires soumis à la

<sup>27</sup> Cf. CNOSEN SJUBREN; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OCfEB Research Memorandum 9802, 1998.

TVA et des chiffres d'affaires exclus du champ de la TVA. Pour ces entreprises en effet, l'impôt préalable est déduit proportionnellement.

L'assiette fiscale de la TVA repose sur trois catégories de biens: les biens de consommation, les biens d'investissement et les produits intermédiaires. Le tableau ci-dessous présente les valeurs concernant la Suisse et, à titre de comparaison, les valeurs concernant l'Allemagne.

### Parts à l'assiette fiscale de la TVA en fonction des types de biens<sup>28</sup>

	Suisse 1990	Allemagne 1988
Biens d'investissement	23,7 %	16 %
Produits intermédiaires	17,7 %	21 %
Biens de consommation	58,6 %	63 %
Total	100,0 %	100 %

Les calculs concernant l'UE montrent qu'un tiers environ de la consommation n'est pas pris en compte dans l'assiette fiscale ou n'est pas taxé selon les règles de la TVA. Une bonne partie de l'assiette fiscale, qui «peut atteindre facilement un quart»<sup>29</sup>, frappe les produits intermédiaires et les biens d'investissement. Pour la Suisse, cette part pourrait même être encore plus importante (cf. tableau ci-dessus). C'est pourquoi, dans la pratique, il existe des distorsions dans le domaine de la production qui sont en contradiction avec le postulat de l'efficacité de la production. Selon le théorème de l'efficacité de la production, tout «deuxième meilleur système fiscal» a la particularité suivante: il n'entraîne des distorsions qu'au niveau des décisions de consommation et non pas au niveau des décisions de production. Le théorème de l'efficacité de la production est fondé sur le fait que les impôts prélevés sur les producteurs sont néanmoins supportés par les consommateurs, mais que ces impôts entraînent des distorsions qui réduisent le produit intérieur.

C'est pourquoi il n'est théoriquement pas très clair si, du point de vue de l'efficacité, la TVA est meilleure que, par exemple, un impôt (progressif) sur le revenu. Les résultats de simulations sur la base des modèles d'équilibres généraux prévisibles qui existent pour la Suisse sont contradictoires. L'avantage de la TVA est principalement le fait que les taux d'impôt marginaux et les frais de perception sont relativement bas. Le principal inconvénient de la TVA est d'entraîner des distorsions dans le domaine de la production.

<sup>28</sup> Les valeurs concernant la Suisse ont été tirées de BODMER, FRANK; Globalisierung und Steuersystem in der Schweiz; Studie im Auftrag des Staatssekretariats für Wirtschaft, Strukturberichterstattung n° 16, Berne, 2002. Cf. BODMER FRANK; Die Mängel der (schweizerischen) Mehrwertsteuer und einige Reformvorschläge; Mimeo., Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum, Université de Bâle, 2003. La TVA n'a été introduite en Suisse qu'en 1995; l'auteur ne disposait cependant que de tableaux «Input-Output» concernant 1990. Pour ce qui est des valeurs concernant l'Allemagne, très comparables à celles de la Suisse, cf. GOTTFRIED, PETER et WIEGARD WOLFGANG, Exemption versus Zero Rating, Journal of Public Economics, 46, 1991, p. 307 à 328.

<sup>29</sup> Cf. OCDE; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation. Paris, 1998.



### **4.2.3 Incidence et effets sur la répartition de la TVA<sup>30</sup>**

#### **4.2.3.1 Incidence générale**

Globalement, la charge de la TVA peut évoluer pour deux raisons<sup>31</sup>.

D'une part, il se peut que la banque centrale réponde à l'introduction de la TVA ou à l'augmentation de son taux par un élargissement de l'agrégat monétaire. Dans ce cas, les prix bruts des biens augmentent. La TVA est transférée sur le consommateur. Les entreprises qui livrent elles-mêmes des produits à d'autres entreprises ont l'impression que la TVA est un poste neutre de leur budget (c'est-à-dire un compte de passage): en effet, les entreprises qui achètent leurs produits peuvent réclamer immédiatement le remboursement de cette TVA à titre d'impôt préalable. Ce n'est toutefois qu'une impression, car les consommateurs finaux réduisent leur demande en fonction de la charge de la TVA. À long terme, les manques à gagner dus à une diminution de la demande ne concernent donc pas uniquement les entreprises assurant le dernier stade de la production: ils sont transmis aux entreprises intermédiaires. Par conséquent, la TVA du type impôt de consommation frappe tous les revenus de l'entreprise, à l'exception des revenus du capital.

D'autre part, la banque centrale peut ne pas modifier la politique budgétaire. De ce fait, sous les conditions théoriques normales en matière de quantité, l'augmentation des prix à la consommation est impossible. Dans ce cas, les prix bruts des biens doivent être diminués. Il en va de même pour les revenus payés par les entreprises, si la rentabilité des entreprises doit rester inchangée. Par conséquent, la TVA est transférée sur les bénéficiaires des revenus. Dans les deux cas, la charge qui en résulte est la même, car la consommation de l'entreprise et les revenus qu'elle verse constituent en fait la pile et la face d'une même pièce de monnaie.

Contrairement à un impôt sur la consommation sélectif, un impôt sur la consommation général (comme la TVA tend à l'être) complique sensiblement la tâche aux assujettis qui tentent d'éviter l'impôt. Ils ont certes la possibilité de transférer une partie de leur consommation à l'étranger, pour autant que l'impôt sur la consommation y soit plus léger, mais ils doivent alors s'acquitter d'importants frais de transaction. En principe, pour les consommateurs, le meilleur moyen d'éviter l'impôt est d'augmenter leur consommation en termes de loisirs (c'est-à-dire de réduire leur temps de travail). Il est cependant ressorti d'études empiriques que l'offre effective de travail ne réagit que très peu aux changements des taux d'impôts (tant que ceux-ci ne sont pas démesurés)<sup>32</sup>. La demande de consommation agrégée est donc relativement peu élastique par rapport aux prix. Cela signifie donc que la charge fiscale principale est transférée vers les prix à la consommation.

L'impôt sur la consommation touche également les producteurs, mais dans une mesure nettement moindre. Il s'agit de faire la différence entre le facteur de production, mobile, et les facteurs du travail et de l'immobilier, moins mobiles. Les détenteurs de capitaux qui peuvent facilement acquérir des biens et des capitaux sur

<sup>30</sup> Concernant ce passage, cf.: HANIOTIS, TONY; Steuerinzidenz: Ein Überblick; Eidgenössische Finanzverwaltung, Mimeo., 18 janvier 2001.

<sup>31</sup> Cf. par ex.: HOMBURG STEFAN; Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage; München: Vahlen, 2000.

<sup>32</sup> Cette faible réaction se constate notamment chez les hommes. Le comportement quant à l'offre de travail est en effet un peu plus élastique chez les femmes mariées dont le salaire est le revenu secondaire du couple.

des marchés étrangers (pour autant que l'impôt n'y soit pas plus élevé) transfèrent la charge fiscale incombant aux producteurs vers les travailleurs et vers les propriétaires de biens immobiliers (par le biais de salaires et de loyers inférieurs)<sup>33</sup>. Alors qu'il n'y a aucune possibilité d'éviter l'impôt pour les propriétaires de biens immobiliers, les employés peuvent éviter cette charge (du moins théoriquement) en consommant davantage de loisirs, c'est-à-dire en réduisant leur offre de travail. Toutefois, comme il a été souligné ci-dessus, l'offre de travail agrégée est relativement peu élastique.

Si les employés sont syndiqués, ils peuvent exercer un certain pouvoir sur le marché et, ainsi, rendre plus difficiles les diminutions de salaires. Ainsi, ils peuvent encore mieux transférer la part de la charge fiscale qui incombe aux producteurs vers les propriétaires de biens immobiliers.

Dans ce domaine, certaines personnes craignent qu'une augmentation de la TVA puisse inciter les employés à exiger des augmentations de salaires, ce qui pourrait entraîner un cercle vicieux salaire-prix, c'est-à-dire une inflation. Dans le cadre de la théorie économique néoclassique, une telle crainte ne se justifie cependant pas. En effet, les employés ne peuvent faire aboutir leurs revendications salariales qu'en usant de menaces ayant trait à la production (grèves ou démissions). Or, ils peuvent employer ces menaces même indépendamment de la hauteur de l'impôt sur la consommation, leur but étant dans tous les cas d'obtenir des salaires aussi élevés que possible. Rien ne permet donc d'affirmer qu'une augmentation de l'impôt sur la consommation modifierait les relations entre les syndicats et le patronat. Les menaces et les arguments qui n'influent pas sur la productivité de l'entreprise (notamment les revendications de nature éthique et les revendications se référant à l'augmentation du coût du train de vie et des gains ou à l'amélioration de la situation économique) ne sont donc pas importantes dans le cadre des négociations salariales rationnelles.

La spirale salaires-prix ne s'enclenche que si les partenaires sociaux ne se comportent pas de manière rationnelle, d'une part, et si la banque centrale n'adapte pas l'agrégat monétaire, d'autre part. Ainsi, lors des négociations salariales, on utilise souvent comme indice du renchérissement l'indice national des prix à la consommation, sans tenir compte de la TVA. De ce fait, les augmentations de la TVA entraînent une surestimation de l'inflation. En principe, le marché devrait punir tous les employeurs qui succombent à cette illusion et font leurs productions avec des frais salariaux supplémentaires. Toutefois, si tous les employeurs succombent à cette illusion, une spirale salaires-prix peut effectivement se développer, auquel cas les prévisions d'inflation (*a priori* infondées) se révèlent justes. Cela implique cependant que la banque centrale participe en élargissant en conséquence l'agrégat monétaire. Avec un agrégat monétaire constant, les employeurs (ayant succombé à l'illusion) n'auraient tout simplement pas les moyens de satisfaire aux exigences supérieures au niveau des salaires.

<sup>33</sup> C'est également le cas lorsque le capital ne doit pas forcément partir à l'étranger. En principe, la consommation ou la place de travail peuvent également être transférés vers l'étranger (ou vers l'économie occulte). Toutefois, dans la pratique, ces possibilités sont la plupart du temps trop coûteuses.

### **4.2.3.2 Étude empirique de l'incidence de la taxe sur la valeur ajoutée en Suisse**

L'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée en 1995, ainsi que son relèvement en 1999 constituent deux points de départ pour une étude empirique de l'incidence de la TVA en Suisse. La TVA appliquée en Suisse, avec les différents taux et les exonérations fiscales, ne correspond en effet pas à un impôt sur la consommation tel qu'il est communément défini. D'après cette définition commune, une hausse de la TVA de un pour cent (pour le taux normal) devrait seulement entraîner une hausse de l'indice des prix à la consommation de 0,5 %, même en cas de transfert intégral de l'impôt<sup>34</sup>. S'appuyant sur une enquête menée auprès des entreprises et sur ses propres estimations, l'Office fédéral de la statistique est arrivé à la conclusion que la hausse effective constatée à court terme est seulement de 0,25 %, ce qui signifie que seule la moitié de la TVA est transférée à court terme, alors que la TVA est transférée intégralement à long terme.

### **4.2.3.3 L'effet de répartition de la taxe sur la valeur ajoutée**

On peut se demander quels sont les effets d'un impôt sur la consommation sur la répartition du revenu. Les impôts indirects ne dépendent pas du revenu; ainsi, contrairement aux impôts directs, ils ne sont a priori ni progressifs ni dégressifs. Toutefois, la taxe sur la valeur ajoutée est souvent considérée comme un impôt dégressif au motif que le contribuable ayant un revenu modeste paye proportionnellement plus que le consommateur ayant un revenu élevé. L'argument le plus communément avancé est que les personnes ayant des revenus élevés ont un taux d'épargne également plus élevé, ce qui fait que leur part à l'impôt sur la consommation est moindre, proportionnellement à leur revenu. Pour éviter cela, nombre de pays aménagent l'impôt indirect sur la consommation de manière progressive en appliquant des taux d'imposition spéciaux élevés sur les marchandises de luxe et faibles sur les biens de première nécessité. La Suisse connaît elle aussi un taux réduit et un taux spécial pour l'hôtellerie, mais elle a renoncé à appliquer un taux plus élevé que le taux normal pour les marchandises de luxe.

Une étude empirique menée en Suisse montre que la taxe sur la valeur ajoutée est légèrement dégressive par rapport au revenu<sup>35</sup>. D'après les calculs effectués, la dégressivité de la TVA est en fait moins forte que la progressivité de l'impôt fédéral direct. Avec l'ancien taux normal de TVA de 6,5 % (et un taux réduit de 2 % pour l'alimentation), la TVA et l'impôt fédéral direct pris ensemble entraînaient une atténuation de l'inégalité de 1,1 % au niveau des revenus (selon le coefficient de Gini). En effet, sur la base de l'année 1995, il apparaissait clairement que la TVA augmentait cette inégalité au niveau des revenus de 0,6 % (toujours selon les coefficients de Gini) alors que l'impôt fédéral direct la réduisait de 1,7 %. Avec un taux de TVA de 15 % (et un taux spécial de 5 %), l'effet progressif est encore de 0,5 %.

<sup>34</sup> C'est ce que montrent les calculs de l'Office fédéral de la statistique basés sur les études menées par le KOF ayant pour cadre le modèle général Input-Output. Cf. Office fédéral de la statistique, Effets sur le niveau des prix, in Actualités OFS, décembre 1994.

<sup>35</sup> CF. MOTTU, ERIC; Progressivité de l'Impôt Fédéral Direct et de la TVA en Suisse, Revue suisse d'économie et de statistique, 133, 1997, p. 709 à 740.

Ces résultats ont bien entendu d'importantes implications aux niveaux économique, politique et social. C'est pourquoi ils doivent être examinés d'un œil critique. La principale critique concernant ces résultats concerne la prise en compte du taux d'épargne. S'il est vrai que l'épargne n'est pas assujettie à la TVA, elle est, à plus ou moins long terme, utilisée pour acquérir des biens de consommation ou encore léguée aux successeurs et ensuite dépensée. Comme tout revenu est tôt ou tard dépensé et donc imposé, la taxe sur la valeur ajoutée ne peut pas avoir un effet dégressif en raison des taux d'épargne différents<sup>36</sup>. En fait, on voit que la taxe sur la valeur ajoutée suisse a un effet progressif sur le niveau de consommation, mais que cet effet est moins dû aux taux d'épargne qu'aux taux de TVA réduits.<sup>37</sup>

L'incidence dégressive de la taxe sur la valeur ajoutée apparaît également avec son incidence sur le revenu du travail. Il semble plausible de penser que l'offre de travail des personnes ayant un salaire modeste est bien moins élastique que celle des personnes dont le salaire est plus élevé. Si c'est le cas, la charge de la taxe sur la valeur ajoutée pèse plus lourdement sur les petits salaires que sur les salaires élevés. Cet argument est évidemment valable si l'on considère le cycle de la vie mais il reste à vérifier empiriquement. En outre, il n'est pas pertinent d'un point de vue quantitatif car il ne concerne qu'une partie (relativement restreinte) de la charge de la taxe sur la valeur ajoutée grevant les producteurs de biens.

Globalement, la taxe sur la valeur ajoutée suisse ne devrait pas entraîner de redistribution importante; elle a un effet légèrement dégressif par rapport au revenu et un effet légèrement progressif par rapport à la consommation.

#### **4.2.3.4 Interdépendance des effets de redistribution d'une hausse de la taxe sur la valeur ajoutée**

Une des implications les plus importantes apparaît lorsqu'un impôt sur le revenu remplace partiellement ou entièrement la taxe sur la valeur ajoutée<sup>38</sup>: toute introduction ou hausse de la taxe sur la valeur ajoutée induit un effet générateur de redistribution de la charge fiscale. La taxe sur la valeur ajoutée grevant toute consommation de biens financée par un capital de départ disponible au moment du changement de système d'imposition, elle entraîne une double imposition de capital pour les générations les plus âgées: en effet, ce capital a déjà été imposé, dans le cadre de l'impôt sur le revenu, au moment de sa constitution; avec l'introduction de la TVA, c'est son utilisation à des fins de consommation qui est, à son tour, imposée.

<sup>36</sup> Cf. METCALF, GILBERT E.; Value-Added Taxation: A Tax Whose Time Has Come?; Journal of Economic Perspectives, 9, 1995, p. 121 à 140; HOMBURG, STEFAN (2000): Allgemeine Steuerlehre, 2<sup>e</sup> édition. Auflage. München: Vahlen. Homburg parle dans ce contexte d'une «cross-section fallacy», les conclusions étant tirées de façon erronée en transposant une analyse transversale sur des charges analysées dans la durée.

<sup>37</sup> CF. MOTTU, ERIC; Progressivité de l'impôt fédéral direct et de la TVA en Suisse, Revue suisse d'économie et de statistique, 133, 1997, p. 709 à 740.

<sup>38</sup> Cf METCALF, GILBERT E.; Value-Added Taxation: A Tax Whose Time Has Come?; Journal of Economic Perspectives, 9, 1995, p. 121 à 140; HOMBURG, STEFAN (2000): Allgemeine Steuerlehre, 2<sup>e</sup> édition. Auflage. München: Vahlen.

#### **4.2.4 Conséquences du passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée**

Les distorsions générées par l'impôt sur le chiffre d'affaires sont plus importantes que celles générées par la taxe sur la valeur ajoutée; c'est ce qui ressort d'une étude comparative de ces deux impôts menée sur la base des données de 1990<sup>39</sup>. Le tableau ci-dessous indique la charge que représente chacun de ces impôts sur les produits intermédiaires, sur les investissements et sur la consommation. Un impôt sur le chiffre d'affaires efficace, conçu comme un impôt de consommation, ne devrait grever que la consommation. L'imposition des investissements ou des produits intermédiaires viole le principe de l'efficacité de la production et a donc une influence négative sur l'efficacité de l'économie. La comparaison entre ces deux impôts montre que la taxe sur la valeur ajoutée est de ce point de vue meilleure que l'impôt sur le chiffre d'affaires. Malgré cela, elle reste assez éloignée de l'impôt sur la consommation idéal.

<sup>39</sup> Cf. BODMER, FRANK; Globalisierung und Steuersystem in der Schweiz; Studie im Auftrag des Staatssekretariats für Wirtschaft, Strukturberichterstattung n° 16, Berne, 2002.

## Charges fiscales générées par l'impôt sur le chiffre d'affaires et par la taxe sur la valeur ajoutée

	Impôt sur le chiffre d'affaires	Taxe sur la valeur ajoutée
Produits intermédiaires	33,1 %	17,7 %
Investissements	37,1 %	23,7 %
Consommation	29,8 %	58,6 %
Total	100,0 %	100,0 %

Au-delà de cette comparaison, les conséquences sur l'économie nationale du passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée ont été étudiées au moyen d'un modèle d'équilibre général prévisible. Cette étude a confirmé les résultats attendus<sup>40</sup>: ce passage a eu un effet positif sur le bien-être de la population. Dans le même temps, la réforme a entraîné une hausse du PIB et des recettes fiscales. Suite à cette augmentation des recettes, le revenu disponible a, quant à lui, baissé. Enfin, les conséquences du passage d'un impôt à l'autre sur la répartition ont été minimes.

### 4.3 Simplification radicale – vers une TVA simplifiée

Actuellement, la taxe sur la valeur ajoutée constitue une lourde charge pour l'assujéti, du point de vue administratif. Deux raisons à cela: premièrement, le droit actuel, inscrit à l'art. 18 LTVA, prévoit toute une liste d'exceptions qui exclut l'impôt préalable; deuxièmement, certaines règles particulières, que le législateur avait de bonnes raisons d'introduire, compliquent considérablement l'application et le décompte de la TVA. Une réforme de la taxe sur la valeur ajoutée, qu'on peut considérer comme une simplification *radicale* du système et qui devrait grandement atténuer la charge des PME, devrait tendre vers les critères d'une TVA idéale (cf. ch. 4.1). Elle devrait en effet, comme le prévoit la Chambre de commerce, proposer les mesures suivantes:

#### 4.3.1 Abrogation de la liste des exceptions de l'art. 18 LTVA

Tout d'abord, la réforme devrait permettre d'abroger une grosse partie, voire l'ensemble, de la liste des opérations exclues du champ de l'impôt énoncées à l'art. 18 LTVA. Certes cette mesure aura pour conséquence une augmentation conséquente du nombre d'assujétis, mais elle permettra également à ces assujétis de bénéficier de la déduction de l'impôt préalable, ce qui leur est impossible actuellement. Elle devrait également permettre de faire disparaître la taxe occulte qui existe encore pour ces chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt.

<sup>40</sup> Cf. BODMER, FRANK; Globalisierung und Steuersystem in der Schweiz; Studie im Auftrag des Staatssekretariats für Wirtschaft, Strukturberichterstattung n° 16, Berne, 2002.

## **4.3.2 Un taux unique**

Le système actuel de la TVA admet l'application de trois taux: un taux normal de 7,6 %, un taux réduit de 2,4 % pour les produits de première nécessité et un taux spécial de 3,6 % pour les prestations d'hébergement. Ces taux posent parfois d'énormes problèmes de délimitation et génèrent par conséquent une lourde charge administrative. Une simplification radicale de l'imposition imposerait d'appliquer un taux unique. Si la plus grande partie des exceptions actuellement énoncées à l'art. 18 LTVA étaient désormais soumises à l'impôt, le taux unique devrait être fixé bien en dessous du taux actuel de 7,6 %, en partant du principe qu'il ne doit pas y avoir de répercussion sur le budget; les estimations prévoient un taux d'imposition oscillant entre 5 et 6 %. Ce taux unique permettrait également de résoudre le difficile problème de la différenciation entre les prestations de l'hôtellerie, qui sont imposées à un taux normal de 7,6 % et les prestations analogues ou semblables, qui sont considérées comme des livraisons de denrées alimentaires et sont donc imposées à un taux de 2,4 % (notamment les prestations liées aux produits à emporter). Une fois cette différenciation simplifiée, il devient également plus simple de déterminer le traitement fiscal qui leur est applicable.

## **4.3.3 Exonération des opérations d'exportation**

Les livraisons vers ou à l'étranger, ainsi que les prestations fournies ou effectuées à l'étranger, sont exonérées de l'impôt et donnent droit à une déduction totale de l'impôt préalable. Cette exonération de l'impôt est déjà appliquée aujourd'hui (cf. explications au ch. 4.1.2, pt. 3, et au ch. 4.1.3 ci-dessus; le législateur a inscrit le principe du pays de destination à l'art. 14, al. 3 et à l'art. 19 LTVA en relation avec l'art. 38, al. 3, LTVA).

## **4.4 Position du Conseil fédéral concernant une simplification radicale de la TVA vers un «impôt idéal»**

Une simplification de l'impôt allant dans le sens d'une taxe sur la valeur ajoutée «idéale» s'avère par bien des aspects positive. Pourtant, il faut s'attendre à rencontrer une forte résistance dans le monde politique. Le Conseil fédéral voudrait par conséquent d'abord simplifier le système de l'intérieur (cf. ch. 5 ci-dessous) sans pour autant perdre de vue l'objectif à long terme, l'instauration d'une TVA «idéale».

## **5 Propositions de réforme de la taxe sur la valeur ajoutée actuelle**

Les réponses des participants à la consultation ont permis de dégager différents thèmes. Les mesures proposées peuvent être divisées en quatre groupes:

- Le premier groupe comprend les mesures à prendre afin de modifier la pratique administrative du droit de la taxe sur la valeur ajoutée. C'est l'AFC qui serait compétente en la matière. Les mesures envisagées sont

développées au ch. 5.1.1 pour les mesures urgentes et au ch. 5.1.2 pour les mesures à plus long terme qui demandent encore quelques éclaircissements notamment auprès des branches concernées.

- Le deuxième groupe comprend les mesures qui doivent être prises par des organes qui élaborent le droit. Il s'agit avant tout du législateur. Les révisions de la loi sur la TVA qui, selon le Conseil fédéral, doivent être entreprises lors de la première phase sont commentées au ch. 5.2.1; celles qui nécessitent au préalable des enquêtes supplémentaires auprès des milieux économiques, et qui seront donc mises en place lors d'une deuxième phase, sont commentées au ch. 5.2.2. Les propositions de loi qui seront présentées doivent faire l'objet d'un projet de consultation.
- Le troisième groupe comprend les autres mesures préconisées par les participants à la consultation et qui doivent être discutées. Elles sont décrites au ch. 5.3.
- Le quatrième groupe comprend les mesures destinées à améliorer les relations entre les assujettis et l'AFC. Il s'agit avant tout de projets entrant dans le cadre de ce que l'on appelle la «culture fiscale». Ces mesures sont décrites au ch. 5.4.

Une réforme interne au système actuel de la taxe sur la valeur ajoutée peut être réalisée si elle va dans le sens de deux orientations fondamentales: elle doit d'abord rapprocher le système de la TVA de l'impôt idéal, soit d'un impôt qui grève uniquement la consommation; ensuite, elle doit apporter une simplification de la procédure administrative afin de réduire les frais de perception mais également les frais de versement. Ces deux orientations ne sont pas obligatoirement contradictoires et peuvent par conséquent être suivies en parallèle. Les propositions de modification de la loi et de la pratique seront donc examinées très attentivement et évaluées dans l'optique de ces deux objectifs.

De plus, il faut mentionner deux publications parues il y a quelque temps sur la charge grevant l'économie due à la TVA. Ces publications présentent les résultats d'un sondage effectué sur cette problématique. Le premier de ces questionnaires a été élaboré par l'Union suisse des arts et métiers (USAM) qui l'a soumis à 83 de ses membres. Les résultats ont été publiés en septembre 2003 sous le titre «Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA». Le second sondage a été effectué par la firme PricewaterhouseCoopers; les résultats ont été publiés en avril 2004 (en allemand) sous le titre «Wieviel ist die Mehrwertsteuer wert?». Quelque 600 entreprises ont pris part à ce sondage. On peut déjà constater que les propositions de réforme présentées au ch. 5 répondent aux attentes des grandes branches économiques, attentes que les participants à ces sondages ont eux-mêmes exprimées dans les questionnaires qui leur ont été remis.

## **5.1 Changement de pratique**

Devant la diversité des problèmes soulevés et des propositions présentées par les participants à ces sondages, une question se pose: quels problèmes pourraient être résolus par un simple changement de pratique et sans qu'il soit nécessaire de réviser le droit de la taxe sur la valeur ajoutée? Après avoir examiné cette question, l'AFC, qui est chargée de prélever la TVA, est parvenue à la conclusion suivante:



- D'une part, il y a des branches dans lesquelles la pratique peut être modifiée immédiatement, et
- D'autre part, certains des problèmes posés demandent un examen plus poussé, pour obtenir des éclaircissements, avant de modifier la pratique; il faudra notamment s'informer davantage auprès des milieux économiques concernés.

Les changements de pratique qui pourraient être effectués immédiatement, lors d'une première phase, sont présentés au ch. 5.1.1. D'autres changements de pratique, qui demandent encore quelques éclaircissements et qui, par conséquent, ne pourront être effectués qu'au cours d'une deuxième phase, sont exposés au ch. 5.1.2.

### **5.1.1 Changements de pratique déjà effectués**

Les changements de pratique mentionnés au ch. 5.1.1 sont en fait des adaptations qui doivent être effectués immédiatement. Après que l'organe consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée a eu examiné et approuvé ces adaptations, elles sont entrées en vigueur le **1<sup>er</sup> janvier 2005**. La brochure «Modifications de la pratique valables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005» est parue en novembre 2004.

#### **5.1.1.1 Mention du nom du destinataire sur les factures et les tickets de caisses enregistreuses et d'appareils informatiques**

D'après l'art. 37, al. 1, LTVA, l'assujetti doit, sur demande de l'acquéreur assujetti, établir une facture pour sa livraison de biens ou ses prestations de services. Cette facture doit comporter le nom et l'adresse sous lesquels il figure au registre des contribuables ou qu'il a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales conformément aux art. 944 s. CO et aux art. 47 s. de l'ordonnance sur le registre du commerce, ainsi que son numéro d'immatriculation au registre des contribuables (art. 37, al. 1, let. a, LTVA). Comme le prescrit l'art. 37, al. 1, let. b, LTVA, il doit également indiquer le nom et l'adresse que l'acquéreur du bien ou du service a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales. Pour des raisons de simplicité, la pratique admettait que l'on renonce à indiquer le nom et l'adresse du client pour les montants ne dépassant pas 200 francs par facture ou par ticket de caisse. Ces justificatifs donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, à condition qu'ils concernent des dépenses justifiées par l'usage commercial. Cette limite a été relevée à 400 francs. Elle correspond maintenant au montant minimum donnant droit à l'exonération de l'impôt en vue de l'exportation dans le cadre du trafic des voyageurs et du trafic frontière (Ordonnance du DFF du 20 juin 2000 de livraisons de biens privés sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic des voyageurs et le trafic frontière, RS 641.201.41).

Ce changement entraînera une diminution des recettes fiscales d'environ 1 million de francs. Cette nouvelle réglementation touche tous les assujettis en tant que destinataires de la prestation; en revanche, elle concerne moins de 100 000 assujettis en tant qu'émetteurs de tickets de caisse.

### **5.1.1.2 Facturation en cas d'adressage à une filiale au lieu du siège de l'entreprise / Mention du représentant fiscal sur le territoire suisse dans des factures établies par des assujettis étrangers**

Comme précisé plus haut, les factures établies conformément à l'art. 37, al. 1, let. b, LTVA doivent indiquer le nom et l'adresse que l'acquéreur a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales, conformément aux art. 944 s. CO et aux art. 47 s. de l'ordonnance sur le registre du commerce. Désormais, les factures qui sont adressées à des filiales d'une entreprise, qui ne sont pas inscrites au registre du commerce, sont acceptées en vue de la déduction de l'impôt préalable, pour autant qu'elles portent sur des dépenses clairement justifiées par l'usage commercial. Les justificatifs doivent bien entendu remplir les conditions énoncées à l'art. 37 LTVA et être inscrits dans la comptabilité du siège de l'entreprise. Le sondage mené par la firme PricewaterhouseCoopers a montré que les spécifications concernant la forme des justificatifs de l'impôt préalable posent de gros problèmes. C'est pourquoi les tentatives pour restreindre les exigences de forme dans les cas ne comportant aucun risque d'abus sont généralement très appréciées.

Par ailleurs, les assujettis étrangers ne sont plus tenus d'indiquer le nom et l'adresse de leur représentant fiscal sur le territoire suisse dans leurs factures. Ces changements de pratique n'entraîneront que des pertes assez limitées, étant donné que les cas correspondants étant assez rares et qu'elles ne touchent que quelques milliers d'assujettis.

### **5.1.1.3 Prestations à soi-même dans le domaine immobilier**

Dans ce domaine, le changement de pratique prend deux orientations.

#### **Délimitation de la prestation à soi-même**

Dans le cadre de l'immobilier, il y a prestation à soi-même lorsqu'un assujetti exécute ou fait exécuter pour son propre compte des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (bail à loyer/ bail à ferme) et ne se soumet pas volontairement à l'impôt; les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par l'assujetti ou ses employés (art. 9, al. 2, let. a, LTVA). D'après cet article, il y a donc prestation à soi-même lorsqu'une personne fait réaliser en tant qu'investisseur, c'est-à-dire comme bailleur de fonds, une construction exclusivement par des tiers (artisan, architecte) et limite ses prestations à l'assistance commerciale et à des activités de surveillance, donc à des fonctions qui incombent également à tout autre maître de l'ouvrage. Étant donné qu'on peut affirmer, sur des bases solides, que le législateur n'a ni prévu ni voulu cette situation, l'AFC a adopté une pratique qui tient compte de cet état de fait. Ainsi, d'après la pratique, il n'y a pas prestation à soi-même au sens d'art. 9, al. 2, let. a, LTVA entre autres lorsqu'aucun membre du comité directeur (ou de l'organe de direction) d'une société coopérative d'habitation ou ldes associés d'une société simple n'a d'expérience dans le domaine de la construction. Par contre, s'il se trouve, dans ces organes directeurs, des personnes qui, grâce à leurs connaissances,

sont en mesure de fournir des prestations techniques qualifiées pour la construction, alors il y a prestation à soi-même.

Suite à l'interpellation «Loi sur la taxe à la valeur ajoutée. Prestations fournies par des maîtres d'ouvrage d'intérêt public» (04.3054) déposée par le conseiller national Ruedi Lustenberger le 10 mars 2004, l'AFC a modifié sa pratique basée sur l'article 9, al. 2, let. a, LTVA afin d'atténuer les conséquences des dispositions concernant l'imposition des prestations à soi-même. Les modifications effectuées sont les suivantes:

Dorénavant, pour qu'il n'y ait ni imposition de prestations à soi-même au sens de l'art. 9, al. 2, let. a, LTVA, ni assujettissement à ce titre, seules les conditions suivantes doivent encore être remplies cumulativement:

- Tous les travaux exécutés sur des constructions, c'est-à-dire également la direction/conduite des travaux, sont effectués par des tiers, excepté les éventuelles activités effectués par l'assujetti lui-même (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage);
- Il apparaît que l'assujetti n'est pas disposé à exécuter ou à faire exécuter un quelconque travail sur des constructions pour des tiers;
- Aucune marchandise, aucun matériel ni aucune infrastructure (machine, etc.) ne sont mis à la disposition de tiers mandatés pour l'exécution de travaux de construction.

Ainsi, l'état de fait constitutif d'une prestation à soi-même au sens de l'art. 9, al. 2, let. a, LTVA, n'est plus réalisé en ce qui concerne surtout les sociétés coopératives d'habitation, les caisses de pension, les compagnies d'assurances et les banques qui confient l'ensemble des travaux à des tiers, à l'exception des activités de surveillance (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage). Dans de tels cas, l'assujetti n'a aucun droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses effectuées.

### **Limitation de la base de calcul de l'impôt**

Toute personne qui exécute des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux, louées ou affermées ou qui fait exécuter ces travaux par un tiers peut être assujettie à la TVA en vertu de l'art. 9, al. 2, let. a, LTVA. Dans ce cas, la valeur de la construction se calcule sur le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé pour la livraison à un tiers indépendant (art. 34, al. 4, LTVA). Afin d'avoir une appréciation approximative, l'AFC accepte que ce prix soit déterminé en fonction des frais d'investissement. Ces frais d'investissement comprennent, entre autres, les intérêts sur le financement des travaux de construction (fonds propres et fonds étrangers) et constituent donc la base de calcul de l'impôt pour prestation à soi-même. Désormais, ces intérêts ne sont plus intégrés aux bases de calcul des prestations à soi-même dans le domaine immobilier. Il en va de même pour les taxes de droit public (émoluments de permis de construire, taxes de raccordement aux réseaux d'eau, de gaz, d'électricité, de télécommunication, d'évacuation des eaux usées, contributions de remplacement (par ex. pour abris PC et places de stationnement).

Ces changements de pratique entraîneront une diminution des recettes fiscales d'environ 10 millions de francs. La limitation de la prestation à soi-même touche

quelques centaines d'assujettis environ et celle de la base de calcul de l'impôt concerne grosso modo 10 000 assujettis par an.

#### **5.1.1.4 Abandon de l'imposition des gardiens de place et des installations sportives**

Dans la pratique en vigueur jusqu'ici, les travaux de nettoyage, d'entretien et de réparation effectués par les gardiens de place (par ex. des «greenkeepers» pour les golfs) en relation avec des installations sportives ne faisaient pas partie des exceptions prévues à l'art. 9, al. 2, let. a, LTVA; ils étaient donc assujettis à la TVA en tant qu'objet d'une prestation à soi-même. À partir du 1er janvier 2005, ces travaux seront considérés comme des «travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien» au sens de l'art. 9, al. 2, let. a, LTVA et donc exonérés de l'impôt. Ce changement de pratique se défend dans le cadre de l'interprétation de l'art. 9, al. 2, let. a, LTVA: en effet, cette disposition parle – comme cela a été mentionné – de «travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien (sur des constructions)» ce qui étend le champ d'application de cette règle au-delà de la simple exonération des travaux de conciergerie (cf. brochure spéciale n° 04 «Prestations à soi-même», ch. 7.6).

Ce changement de pratique entraînera une diminution des recettes fiscales allant de 1 à 2 millions de francs; il touche quelques centaines d'assujettis environ

#### **5.1.1.5 Impôt préalable à l'importation**

L'assujetti peut demander la déduction de l'impôt préalable dans le décompte qu'il remet à l'AFC pour l'impôt sur l'importation de biens qu'il a versé ou qu'il doit à l'Administration fédérale des douanes ainsi que l'impôt grevant des biens importés qu'il a déclaré (art. 38, al. 1, let. c, LTVA), à la condition toutefois qu'il présente l'original du document d'importation délivré à son nom. La déduction de l'impôt préalable est désormais également autorisée pour les importations lorsque l'assujetti dispose de l'original du document d'importation mais que celui-ci n'est pas délivré à son nom; dans ce cas, le document doit toutefois porter clairement sur des dépenses justifiées par l'usage commercial effectuées par l'assujetti suisse et cet assujetti doit inscrire ces dépenses dans sa comptabilité.

Ce changement de pratique entraînera une perte de recettes inférieure à 1 million de francs. Il touche quelques centaines d'assujettis par an.

#### **5.1.1.6 Livraison dans le cadre d'un contrat d'entreprise**

Lorsqu'une entreprise étrangère non assujettie effectue des livraisons en Suisse dans le cadre d'un contrat d'entreprise, cette entreprise (le fournisseur étranger) peut être mentionnée en tant qu'importateur dans le document d'importation à l'adresse du bénéficiaire suisse et le bénéficiaire suisse doit figurer en tant que destinataire. Lorsque le destinataire dispose de la quittance prouvant le versement de l'impôt à l'importation et qu'il a porté la livraison dans sa comptabilité de façon adéquate comme une dépense justifiée par l'usage commercial, il peut déduire l'impôt préalable.

Ce changement de pratique n'entraînera aucune perte de recettes et touchera quelques centaines d'assujettis par an

#### **5.1.1.7 Frais de création d'entreprise**

Les impôts grevant les dépenses liées à la création d'une nouvelle entreprise (par ex. frais de conseil, analyses de marché) n'étaient en principe pas déductibles en tant qu'impôts préalables. Désormais, ces impôts pourront être, en général, déduits à titre d'impôt préalable, pour autant que les dépenses engagées servent une des activités imposables de l'entreprise; c'est également valable pour les impôts grevant les frais d'augmentation du capital, les frais d'assainissement, de désaffectation et de liquidation.

Ce changement de pratique entraînera des pertes de recettes de quelques millions de francs. En 2002, 10 800 S.A., S.à r.l. et coopératives ont été enregistrées et 3316 ont été radiées. S'y ajoutent quelques milliers d'augmentations de capital.

#### **5.1.1.8 Contrats de livraison dans le cadre de l'hôtellerie et de la restauration («contrats de livraison de bière»)**

Les contrats conclus entre les fournisseurs de boissons et de produits liés à l'alimentation (bière, vins, eaux minérales, nourriture) et les hôteliers ou les restaurateurs comportent en général une règle d'exclusivité portant sur une période déterminée. Cette obligation faite à l'hôtelier ou au restaurateur d'avoir un fournisseur exclusif est indemnisée sous différentes formes dans la pratique; ce droit d'exclusivité est en effet considéré comme une prestation au sens de l'art. 7 LTVA et sa rémunération est, par conséquent, imposable au taux normal. Dans la pratique, il arrive souvent que le fournisseur compense la clause d'exclusivité par l'octroi d'un prêt sans intérêts remboursable. Les intérêts que le restaurateur ou l'hôtelier ne doit pas payer constituent la contrepartie de son acceptation de la clause d'exclusivité avec son fournisseur. Jusqu'à présent, cette contrepartie était, à raison, imposable; à partir du 1er janvier 2005, elle ne le sera plus.

Ce changement de pratique entraînera une perte très restreinte de recettes car, en général, les prestations imposables fournies par les deux entreprises aboutissent à une opération neutre. Ce changement de pratique concernera 20 000 restaurants, salons de thé, bars, etc.

#### **5.1.1.9 Facturation en devises étrangères au sein des grands groupes d'entreprises**

Lors de la facturation en devise étrangère, le montant de la TVA indiqué sur les facture, les bons de caisses et les quittances doit également être indiqué dans la devise étrangère; le taux de conversion ou le montant de l'impôt en francs suisses ne doivent pas être mentionnés. Les taux de conversion quotidiens ou mensuels des devises étrangères sont publiés sur le site Internet de l'AFC. Dans le cadre des grands groupes d'entreprises, au sein desquels la facturation s'effectue souvent en devises étrangères, il est maintenant possible d'utiliser non plus les taux de conversion prescrits par l'AFC pour calculer le montant de l'impôt en francs suisse,

mais le cours fixé par le groupe. Il existe toutefois une restriction si les livraisons ou les prestations de services fournies à des sociétés appartenant à un groupe sont uniquement utilisées à des fins exclues du champ de l'impôt ou qu'elles le sont tant à des fins imposables qu'à des fins exclues du champ de l'impôt (double affectation). Dans ces cas, le destinataire de la prestation doit non seulement corriger l'impôt préalable selon que les prestations sont utilisées à des fins imposables ou à des fins non imposables, mais il doit également calculer l'impôt dû sur la base des cours publiés par l'AFC.

Ce changement de pratique n'a pas de conséquences sensibles. Il porte sur quelques milliers d'assujettis.

#### **5.1.1.10 Intérêts moratoires liés aux rectifications de factures**

Lorsque l'assujetti demande la déduction de l'impôt préalable alors qu'il dispose d'une facture délivrée par son fournisseur ou par son prestataire de services assujetti à l'impôt et que cette facture ne contient pas toutes les données exigées par l'art. 37, al. 1, LTVA, l'AFC fait porter, en cas de contrôle, la charge de l'impôt préalable découlant de cette facture sur l'assujetti jusqu'à ce que ce dernier présente une facture corrigée ou complétée (dans la pratique, ces rectifications se font au moyen de formulaires). Dans le même temps, l'AFC lui impute des intérêts moratoires pour la période écoulée entre la demande de déduction de l'impôt préalable et la présentation de la facture corrigée et complétée au moyen du formulaire adéquat. Pour l'AFC, le calcul de ces intérêts moratoires se justifie par le fait que l'assujetti ne peut faire valoir son droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à la fin de la période de décompte au cours de laquelle il a reçu une facture contenant toutes les données prévues par l'art. 37, al. 1, LTVA (pour le décompte après accord sur la contre-partie prévue) ou au cours de laquelle il a reçu et acquitté une facture établie en bonne et due forme (pour le décompte après versement de la contre-partie). Avec la nouvelle pratique, l'AFC renonce à prélever des intérêts moratoires dans ce cas-là. Elle continue cependant à considérer que la déduction de l'impôt préalable ne peut être demandée que lorsque toutes les conditions requises sont remplies. Par conséquent, lorsque les factures sont incomplètes ou ont un défaut de forme et qu'elles doivent être corrigées ou complétées comme mentionné plus haut, le droit à la déduction de l'impôt préalable sera accordé à partir du moment où la facture a été délivrée ou payée, si les rectifications adéquates sont apportées ultérieurement. Avec cette nouvelle pratique, on renonce au calcul des intérêts moratoires.

Ce changement de pratique entraînera une perte de recettes inférieure à 1 million de francs et concernera quelques milliers d'assujettis par an.

### 5.1.1.11

## Estimation selon un modèle de TVA idéal ou un modèle de TVA simple

Changement de pratique (au 1er janvier 2005)	Rapprochement avec le modèle de TVA idéal	Simplicité administrative	Appréciation globale
5.1.1.1 Mention du nom du destinataire sur les factures et les tickets de caisses enregistreuses et d'appareils informatiques	Augmentation insignifiante des possibilités de fraude.	Simplification	Positive
5.1.1.2 Facturation en cas d'adressage à une filiale au lieu du siège de l'entreprise / Mention du représentant fiscal sur le territoire suisse dans des factures établies par des assujettis étrangers	Neutre	Simplification	Positive
5.1.1.3 Prestations à soi-même dans le domaine immobilier - Délimitation de la prestation à soi-même - Limitation de la base de calcul de l'impôt	La pratique actuelle est déjà avantageuse, les frais d'investissement étant en général inférieurs au prix de vente. Une sous-évaluation systématique des frais d'investissement contribue à dégrader la situation pour ce qui est de la neutralité de l'impôt.	Allègement fiscal sélectif et provoquant des distorsions.	Tout juste acceptable
5.1.1.4 Abandon de l'imposition des gardiens de place et des installations sportives	L'imposition (plutôt que l'exonération) des prestations ordinaires de nettoyage, d'entretien et de réparation effectuées par les gardiens de place serait plus efficace pour garantir la neutralité.	Simplification via le traitement égal à celui d'autres prestations comparables.	Acceptable
5.1.1.5 Impôt préalable à l'importation	Neutre	Simplification	Positive
5.1.1.6 Livraison dans le cadre d'un contrat d'entreprise	L'octroi de la déduction de l'impôt préalable améliore la situation sur le plan de la neutralité.	Simplification	Positive
5.1.1.7 Frais de création d'entreprise	En principe, amélioration de la situation sur le plan de la neutralité dans le cadre de la création d'entreprise; demeure un problème en cas de faillite imminente: la déduction de l'impôt préalable est accordée mais, dans certaines circonstances, l'impôt sur le chiffre d'affaires n'est jamais acquitté.	Simplification grâce à la suppression des opérations exclues du champ de l'impôt et de la réduction de l'impôt préalable qui en découle.	Positive
5.1.1.8 Contrats de livraison dans le cadre de l'hôtellerie et de la restauration («contrats de livraison de bières»)	Dégradation de la situation sur le plan de la neutralité	Simplification	Positive
5.1.1.9 Facturation en devises étrangères au sein des grands groupes d'entreprises	Neutre, pour autant que les manipulations possibles par l'utilisation des cours des entreprises, cours qui s'éloignent systématiquement des cotations sur le marché, soient exclues.	En principe, simplification, mais apparition d'un nouveau problème Quels sont les cours d'entreprise reconnus ?	Acceptable
5.1.1.10 Intérêts moratoires liés aux rectificatifs de factures	Suppression des intérêts moratoires, amélioration de la situation au niveau de la neutralité	Simplification	Positive

## **5.1.2 Changements de pratique à examiner**

Ce chapitre présente des changements de pratique qui ne seront mis en oeuvre qu'au cours d'une deuxième phase. Les détails de la mise en pratique de ces changements sont actuellement étudiés en collaboration avec l'organe consultatif de la TVA. Il est prévu qu'ils entrent en vigueur le **1<sup>er</sup> juillet 2005**.

### **5.1.2.1 Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation**

D'après l'art. 41, al. 1, LTVA, l'assujetti qui utilise des biens, des parties de biens ou des services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins, doit réduire la déduction de l'impôt préalable proportionnellement à l'utilisation. Par conséquent, l'assujetti doit diviser l'impôt préalable entre un montant déductible et un montant non déductible. Cette «double affectation» est un des problèmes épineux posé par le système actuel de la taxe sur la valeur ajoutée; l'AFC essaie d'y apporter une solution. Une des solutions possibles serait que l'assujetti impose volontairement les prestations exclues du champ de l'impôt au lieu de réduire la déduction de l'impôt préalable, sans pour autant faire usage des options prévues à l'art. 26 LTVA. Pour ce faire, il faudrait toutefois que la mention de l'impôt inscrite sur les factures de l'assujetti à son destinataire n'apparaisse plus.

Ce changement de pratique n'entraînerait qu'une augmentation minimale de recettes et toucherait moins d'une centaine d'assujettis par an.

### **5.1.2.2 Combinaison de prestations**

Les combinaisons ou assemblages de biens ou de prestations de services imposables (ensemble de biens), qui forment un tout réunissant plusieurs biens isolés (ex.: pour l'achat de café en poudre, le client reçoit une tasse en porcelaine), doivent être considérés comme des prestations séparées. La TVA doit donc également être mentionnée séparément. Par mesure de simplification, l'ensemble de la contre-prestation peut toutefois être traité de la même manière que les prestations prédominantes selon la pratique de l'AFC, à condition que, sur la base de documents de contrôle internes, ces prestations aient une valeur représentant au moins 90 % de la contre-prestation totale.

L'AFC essaie actuellement de déterminer s'il y a lieu de prendre en compte une valeur plus basse pour calculer le taux de l'impôt applicable, lorsque la facturation de biens et prestations de services imposables est effectuée au prix global alors que ces biens et prestations sont soumis soit au taux normal soit au taux réduit; ainsi, on pourrait imposer l'ensemble de la contre-prestation à un taux réduit, lorsque la prestation prédominante, qui est elle-même soumise au taux réduit, représente 80 % de la valeur de la contre-prestation.

Ce changement de pratique entraînerait une diminution des recettes fiscales allant de 1 à 2 millions de francs et concernerait quelques centaines d'assujettis par an.



### **5.1.2.3 Simplifications en cas de changements d'affectation partiels**

Il y a changement d'affectation partiel dans le cadre d'une entreprise assujettie, lorsque la proportion d'utilisation des biens et des prestations de services à des fins imposables ou non imposables change. Il y a également changement d'affectation partiel lorsque des biens ou des prestations de services utilisés jusqu'alors exclusivement à des fins imposables ou exclusivement à des fins non imposables sont utilisés à l'avenir aussi bien à des fins imposables qu'à des fins non soumises à l'impôt. Dans ces cas, l'AFC donne la possibilité de déterminer l'imposition par approximation. D'après la pratique de l'AFC, un changement d'affectation partiel a des conséquences fiscales, en cas d'application de la méthode par approximation, lorsque la proportion d'utilisation des biens et des prestations de services à des fins soumises et à des fins non soumises à l'impôt diffère de plus de 10 % de celle de l'année précédente. Dans un souci de simplification, l'AFC examine actuellement la possibilité d'augmenter cette limite à 20 %; l'expérience montre que les changements d'affectation finiraient alors par faire partie des cas rares.

Ce changement de pratique entraînerait une diminution des recettes fiscales de quelques millions de francs et toucherait quelques centaines d'assujettis par an

### **5.1.2.4 Contrôles des émanations de fumée**

Les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes, de même que les autres institutions de droit public et les personnes et organismes chargés de tâches de droit public sont assujettis si leurs prestations commerciales dépassent la limite du chiffre d'affaires minimal de 75 000 francs par an et si le chiffre d'affaires des prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques excède le montant de 25 000 francs par année (art. 23, al. 1, LTVA en rapport avec l'art. 21, al. 1, LTVA). Ces services, institutions, personnes et organismes ne sont pas assujettis pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de la puissance publique. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, un maître ramoneur accomplit sans conteste, en effectuant des contrôles spécifiques d'émanations de fumées, une tâche relevant de l'administration publique. Cependant, ses prestations ne sont pas fournies dans l'exercice de la puissance publique au sens de l'art. 17, al. 4, OTVA, (actuellement art. 23, al. 1, LTVA) parce qu'il ne prend pas, en son propre nom, une décision au sens de l'art. 5 PA (donc qu'il n'est pas habilité à édicter d'acte administratif contre lequel il est possible de déposer un recours [arrêt du Tribunal fédéral du 18 janvier 2000; Archives, volume 70, p. 163 s.]).

L'AFC étudie actuellement la question de la qualification de ces contrôles en activité professionnelle ou commerciale au sens de l'art. 21, al. 1, LTVA. Si ces contrôles pouvaient être considérés comme des activités professionnelles ou commerciales, ils seraient alors imposables pour tous les assujettis qui fournissent ces prestations. Dans certains cantons, les contrôles des émanations de fumée sont considérés comme des prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique et sont, par conséquent, exclus du champ de l'impôt en vertu de l'art. 23, al. 1, LTVA. L'objectif est à présent d'unifier l'imposition de ces contrôles sur l'ensemble du territoire suisse.

Ce changement de pratique devrait entraîner une perte de recettes allant de 2 à 3 millions de francs et concernerait moins d'une centaine d'assujettis.

#### **5.1.2.5 Organisation et tenue de manifestations sportives**

Lorsqu'une association sportive accorde à un organisateur le droit d'organiser une manifestation sportive (championnat, tournoi, etc.), l'organisateur doit lui verser des droits d'organisation. La pratique actuelle exclut ces droits d'organisation de l'impôt pour ce qui est du bénéficiaire (association sportive). L'AFC examine actuellement la possibilité de soumettre ces droits d'organisation à l'imposition. En effet, ces manifestations étant considérées comme des prestations au sens de l'art. 14, al. 3, LTVA (donc comme des prestations fournies au lieu de domicile ou de l'activité du bénéficiaire), elles ne seraient de toute façon pas soumises à l'impôt, si le bénéficiaire se trouve à l'étranger; de plus, le fournisseur de la prestation pourrait avoir droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 38, al. 3, LTVA). La situation pourrait être toutefois désavantageuse fiscalement si l'organisateur (destinataire de la prestation) domicilié en Suisse ne réalisait pas de prestations imposables et ne pouvait donc pas déduire, à titre d'impôt préalable, l'impôt prélevé par le fournisseur pour le transfert des droits.

Les droits d'organisation étant très élevés, notamment ceux demandés par les organisations sportives internationales, la diminution de recettes ne serait que de quelques millions. Ce changement de pratique toucherait environ 30 associations internationales et 100 associations nationales.

#### **5.1.2.6 Sociétés de domicile étrangères (sociétés off-shore)**

Par société off-shore, on entend, du point de vue de la TVA, une société d'investissement passive répondant à tous les critères suivants:

- La société d'investissement passive possède uniquement un siège statutaire, ne dispose d'aucune infrastructure, ni d'aucun personnel propre;
- Elle n'exerce aucune activité à proprement parler;
- Elle se limite à se présenter en tant que détenteur d'un compte pour la réception d'argent ou en tant que propriétaire de fortune (par ex. portefeuille de titres);
- Les prestations de service qui lui sont fournies ne consistent, en règle générale, qu'en une gestion des valeurs patrimoniales qu'elle possède (par ex. droits de garde, gestion du portefeuille et des actifs).

Le traitement fiscal des prestations fournies à des sociétés off-shore étrangères (par ex. gestion de fortune) dépend, d'après la pratique de l'AFC, du lieu de domicile des détenteurs de la majorité des droits de participation à ces sociétés (en règle générale, l'ayant droit économique). Si le domicile des personnes qui détiennent la majorité des droits de participation se trouve à l'étranger, les prestations de services au sens de l'art. 14, al. 3, LTVA fournies à cette société ne sont pas soumises à la TVA (en Suisse). Si les détenteurs de la majorité des droits de participation sont domiciliés en Suisse, alors les prestations de services fournies à ces sociétés off-shore sont imposables en tant qu'opérations effectuées sur le territoire suisse. En effet, si dans

ce cas la société off-shore est effectivement domiciliée à l'étranger, elle est néanmoins dominée par des personnes qui sont, elles, domiciliées en Suisse; c'est pourquoi, dans le cadre de cette domination, on considère que les opérations effectuées l'ont été en Suisse.

Ici, la question qui se pose est de déterminer si les critères s'appliquant aux sociétés off-shore dans le cadre de la TVA peuvent être harmonisés avec ceux appliqués dans le cadre des impôts directs. Il faut remarquer que cette harmonisation existe déjà dans les principes de base permettant de définir l'imposition d'une société off-shore; en effet, pour ce qui est des impôts directs, la définition d'une société off-shore dépend du fait que la société est domiciliée à l'étranger, ce qui est également vrai dans le cadre de la TVA, la «substance» de la société devant se trouver à l'étranger (infrastructures, personnel dirigeant, activité commerciale effective minimale). Par contre, l'AFC devra entre autres déterminer si, comme pour les impôts directs, le fait que, dans le cas d'un grand groupe possédant plusieurs sociétés off-shore, le personnel de la société off-shore A domiciliée dans le pays X puisse également exercer son activité pour la société off-shore B domiciliée dans le pays Y et pour la société off-shore C dans le pays Z, satisfait aux exigences de la TVA.

Les conséquences de ce changement de pratique ne peuvent être évaluées; cependant, on peut estimer que les diminutions de recettes se limiteraient à quelques millions de francs et que ce changement toucherait quelques centaines d'assujettis.

#### **5.1.2.7 Augmentation des coûts des prestations fournies entre les entreprises d'un groupe**

L'art. 33, al. 2, phrase 3, LTVA prescrit qu'en cas de livraison de biens ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants. Les opérations effectuées entre des entreprises liées du groupe doivent donc être facturées, selon le principe du prix de pleine concurrence («dealing at arm's length») inscrit dans la disposition citée, avec une augmentation minimale des coûts, augmentation qui, selon la pratique de l'AFC, doit être de 5 %. Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses objecte que, dans le cadre des impôts directs, des augmentations moins importantes avaient également été acceptées lorsque les preuves apportées étaient suffisantes. Il est d'avis que l'AFC devrait par conséquent procéder de même pour la TVA. L'AFC examinera cette proposition en collaboration avec les milieux économiques concernés.

Ce changement de pratique toucherait quelques centaines d'assujettis et entraînerait des pertes de recettes de quelques millions de francs. Le montant précis de ces pertes dépend de l'augmentation du bénéfice et de la part de la déduction de l'impôt préalable du destinataire.

#### **5.1.2.8 Impôt préalable pour les sociétés holding**

Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses se plaint également du fait que, dans sa pratique, l'AFC traite fiscalement les dividendes et les rendements provenant des gains encaissés suite à une aliénation que réalisent les holdings comme des opérations exclues du champ de l'impôt. Cette pratique aurait pour conséquence de ne pas permettre la déduction de l'impôt préalable. En ce qui concerne l'impôt préalable, ces rendements devraient pourtant, comme c'est déjà le

cas dans l'UE, être considérés comme des opérations ne constituant pas un chiffre d'affaires neutres, c'est-à-dire ne faisant pas partie des contreparties versées pour une activité économique.

Il est vrai que la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) considère que les dividendes, et donc aussi les rendements provenant de participations, que réalise une société de holding, ne tombent pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (cf. arrêt de la CJCE du 20 juin 1991 en la cause Polysar Investments Netherlands [affaire C-60/90] et arrêt du 14 novembre 2000 en la cause Floridienne et Berginvest [affaire C-142/99]). La position clé de ces arrêts est que la simple acquisition ou détention de parts à une société (telles que des actions) n'est pas une activité économique au sens de l'art. 4, al. 1 et 2 de la Sixième Directive CEE. Une holding dite «pure», donc une holding dont l'objectif est d'acquérir et de détenir des participations à une autre entreprise (afin d'encaisser des dividendes de ces participations) n'est donc pas considérée comme un assujetti selon la disposition de la Sixième Directive CEE citée plus haut; elle n'a donc pas droit à la déduction de l'impôt préalable conformément à l'art. 17 de la Sixième Directive.

Il en va autrement des sociétés de holding dites «mixtes», donc des sociétés de holding qui, en plus d'acquérir et de détenir des participations, exercent également une activité imposable, notamment qui fournissent des prestations de services administratives, financières, commerciales et techniques (par ex. des prestations de gestion) à des filiales dont elles détiennent des parts. Ces activités constituent des activités économiques au sens de l'art. 4, al. 1 et 2 de la Sixième Directive et impliquent donc l'assujettissement de ces sociétés de holding à l'impôt. Elles ont donc droit à la déduction de l'impôt préalable, conformément aux art. 17 à 20 de la Sixième Directive CEE. Par ailleurs, la jurisprudence de la CJCE considère que les coûts supportés par une société de holding pour acquérir des participations à une de ses filiales (frais de transaction), donnent droit à la déduction de l'impôt préalable pour autant que la société de holding exerce des activités imposables. Lorsque la société de holding effectue exclusivement des opérations imposables, elle a intégralement droit à la déduction de l'impôt préalable, même si les coûts d'acquisition des participations lui servent à réaliser des dividendes ne venant pas de ses sociétés. Le droit à la déduction de l'impôt préalable est restreint uniquement lorsque la société de holding effectue des opérations imposables pour lesquelles elle n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable, comme des opérations dans le domaine de l'octroi de crédit (cf. arrêt de la CJCE du 27 septembre 2001 en la cause Cibo Participations S.A. [affaire C-16/00]).

Enfin, il faut souligner que le législateur n'a pas omis – contrairement à ce qu'affirme l'Université de Genève – de régler les catégories d'activités ne constituant pas des opérations. En effet, l'art. 38, al. 4, LTVA énumère les quatre cas dans lesquels la déduction de l'impôt préalable n'est pas accordée. Parmi ces cas, on trouve les «activités qui ne sont pas considérées comme des opérations», soit les activités qui ne constituent pas des opérations. Sur ce point, le droit suisse de la TVA rejoint celui de l'Europe, car, comme on peut le voir avec la jurisprudence de la CJCE mentionnée plus haut, la déduction de l'impôt préalable est également exclue pour les activités qui ne sont pas des opérations sur le territoire de l'UE.

Il faut donc déterminer si l'AFC doit adapter sa pratique actuelle à la jurisprudence de la CJCE et, si c'est le cas, définir comment et par quels moyens cette adaptation doit se faire. Si les conséquences financières d'un tel changement ne peuvent encore

être chiffrées; on peut toutefois estimer que ce changement concernerait quelques milliers d'assujettis.

### 5.1.2.9 Estimation selon un modèle de TVA idéal ou un modèle de TVA simple

Changement de pratique (deuxième phase)	Rapprochement avec le modèle de TVA idéal	Simplicité administrative	Appréciation globale
5.1.2.1 Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation	La combinaison de l'imposition volontaire et de la déduction de l'impôt préalable non réduite est la solution permettant d'améliorer la situation au niveau de la neutralité.	Simplification pour le fournisseur de prestations	Positive
5.1.2.2 Combinaison de prestations	Du point de vue de la neutralité, une taxe sur la valeur ajoutée déclarée séparément sera plus adéquate. Une question reste en suspens: Quel est le risque que les prestations ne soient combinées que pour épargner sur l'impôt dans le cadre de ce changement de pratique ?	Simplification	Acceptable
5.1.2.3 Simplifications en cas de changements d'affectation partiels	La perception de l'impôt est moins précise. Du point de vue de la neutralité, les conséquences négatives sont plutôt restreintes. En revanche, la sécurité du droit est renforcée en cas d'adaptation de l'offre de prestations aux conditions du marché. Ce deuxième effet est certainement plus important.	Simplification: les changements d'affectation ne sont largement plus pris en compte.	À étudier
5.1.2.4 Contrôles des émanations de fumée	La neutralité du système fiscal serait renforcée si les prestations fournies dans le cadre de l'exercice de tâches de droit public étaient strictement imposées. Dès lors, cette mesure va dans la bonne direction.	Simplification	Positive
5.1.2.5 Organisation et tenue de manifestations sportives	Du point de vue de la neutralité, la suppression des opérations exclues du champ de l'impôt est un point positif.	Simplification grâce à la suppression des opérations exclues du champ de l'impôt et de la réduction de l'impôt préalable qui en découle.	Positive
5.1.2.6 Sociétés de domicile étrangères (sociétés off-shore)	Acceptable du point de vue de la neutralité	Simplification	Positive
5.1.2.7 Augmentation des coûts des prestations fournies entre les entreprises d'un groupe	Amélioration du point de vue de la neutralité pour autant que seules les augmentations effectives des coûts soient imposées.	Simplification	Positive
5.1.2.8 Impôt préalable pour les sociétés holding	Acceptable du point de vue de la neutralité	Simplification	À étudier

## 5.2 Modifications de la législation

Nombre de propositions présentées par les participants à la consultation ne peuvent pas être concrétisées par une simple modification de la pratique de l'AFC: elles nécessitent une adaptation du droit de la taxe sur la valeur ajoutée. Le ch. 5.2 est donc consacré aux propositions de révision de la loi sur la TVA. De même que pour les changements de pratique de l'AFC, ces modifications devront se faire en deux

phases. Les propositions que le Conseil fédéral considère comme prioritaires sont énumérées au ch. 5.2.1. Les autres modifications législatives, qui demandent encore un examen approfondi, ne seront mises en oeuvre que lors d'une seconde phase suivant les mesures présentées au ch. 5.2.2.

## **5.2.1 Modifications de la législation applicables**

### **5.2.1.1 Suppression de la limite minimale du chiffre d'affaires**

#### Proposition de modification de la loi

#### **Art. 25, al. 1, let. a**

*Abroger*

#### Motifs:

D'après l'art. 21, al. 1, LTVA, est assujéti à l'impôt quiconque exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de 75 000 francs par an. La LTVA justifie également l'assujétissement subjectif en instituant une autre limite au chiffre d'affaire à l'art. 25, al. 1, let. a, LTVA. Selon cette disposition, une entreprise dont le chiffre d'affaire minimal dépasse 75 000 francs est également exonérée de l'impôt si son chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 250 000 francs, à condition qu'après la déduction de l'impôt préalable, le montant de l'impôt restant dû ne dépasse pas régulièrement 4000 francs par année. Comme l'a montré la pratique dans ce domaine, le calcul de «l'impôt restant dû», et donc de la dette fiscale, pose de grosses difficultés et est souvent source d'incertitude, notamment dans le cadre de la création de petites et moyennes entreprises, que ce soit pour l'entreprise elle-même ou pour l'AFC. Cette disposition pose aussi problème pour déterminer s'il y a assujétissement subjectif et pour garantir la sécurité du droit. Pour toutes ces raisons, il serait judicieux de supprimer cette limite minimale fixée pour le chiffre d'affaires.

Toutefois cette proposition doit être examinée dans le cadre des discussions sur la nécessité de relever ou d'abaisser la limite du chiffre d'affaires minimal de 75 000 francs par an fixé à l'art. 21, al. 1, LTVA pour déterminer l'assujétissement (cf. ch. 5.3.10).

La Sixième Directive CEE connaît un régime particulier prévoyant l'exonération des petites entreprises; la limite minimale du chiffre d'affaires annuel à partir de laquelle l'assujétissement prend fin n'est cependant pas encore harmonisée (art. 24 et 24 bis de la Sixième Directive). Un exemple avec les limites du chiffres d'affaires de certains États membres (montants convertis en francs suisses et arrondis): Allemagne: 27 000; Autriche: 35 000; Danemark: 4200; France: 122 000 (pour les

commerçants, les restaurants et les hôtels) et 43 000 (pour les autres assujettis); Grande-Bretagne: 13 000 et Italie: 4100.

La suppression de la limite minimale du chiffre d'affaires inscrite au ch. 25, al. 1, let. a, LTVA devrait entraîner une augmentation du nombre d'assujettis, avec 15 000 à 20 000 nouveaux contribuables soumis à la TVA. Ces nouveaux assujettis devraient générer une augmentation des recettes allant de 25 à 30 millions de francs.

### **5.2.1.2 Simplification au niveau de la facturation**

Proposition de modification de la loi:

#### **Art. 37, al. 1 préambule, al. 2bis (nouveau) et al. 3**

*<sup>1</sup>Pour sa livraison de biens ou sa prestation de services, l'assujetti doit, sur demande de l'acquéreur, dresser une facture portant*

.....

*<sup>2bis</sup>En ce qui concerne les conditions énoncées à l'al. 1, let. a et b, l'AFC peut également accepter des factures qui ne remplissent pas entièrement ces conditions, mais comportent les données nécessaires pour identifier clairement le fournisseur ou le destinataire de la prestation.*

*<sup>3</sup>....., si les indications prescrites à l'al. 1 y figurent ou sont admises d'après l'al. 2bis.*

#### Motifs:

Dans le préambule de l'art. 37, al. 1, l'adjectif «assujetti» doit être supprimé dans l'expression «acquéreur assujetti». Comme l'a montré la pratique, les acquéreurs assujettis ne sont pas les seuls, d'après l'art. 38, al. 1, let. a, LTVA, à avoir besoin d'une facture répondant aux critères de l'art. 37, al. 1, LTVA pour exercer leur droit à la déduction de l'impôt préalable. Ont également besoin d'une facture répondant aux critères de cet article les entreprises

- qui ne sont pas assujetties au moment où elles reçoivent la livraison et la prestation imposables mais qui veulent demander le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, conformément à l'art. 42 LTVA, après leur assujettissement, ou
  - qui veulent faire valoir leur droit au remboursement de l'impôt préalable en tant qu'entreprises ayant leur siège à l'étranger (art. 90, al. 2, let. b, LTVA en relation avec les art. 28 s., en particulier l'art. 31, al. 1, OLTVA).

L'al. 1 de l'art. 37 LTVA énumère en détail les données que doit contenir une facture portant sur des livraisons et des prestations de services pour que le destinataire des prestations et des livraisons qui est assujetti à la TVA puisse déduire l'impôt qui lui est facturé par le fournisseur comme un impôt préalable. Lors de la procédure de consultation sur le postulat concernant les dix ans de la TVA, nombre de participants ont critiqué la pratique actuelle en matière de facturation, soulignant que les critères imposés étaient trop formalistes et qu'ils posaient des problèmes au niveau de l'économie. Ces critiques concernent surtout les données mentionnées à l'art. 37, al. 1, let. a et b LTVA (mention du nom et de l'adresse du fournisseur ainsi que du numéro d'immatriculation au registre des contribuables (let. a) et mention du

nom et de l'adresse du destinataire de la prestations (let. b). Le nouvel alinéa 2bis et le complément de l'alinéa 3 permettent de prendre en compte ces objections dans la mesure où les exigences formulées dans ces deux lettres de l'art. 37, al. 1, LTVA sont de toute façon remplies lorsque la facture contient des données assez précises pour identifier facilement le fournisseur ou le destinataire de la prestation, même si le nom et l'adresse exacts du fournisseur ou du destinataire n'y figurent pas tels qu'inscrits au registre des contribuables ou au registre du commerce.

La Sixième Directive CEE définit la présentation conforme des justificatifs, et parmi eux des factures, à son art. 22 dans sa version modifiée par l'art. 28nonies. L'art. 37 LTVA en vigueur et les modifications qui en sont proposées entrent dans le cadre des dispositions correspondantes de la Sixième directive CEE.

Cette modification législative concernerait l'ensemble des assujettis et entraînerait une perte minimale de recettes.

### **5.2.1.3 Raccourcissement du délai accordé pour le passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective**

Proposition de modification de la loi:

#### **Art. 59, al. 3, 1<sup>re</sup> phrase**

*<sup>3</sup>L'assujetti qui arrête ses décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette doit conserver ce mode de décompte pendant un ans au moins. ....*

Motifs:

D'après le droit en vigueur, l'assujetti adopte la méthode des taux de la dette fiscale nette, ou renonce à cette méthode, pour une période de cinq ans: cela signifie que si l'assujetti applique la méthode effective, il devra attendre 5 ans avant de passer à la méthode des taux de la dette fiscale nette et inversement. Cette obligation légale (conserver la méthode des taux de la dette fiscale nette pendant cinq ans au moins) empêche nombre d'entreprises de choisir ce type de décompte simplifié. En effet, dans les périodes où les assujettis investissent beaucoup, ils peuvent déduire, avec la méthode du décompte effectif, un montant plus élevé au titre d'impôt préalable que ne le serait le forfait imputé dans le cadre des taux de la dette fiscale nette. De plus, il est difficile de prévoir quelle sera l'évolution de l'économie globale et le développement de l'entreprise sur une période de cinq années. C'est pourquoi un grand nombre d'assujettis adoptent la méthode du décompte effectif qui leur garantit une déduction intégrale de l'impôt préalable. Pour toutes ces raisons, il est nécessaire de raccourcir le délai inscrit à l'art. 59, al. 3, 1<sup>re</sup> phrase, LTVA et de le ramener à une année. En revanche, le délai de cinq ans appliqué entre le décompte effectif et le passage à la méthode des taux de la dette fiscale nette doit être conservé. En effet, les taux de la dette fiscale nette sont des taux moyens; les assujettis qui, après avoir appliqué la méthode du décompte effectif pendant un an, veulent de nouveau appliquer celle des taux de la dette fiscale nette seraient donc avantagés de manière injustifiée du fait qu'ils ont pu, pendant la période



d'investissement intensif, profiter du remboursement de montants élevés de l'impôt préalable.

Avec cette modification de la législation, 10 000 à 15 000 assujettis pourraient choisir d'établir leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette. Ce changement entraînerait une diminution des recettes allant de 10 à 20 millions de francs, étant donné que cette méthode serait majoritairement employée par des assujettis voulant en retirer un avantage financier. Cette modification devrait concerner directement 120 000 assujettis établissant leur décompte selon cette méthode des taux de la dette fiscale nette (105 000 assujettis actuels et 15 000 nouveaux assujettis) et, indirectement, 140 000 utilisateurs potentiels de cette même méthode.

#### **5.2.1.4 Secret professionnel des commerçants de titres**

Proposition de modification de la loi:

##### **Art. 62, al. 3**

*<sup>3</sup>Les constatations concernant des tiers faites à l'occasion des contrôles visés aux al 1 ou 2 et effectués auprès d'une banque ou d'une caisse d'épargne au sens de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne, auprès de la Banque nationale suisse ou auprès d'une centrale d'émission de lettres de gage ainsi qu'auprès d'une bourse, d'un commerçant de titres ou d'un réviseur reconnu au sens de la loi sur les bourses du 24 mars 1995 ne doivent être utilisées que dans le cadre de l'application de la TVA. Le secret bancaire ainsi que le secret professionnel inscrit dans la loi sur les bourses doivent être respectés.*

##### Motifs:

D'après l'art. 62, al. 3, LTVA, les constatations concernant des tiers faites à l'occasion des contrôles fiscaux effectués auprès d'une banque ou d'une caisse d'épargne au sens de la loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne ne doivent être utilisées que dans le cadre de l'application de la TVA. Le secret bancaire doit être respecté.

Les commerçants de titres devraient également figurer à l'art. 62, al. 3, LTVA, afin qu'ils soient également tenus au secret professionnel comme les banques et les caisses d'épargne. C'est ce que demande la motion 03.3481 (Merz) Bütiker du 29 septembre 2003 que le Conseil fédéral a approuvée le 26 novembre 2003 et transmis au Conseil des États le 2 mars 2004 (la motion n'a pas encore été transmise au Conseil national). La loi sur les bourses ayant introduit, le 1er février 1997, une garantie du secret professionnel pour les commerçants de titres correspondant au secret bancaire des banques et des caisses d'épargne, il n'est plus possible de justifier que ces deux groupes d'acteurs financiers soient traités différemment dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée.

Instaurer une égalité de traitement entre ces deux groupes porte à conséquence: dans le cadre d'un contrôle, l'AFC est alors tenue, conformément à l'art. 62, al. 1 et 2 LTVA, de respecter l'obligation du secret professionnel faite aux commerçants de

titres. Ainsi, l'AFC ne doit utiliser les constatations concernant un tiers (= clients) faites lors d'un contrôle de la comptabilité auprès des commerçants de titres que dans le cadre de l'application de la TVA. Cela ne change rien au fait qu'elle doit toujours contrôler intégralement les documents comptables des commerçants de titres en ce qui concerne les faits importants pour la TVA, comme elle le fait pour les banques.

Cette modification de la loi toucherait moins d'une centaine d'assujettis et n'aurait aucune conséquences en ce qui concerne les recettes fiscales (pas d'augmentation ni de diminution des recettes).

### **5.2.1.5 Transport international par car**

Proposition de modification de la loi:

#### **Art. 19, al. 3**

*<sup>3</sup>Pour préserver la neutralité concurrentielle, le Conseil fédéral peut exonérer de l'impôt les transports transfrontaliers aériens, ferroviaires et par car.*

Motifs:

Le droit actuel étend l'exonération de l'impôt sur les prestations de transport aux seuls transports aériens et ferroviaires (cf. art. 19, al. 3, LTVA en rapport avec les art. 6 et 7, OLTVA). Afin de préserver la neutralité concurrentielle conformément à l'art. 1, al. 2, LTVA, le transport routier international par car devrait être traité fiscalement (dans le cadre de la TVA) comme le transport aérien et le transport ferroviaire. Tout comme le billet d'avion pour un vol de Zurich-Kloten à Paris est entièrement exonéré (pour le trajet effectué en Suisse aussi), ce voyage, s'il est effectué en car, devrait également être exonéré en vertu de l'égalité de traitement au niveau concurrentiel.

L'extension de l'exonération au transport international par car correspond à une possibilité donnée par la Sixième Directive CEE aux États membres de l'UE (cf. art. 28, al. 3, let. b en rapport avec l'annexe F, ch. 17 de la Sixième Directive CEE).

Cette modification de la loi toucherait moins d'une centaine d'entraînerait une diminution des recettes fiscales allant de 1 à 2 millions de francs.

### **5.2.1.6 Option pour l'imposition dans le secteur immobilier**

Proposition de modification de la loi:

#### **Art. 26, al. 1, let. b**

*<sup>1</sup>Pour préserver la neutralité concurrentielle ou simplifier la perception de l'impôt, l'Administration fédérale des contributions peut autoriser:*

- a. ...;
- b. *l'option pour l'imposition des opérations mentionnées à l'art. 18, ch. 2 à 6, 20, 21 et 24 (sans la valeur du sol pour les opérations mentionnées aux ch. 20 et 21) s'il est établi qu'elles sont fournies à des assujettis suisses.*

Motifs:

Le droit en vigueur ne permet pas d'opter pour l'imposition de la vente d'un bâtiment, si le vendeur a utilisé ce bâtiment exclusivement à des fins privées ou dans le cadre d'une activité exclue du champ de l'impôt. En effet, l'art. 18, ch. 24, LTVA exclut la livraison de biens d'occasion qui ont été utilisés uniquement dans le cadre d'une des activités exclues du champ de l'impôt (art. 18), à condition que l'acquisition de ces biens n'ait pas donné droit à la déduction de l'impôt préalable. Présentement, l'art. 26, al. 1 exclut toute option d'imposition pour de telles opérations. Cette disposition empêche donc un assujetti qui a utilisé un immeuble exclusivement dans le cadre d'activités non imposables de choisir cette option dans le cadre de l'aliénation de cet immeuble à un autre assujetti. Pour l'acquéreur de l'immeuble, cette situation est désavantageuse car il ne peut pas demander le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable prévu par l'art. 42 LTVA. Ce désavantage peut être supprimé en étendant les possibilités d'option prévues à l'art. 26, al. 1, LTVA aux opérations exclues du champ de l'impôt selon l'art. 18, ch. 24.

Une telle solution est conforme au droit énoncé par la Sixième Directive (cf. art. 13, partie C, let. b en rapport avec l'art. 13, partie B, let. g et h de la Sixième Directive CEE).

Cette modification de la loi toucherait quelques centaines d'assujettis par an, entraînerait la suppression de la taxe occulte et générerait donc une perte très limitée de recettes.

### 5.2.1.7

## Estimation selon un modèle de TVA idéal ou un modèle de TVA simple

Modification de la loi (1re priorité)	Rapprochement avec le modèle de TVA idéal	Simplicité administrative	Appréciation globale
5.2.1.1 Suppression de la limite minimale du chiffre d'affaires	Étant donné que le nombre d'assujettis dont les opérations sont exclues du champ de l'impôt baisse, la neutralité de l'impôt est renforcée.	Simplification pour les assujettis liée à un renforcement de la sécurité du droit; toutefois le nombre des entreprises assujetties augmente. Désormais, les firmes dont le montant d'imposition est plutôt limité sont assujetties, ce qui génère une augmentation des frais de perception.	Positive
5.2.1.2 Simplification au niveau de la facturation	L'amélioration prévisible au niveau du dégrèvement ultérieur et de la procédure de remboursement de l'impôt préalable pour les entreprises ayant leur siège à l'étranger renforce la neutralité de l'impôt.	Simplification	À étudier
5.2.1.3 Raccourcissement du délai accordé pour le passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective	Renforcement de la neutralité pour autant que les taux de la dette fiscale nette soient calculés correctement. Il est toutefois important de maintenir le délai de cinq ans pour le décompte selon la méthode effective.	Simplification du fait que la possibilité d'opter pour la méthode des taux de la dette fiscale nette est attrayante.	Positive
5.2.1.4 Secret professionnel des commerçants de titres	L'égalité de traitement entre les commerçants de titres, les banques et les caisses d'épargne va dans le sens de la neutralité.	Aucune influence	Positive
0 Transport international par car	L'exonération accordée au transport n'est pas justifiable du point de vue de la systématique de l'impôt; elle trouve sa justification dans le maintien de la neutralité au niveau de la concurrence par rapport à l'UE et entre les transporteurs. Pour ce qui est des transports en car, il faudrait (tout comme pour le chemin de fer) trouver une réglementation valable uniquement pour les trajets dont seul le lieu de départ ou le lieu de destination se trouve en Suisse. Par contre, l'exonération des voyages à forfait en car dont le lieu de départ et le lieu de destination se trouvent en Suisse n'est absolument pas justifiée.	Complication du fait de la différenciation nécessaire entre les opérations exonérées et les prestations imposables.	À étudier
5.2.1.6 Option pour l'imposition dans le secteur immobilier	L'exercice de l'option améliore la neutralité de l'impôt.	Complication du fait que le droit d'option est lié au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Le droit d'option étant volontaire, l'assujetti peut renoncer à l'exercer.	Positive

## 5.2.2 **Modifications de la législation nécessitant un examen approfondi**

Les propositions de modification présentées dans ce chiffre doivent, si possible, être appliquées. Contrairement à celles présentées au ch. 5.2.1, ces mesures requièrent un examen plus approfondi et demandent à être discutées avec les milieux économiques concernés. C'est pour cette raison qu'aucune formulation légale n'est encore proposée. Il faudrait présenter les deux types de modifications de la législation dans un même projet de consultation et les intégrer en prenant en compte les résultats de cette consultation dans un message soumis aux Chambres fédérales.

### 5.2.2.1 **Limitation de la responsabilité solidaire en cas d'imposition de groupe**

D'après l'art. 32, al. 1, let. e, LTVA, tous les partenaires d'une imposition de groupe sont solidairement responsables avec l'assujéti pour l'ensemble de la dette fiscale du groupe.

Comme l'a montré la pratique, cette disposition sur la responsabilité peut constituer un gros obstacle, en cas de reprise d'entreprises qui font partie d'un groupe d'imposition TVA. En effet, une entreprise qui voudrait reprendre une de ces sociétés est confrontée au risque d'être elle-même responsable des dettes que le groupe d'imposition TVA a contractées alors que la société reprise était encore membre de ce groupe. Or, le droit en vigueur prescrit que la société reprise est responsable de ces dettes, même après être sortie du groupe d'imposition TVA.

La Sixième Directive connaît également une imposition de groupe: l'art. 14, al. 4, 2e paragraphe donne aux États membres la possibilité de prévoir ce type d'institution légale dans leur législation sur la TVA. Il ne règle cependant pas les questions de forme de l'imposition de groupe ni de responsabilité des sociétés qui en font partie.

Un exemple: l'Allemagne a introduit la notion de «société affiliée» («Organschaft») dont les caractéristiques sont les mêmes que l'imposition de groupe inscrite à l'art. 22 LTVA (cf. § 2, al. 2, n° 2 UstG 1999). D'après l'art. 73 Abgabenordnung (AO), la société affiliée («Organgesellschaft»= société du groupe dans le droit suisse de la TVA) est responsable des dettes fiscales du chef des sociétés affiliées («Organträger»= chef du groupe en droit suisse de la TVA) pour lesquelles l'affiliation des sociétés entre elles est importante fiscalement. Sur ce point, la doctrine allemande affirme que cette disposition de l'AO doit être interprétée comme suit: la société affiliée n'est responsable que des dettes fiscales qui lui sont imputables en matière de TVA, soit des dettes qui lui seraient échues si elle avait été indépendante (cf. *Holger Stadie* in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum UStG 1999, rem. 667 sur § 2; *Friedrich Klenk* in Sölch/Ringleb, Kommentar zum UStG 1999, ch. marg. 142 sur § 2). Il faut cependant déterminer s'il ne faudrait pas adopter une solution allant dans le sens de la responsabilité des sociétés affiliées selon le droit allemand dans le cadre du droit suisse de la taxe sur la valeur ajoutée. Il faudrait alors établir clairement que la révision de l'art. 32, al. 1, let. e, LTVA entraînerait la suppression de la responsabilité solidaire de la société sortant du

groupe, ce qui signifie que les sociétés continueraient à être responsables des dettes après leur sortie du groupe, mais uniquement de celles qu'elles ont elles-mêmes contractées lorsqu'elles faisaient partie de ce groupe.

Si cette modification permet de lutter contre les abus, elle devrait concerner environ 1050 groupes enregistrés comme assujettis; elle ne devrait générer que peu de pertes fiscales. Si ce n'est pas le cas, les diminutions de recettes pourraient atteindre des dizaines de millions.

### **5.2.2.2 Extension du champ d'application du décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette et allègement de l'impôt pour les décomptes établis selon cette méthode**

Avec la méthode des taux de la dette fiscale nette réglée à l'art. 59 LTVA, le législateur donne aux assujettis la possibilité d'adopter un mode de décompte qui simplifie considérablement le travail administratif, que ce soit au niveau de la comptabilité qu'au niveau du décompte des impôts. Ainsi, il n'est plus besoin de calculer et d'enregistrer dans la comptabilité l'impôt préalable à imputer sur l'impôt dû sur le chiffre d'affaires; les assujettis qui établissent leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette doivent seulement déclarer le chiffre d'affaires global réalisé (impôt inclus) et le multiplier par le taux de la dette fiscale nette correspondant. Par ailleurs, le législateur a également facilité l'application de cette méthode en établissant que le décompte est effectué par semestre (cf. art. 45, al. 1, let. b, LTVA). Sur environ 300 000 assujettis, un tiers établissent actuellement leurs décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette. Cette méthode constitue, comme l'ont souligné nombre de participants à la consultation, un des moyens de rendre les obligations incombant aux assujettis à la TVA beaucoup plus simples et faciles. Par conséquent, le législateur doit le plus possible inciter les assujettis à utiliser cette méthode.

Pour ce faire, il peut décider plusieurs mesures. Une des premières mesures qui pourrait favoriser l'utilisation de la méthode des taux de la dette fiscale nette serait d'élargir les limites qui restreignent l'application de cette option. En relevant le seuil du chiffre d'affaires imposable de 3 millions de francs à, par ex., 5 millions de francs et en augmentant dans le même temps la limite de la dette fiscale de 60 000 à 100 000 francs, on permettrait à quelque 13 000 assujettis supplémentaires d'appliquer cette méthode.

Les taux de la dette fiscale nette sont des taux moyens, forfaitaires, qui tiennent compte de la moyenne des impôts préalables dus par les entreprises d'une certaine branche. Ce qui signifie que les entreprises de cette branche qui, en raison de leur politique commerciale, ont des dépenses soumises à l'impôt préalable plus élevées que la moyenne (et dont l'impôt préalable est donc supérieur à la moyenne) seraient désavantagées en appliquant la méthode des taux de la dette fiscale nette plutôt que la méthode effective. Pour rendre la méthode des taux de la dette fiscale nette plus attrayante même dans ces cas (comme le demandent les participants à la consultation), une amélioration pourrait être apportée en accordant un abattement (par ex. 10 %) sur le montant de l'impôt obtenu après application de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Les mesures ainsi exposées répondraient de plus aux propositions faites par le conseiller national Pierre Triponez dans sa motion du 17 décembre 2003 (03.3622). Dans cette motion, le conseiller national demande au Conseil fédéral de présenter des mesures visant à encourager les assujettis à utiliser la méthode dite des taux de la dette fiscale nette afin de réduire les tâches comptables des entreprises. Une proposition analogue a également été présentée par l'Union suisse des arts et métiers dans son rapport intitulé «Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA».

Les Directives de la CE sur l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires laissent également la possibilité de prendre des mesures de simplification axées sur des forfaits. Ainsi, l'art. 24, al. 1 de la Sixième Directive CEE permet aux États membres qui rencontreraient des difficultés dans le cadre de l'assujettissement des petites entreprises au régime normal de la taxe en raison de leur activité ou de leur structure d'appliquer, dans les limites et conditions qu'ils fixent, des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe, notamment des régimes de forfait, sans qu'il puisse en résulter un allègement de l'impôt. L'art. 27 de la Sixième Directive CEE précise, quant à lui, que le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à cette directive, afin de simplifier la perception de la taxe. Ces mesures ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant global de l'impôt dû sur la base de la réglementation normale.

Un relèvement du seuil du chiffre d'affaires imposable autorisant l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette (5 millions de francs de chiffre d'affaires et 100 000 francs de dette fiscale par an) générerait 13 000 nouveaux assujettis potentiels. Si 40 % d'entre eux seulement adoptaient la méthode des taux de la dette fiscale nette, il faudrait tabler sur une diminution des recettes allant de 20 à 30 millions de francs.

Avec le seuil actuel du chiffre d'affaires (soit 3 millions de francs de chiffre d'affaires et 60 000 francs de dette fiscale par an) et une réduction du montant de l'impôt, on pourrait compter sur 15 000 à 20 000 assujettis supplémentaires qui appliqueraient la méthode des taux de la dette fiscale nette, ce qui entraînerait une diminution de recettes située entre 160 et 180 millions. Les nouveaux seuils fixés à 5 millions de chiffre d'affaires et 100 000 francs de dette fiscale entraîneraient en fait une diminution de recettes allant de 210 à 240 millions de francs. Cet allègement concernerait directement les 140 000 assujettis qui établissent leurs décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette (y compris les 15 000 nouveaux assujettis en raison de la réduction du délai d'adhésion à cette méthode) et, indirectement, un 130 000 autres utilisateurs potentiels de cette méthodes.

### **5.2.2.3 Imposition des livraisons de gaz et d'électricité**

L'art. 6, al. 3 et l'art. 73, al. 2, let. b, LTVA considèrent le gaz et l'électricité comme des biens. La vente de gaz et d'électricité ne fait donc pas partie des «prestations de services» mais des «livraisons». Dans le droit en vigueur, le lieu de la livraison de gaz et d'électricité est déterminé d'après les dispositions de l'art. 13 LTVA lorsque ces opérations sont des opérations transfrontières. Si la livraison d'électricité est une opération transfrontières, alors la pratique prévoit l'application d'une réglementation particulière (cf. notice n° 22 de l'AFC concernant l'importation, l'exportation et le transit de l'énergie électrique [courant électrique]).

Le 7 octobre, le Conseil de l'Union européenne a, quant à lui, adopté la Directive 2003/92/CE modifiant les dispositions de la Sixième Directive en matière d'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires portant sur le lieu de la livraison de gaz et d'électricité (JO UE n° L260 du 11 octobre 2003, p. 8 s.).

Les modifications seraient alors les suivantes:

#### Lieu des livraisons de gaz et d'électricité

Les opérations concernant le gaz et l'électricité restent des livraisons de biens. Pour déterminer le lieu de la livraison, il serait nécessaire de reprendre à l'art. 13, al. 2, LTVA la réglementation prévue à l'art. 14, al. 3, LTVA dans le cadre de la fourniture de certaines prestations de services, conformément aux Directives européennes modifiées. Il s'agit entre autres de reprendre le principe du lieu du destinataire. D'après ce principe, les prestations de services sont fournies au lieu où le destinataire a son siège. Si le destinataire des livraisons effectuées par le distributeur de gaz ou d'électricité est domicilié à l'étranger, l'opération est alors considérée comme étant effectuée à l'étranger et n'est donc pas soumise à la TVA suisse. Prestations de services en matière de distribution de gaz et d'électricité

La livraison de gaz et d'électricité se fait via des réseaux de distribution auxquels les exploitants donnent accès. Pour éviter les doubles impositions ou l'absence d'imposition, les dispositions concernant le lieu de fourniture des prestations de transmission et de transport devraient être harmonisées avec celles de la Directive CE du 7 octobre 2003. Suite au complément apporté à l'art. 9, al. 2, let. e de la Sixième Directive CEE, l'art. 14, al. 3, LTVA pourrait également être complété en ajoutant à la liste qu'il contient les prestations de services soumises au principe du lieu du destinataire.

#### Importation de gaz et d'électricité

Si l'importation de gaz et d'électricité ne devait désormais plus être considérée comme une importation de biens dont l'imposition relève de la compétence de l'Administration fédérale des douanes (AFD), mais comme une prestation de services transfrontière, un nouveau chiffre 12 devrait être ajouté à l'art. 74 LTVA, qui exonérerait de l'impôt cette importation de gaz et d'électricité.

Actuellement, l'AFD impose le gaz au moment de l'importation sans que la charge soit trop lourde et inscrit cette opération dans ses statistiques. Pour ce faire, elle a créé un centre de compétence dans un office des douanes. Si le droit applicable dans le cadre de la taxe prévoit le prélèvement d'une taxe sur les composés organiques volatiles, c'est également l'AFD qui perçoit la taxe à l'importation.

En revanche, c'est l'AFC qui prélève l'impôt sur l'électricité importée. Le projet de loi sur les douanes (03.078), actuellement discuté au Parlement, prévoit cependant à l'art. 46 que le Conseil fédéral doit régler la procédure douanière applicable à l'énergie électrique. Cette disposition donne à l'AFD un outil pour imposer l'importation d'électricité avec pour objectif d'instaurer une procédure de taxation douanière simple dans le cadre de ce type d'importation (comme pour l'importation du gaz).

En principe, le courant électrique est également considéré comme une marchandise (cf. numéro de barème 2716.0000 ; art. 6, al. 3 et art.73, al. 2, let. b, LTVA). Le courant électrique est également défini comme une marchandise dans les recommandations de l'ONU (Statistiques du commerce international de



marchandises, concepts et définitions, n° 52, rév. 2, New York, 1998); il doit également être pris en compte en tant que telle dans les statistiques du commerce suisses.

Au vu de cette situation, on peut se demander si la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée doit aussi être révisée dans le sens de la Sixième Directive modifiée adoptée par les membres de l'UE pour les livraisons de gaz et d'électricité ou s'il ne faut pas plutôt continuer à appliquer, partiellement, la réglementation particulière prévue par la notice n° 22.

Une nouvelle réglementation concernant l'imposition des importations et des exportations de gaz et d'électricité ne devrait pas avoir d'incidence au niveau financier. Elle toucherait moins d'une centaine de fournisseurs et quelques milliers de destinataires; en cas de libéralisation totale du marché, elle pourrait même concerner quelques centaines de milliers d'assujettis et de particuliers.

### **5.2.2.4 Aviation d'affaires - Aircraft Management**

D'après le droit en vigueur, les transports aériens internationaux, pour lesquels seul l'aéroport d'arrivée ou l'aéroport de départ se situe sur le territoire suisse, sont exonérés de l'impôt. Il en va de même des transports aériens qui s'effectuent au-dessus du territoire suisse, d'un aéroport étranger à un autre aéroport (cf. art. 19, al. 3, LTVA en rapport avec l'art. 6, al. 1, OLTVA). Par conséquent, ces dispositions n'exonèrent pas seulement les transports aériens effectués de la Suisse vers l'étranger et inversement (tels que le proposent Swiss, KLM, Lufthansa, etc.), mais également les voyages d'affaires comparables effectués dans le cadre du transport aérien international, dit «Business Aviation».

Pour ce qui est de la notion de «Aircraft Management», elle comprend la propriété, l'exploitation et la gestion d'avions qui appartiennent à une tierce personne ou à une entreprise et qui sont mis à leur disposition en permanence par une entreprise spécialisée (entreprise d'aircraft management). Pour honorer le contrat passé avec le propriétaire, l'entreprise d'aircraft management peut, de son côté, soit faire appel, en son propre nom, à un tiers non assujetti (parce que les prestations concernées sont dès le départ exonérées de l'impôt ou parce que les entreprises demandent la déduction de l'impôt préalable ou le remboursement) pour l'exploitation et la gestion de l'avion, soit fournir lui-même la prestation avec ses propres moyens. L'entreprise d'aircraft management facture au propriétaire les prestations qu'elle a acquises de ces tiers et celles qu'elle fournit elle-même. La pratique actuelle de l'AFC considère qu'il s'agit dans ce cas d'une prestation globale effectuée, selon l'art. 14, al. 1, LTVA, au siège du fournisseur et donc imposable, que le propriétaire de l'avion ait, en tant que destinataire de la prestation, son siège en Suisse ou à l'étranger.

Ainsi, une entreprise d'aircraft management domiciliée en Suisse doit facturer les prestations qu'elle a fournies à ses clients avec la TVA puisque ces prestations sont considérées comme une prestation globale imposable au lieu de son siège conformément à l'art. 14, al. 1, LTVA. Le destinataire suisse des prestations peut déduire l'impôt préalable, pour autant qu'il soit assujetti à la TVA et qu'il utilise ces prestations à des fins imposables. Lorsque le destinataire des prestations est une entreprise étrangère assujettie à la TVA dans son pays, cette entreprise peut

demander le remboursement de la TVA versée en Suisse conformément, à l'art. 90, al. 2, let. b, LTVA et aux art. 28 et suivants OLTVA. Il en va autrement lorsque le destinataire est un particulier ou une entreprise qui utilise les prestations fournies à des fins non imposables. Dans ce cas, l'impôt grevant les prestations ne peut donner lieu ni à la déduction de l'impôt préalable ni au remboursement.

On peut dès lors se demander ce qu'il faudrait faire pour offrir, malgré cela, une solution avantageuse du point de vue fiscal aux clients domiciliés à l'étranger qui ne peuvent bénéficier de la déduction de l'impôt préalable. On peut considérer la possibilité de traiter les opérations effectuées sur la base d'un contrat d'aircraft management comme le faisait jusqu'ici la pratique, c'est-à-dire comme une prestation globale tout en les soumettant au principe du lieu du destinataire inscrit à l'art. 14, al. 3, LTVA. Pour y parvenir, le Conseil fédéral pourrait faire usage de la compétence que lui confère l'art. 16 LTVA pour définir le lieu de l'opération imposable (ici la prestation d'aircraft-management) différemment de ce que prévoient les dispositions des art. 13 à 15 LTVA lorsqu'il s'agit d'éviter les doubles impositions, la non-imposition et les distorsions de concurrence. Cette solution entraînerait le non-assujettissement des prestations d'aircraft-management pour autant qu'il puisse être prouvé qu'elles ont été fournies à un destinataire ayant son domicile ou son siège à l'étranger. Le fournisseur de la prestation domicilié en Suisse aurait alors également droit à la déduction de l'impôt préalable conformément à l'art.38, al.3, LTVA.

Un examen d'une éventuelle modification de la situation actuelle devrait être effectué si possible très rapidement.

Une modification du droit qui accorderait un allègement fiscal aux clients concernés par les cas mentionnés ci-dessus entraînerait une diminution de recettes de quelques millions de francs. Seuls une centaine d'entreprises qui effectuent ce type d'opérations seraient concernées.

### **5.2.2.5 Définition de la notion de «livraison»**

D'après l'art. 6, al. 1, LTVA, il y a livraison lorsque le pouvoir de disposer économiquement d'un bien est accordé à une personne en son propre nom. L'al. 2 de cette disposition qualifie également de «livraison»

- la remise d'un bien sur lequel des travaux ont été effectués sur la base d'un contrat d'entreprise (notamment des travaux d'entretien et de réparation, de supervision ou de contrôle de fonctions) [let. a];
- la mise à disposition d'un bien pour un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (notamment la location et l'affermage) [let. b].

Sur ce point, le droit actuel de la TVA en Suisse diffère de celui inscrit dans la Sixième Directive CE. Si le droit européen qualifie bien de «livraison» la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance (art. 5, al. 4, let. b de la Sixième Directive CEE), il considère également la location ou l'affermage d'un bien non comme une livraison mais comme une prestation de services (art. 6 de la Sixième Directive CEE). De même, cette

Directive désigne les travaux effectués sur un objet comme des prestations de services. La question de la qualification des opérations inscrites à l'art. 6, al. 2, LTVA en «livraisons» ou «prestations de services» est importante car selon la qualification donnée, le lieu de ces opérations est réglé différemment.

Par conséquent, il faut déterminer si les critères régissant la notion de «livraison» inscrits dans la LTVA ne doivent pas, notamment au niveau des opérations mentionnées à l'art. 6, al. 2, LTVA, être adaptés à ceux définis dans la Sixième Directive CEE, afin d'harmoniser les deux législations.

En ce qui concerne la location d'objets, il faut rappeler ceci:

Si la location ou le leasin ne sont plus considérés de manière uniforme comme une livraison, l'AFD devra alors déterminer, pour chaque contrat de ce type, si l'opération effectuée est une prestation de services ou une livraison. D'après le droit actuel, l'AFD n'est pas compétente en matière d'imposition des prestations de services fournies depuis l'étranger.

L'impôt sur les prestations de services fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger doit être décompté avec l'AFC (art. 10 et art. 24 LTVA), à condition toutefois que le destinataire acquiert pour plus de 10 000 francs par an de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Cette limite devrait être abaissée lorsque le locataire est une personne physique ou une association (association sportive, troupe de théâtre, etc.). Le locataire n'aurait alors pas à imposer l'objet concerné auprès de l'AFC en tant qu'acquisition de prestation de services fournie par l'étranger. Il pourraient donc bénéficier d'un objet non imposé. Par contre, les fournisseurs suisses devraient, eux, imposer ce type d'opérations et serait vraisemblablement désavantagés sur le plan concurrentiel. Les conséquences financières d'une telle modification ne peuvent pas encore être estimées; il est certain toutefois que cette mesure toucherait un très grand nombre d'assujettis.

### **5.2.2.6 Collaboration dans le domaine des hautes écoles spécialisées et des hautes écoles et dans le domaine de la santé**

En Suisse, les hautes écoles spécialisées ont chacune une organisation spécifique. Certaines sont des entités de droit public, d'autres font partie de la collectivité, d'autres encore sont des sujets de droit privé. Ces écoles se fournissent mutuellement des prestations de services. Bien que l'art. 23 LTVA prévoie que les prestations fournies au sein d'une collectivité publique ou au sein d'un groupe de collectivités publiques ne sont pas imposées, toutes les hautes écoles spécialisées ne peuvent pas bénéficier de cette exception car – comme nous l'avons dit – certaines d'entre elles ont été fondées sous la forme d'un sujet de droit privé. Par conséquent, il arrive que des prestations fournies par les hautes écoles spécialisées à d'autres hautes écoles spécialisées à des fins prévues par la loi fédérale du 6 octobre 1995 sur les hautes écoles spécialisées (RS 414.71) soient parfois imposées, parfois pas.

Cette anomalie du droit doit être corrigée de manière à laisser une certaine marge de manœuvre aux cantons pour qu'ils puissent tenir compte des besoins régionaux. Pour résoudre ce problème, il faudrait ajouter une disposition à la LTVA; cette disposition exclurait du champ de l'impôt la collaboration existant entre les hautes écoles spécialisées au niveau administratif.

L'application de la TVA pose également un problème en cas de collaboration entre les hautes écoles au sens de l'art. 3 de la loi fédérale du 8 octobre 1999 sur l'aide aux universités et la coopération dans le domaine des hautes écoles (RS 414.20). Dans ce domaine aussi (qui compte également les universités et les écoles polytechniques fédérales), il devient nécessaire d'intégrer une disposition excluant du champ de l'impôt les prestations fournies dans le cadre de la collaboration entre ces écoles.

Les problèmes rencontrés dans le domaine des hautes écoles et des hautes écoles spécialisées se retrouvent à peu près dans le domaine de la santé. Sous la pression de la politique d'économie, qui touche également le domaine de la santé, les différents fournisseurs de prestations (notamment les hôpitaux) cherchent de nouvelles formes de collaboration afin de réduire les coûts au maximum. Leurs efforts de coopération portent entre autres sur l'achat de matériel, les services de restauration, les services de lingerie, les services techniques, l'approvisionnement en médicaments, l'informatique ou la gestion du personnel. Toutefois, le fait d'externaliser certaines tâches crée un autre problème: la TVA vient alors grever les prestations qui sont ainsi échangées, pour autant que le destinataire de la prestation n'ait pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Ce problème avait déjà été abordé dans la motion déposée par le conseiller aux États Hans Hofmann le 18 juin 2004 (04.3428). Certaines solutions existent déjà dans le droit de la TVA: l'imposition de groupe prévue à l'art. 22 LTVA et la réglementation particulière sur le traitement fiscal des prestations au sein des collectivités locales que le législateur a intégrée à l'art. 23 LTVA. Toutefois, ces dispositions de la TVA ne s'appliquent pas si les conditions posées ne sont pas remplies, on peut se demander si il ne faudrait pas exclure du champ de l'impôt les prestations effectuées dans le cadre d'une collaboration touchant au domaine de la santé (comme c'est le cas pour les hautes écoles).

Une telle modification de la loi devrait concerner 100 à 200 assujettis et entraîner une diminution des recettes de quelques millions de francs.

### **5.2.2.7 Prestations des services de navigation aérienne**

Les prestations fournies par les services de navigation aérienne, telle que Skyguide SA (Swiss Air Navigation Services Ltd.) sur la base des art. 40 s. de la loi fédérale du 21 décembre 1948 sur l'aviation (LA; RS 748.0) et de l'ordonnance du 18 décembre 1995 sur le service de la navigation aérienne (OSNA; RS 748.132.1) sont soumises, en tant que prestations de services, au principe du lieu du prestataire conformément à l'art. 14, al. 1, LTVA. Par conséquent, on considère que ces prestations sont fournies au lieu où se trouve le prestataire. Si le fournisseur de ces prestations est domicilié en Suisse, les prestations sont soumises à l'impôt en tant qu'opérations effectuées sur le territoire suisse, et ce, même si le destinataire des prestations, qui en est aussi le mandant, a son siège à l'étranger; une exonération n'est pas possible dans ce cas. La pratique a montré que les problèmes surgissent la plupart du temps lorsqu'une entreprise suisse fournit des services de navigation aérienne à une institution étrangère, que, par conséquent, l'opération de surveillance concerne (aussi) le territoire étranger et que l'impôt ne peut pas être remboursé selon la procédure de remboursement ordinaire.

C'est pourquoi il faudra déterminer quels sont les moyens légaux qui peuvent apporter une solution à ce problème. On pourrait envisager que, s'appuyant sur l'art. 16 LTVA, le Conseil fédéral intègre les prestations des services de navigation aérienne dans la liste des prestations soumises au principe du lieu du destinataire inscrit à l'art. 14, al. 3, LTVA. Ainsi les prestations fournies ne seraient pas soumises à l'impôt lorsque le fournisseur domicilié en Suisse fournit une prestation à un destinataire ayant son siège à l'étranger.

Cette modification de la loi entraînerait une diminution des recettes fiscales d'environ 1 million de francs. Étant donné qu'en Suisse, les acquéreurs de telles prestations de services sont peu nombreux, on peut en conclure que le nombre d'assujettis concernés par cette modification serait restreint.

#### **5.2.2.8 Prestations d'analyse**

Tout comme pour les prestations des services de navigation aérienne (ch. 5.3.2.8), la question de l'exonération des prestations d'analyse se pose notamment lorsque ces analyses (considérées comme des prestations de services) sont fournies par une entreprise sise en Suisse à un client ayant son siège à l'étranger. En effet, les prestations d'analyse sont, elles aussi, réglées selon le principe du lieu du prestataire défini à l'art. 14, al. 1, LTVA. Une exonération de l'impôt n'est pas possible lorsque le client, qui est aussi le mandant, a son siège à l'étranger. Si l'on veut accorder l'exonération fiscale autrement qu'en ayant recours à la procédure de remboursement, il faut déterminer si ces prestations peuvent, elles aussi, être réglées selon le principe du lieu du destinataire énoncé à l'art. 14, al. 3, LTVA.

Les conséquences financières d'une telle modification ne peuvent pas encore être estimées, mais elles toucheraient certainement quelques milliers d'assujettis

#### **5.2.2.9 Taxe sur la valeur ajoutée et loi sur la poursuite pour dettes et la faillite**

Dix années d'expérience ont montré que la TVA est source de nombreux problèmes pour l'AFC, surtout au niveau de l'encaissement des créances fiscales. Et la situation ne s'améliore pas du fait que les assujettis ne doivent verser à l'État que l'impôt payé par le destinataire de la prestation (soit par le consommateur) dont le montant figure sur la facture, afin de le reverser à la Confédération. La taxe sur la valeur ajoutée n'est donc qu'un poste neutre pour le fournisseur assujetti. Le contribuable endosse une simple fonction fiduciaire: il n'est qu'un service d'encaissement (arrêt du Tribunal fédéral du 23 décembre 2002, 2A. 344 / 2002). En outre, nombreux sont les domaines où la législation de la TVA ne suit pas les objectifs et les dispositions adoptés dans la LP. Par conséquent, il semble qu'il soit maintenant nécessaire d'apporter des changements afin que les principes de l'équité et de l'acceptation de la TVA, mais aussi le principe d'absence de contradictions soient pris en compte dans ces deux domaines. De même, cette nécessité d'harmoniser se fait sentir au niveau de la neutralité concernant la concurrence. En clair, cela signifie que l'encaissement de la TVA, même s'il est effectué selon les prescriptions de l'exécution forcée prévue dans la LP, ne doit pas entraîner de distorsions de concurrence entre des entreprises assujetties à la TVA, ce qui se produirait toutefois si le reversement de la TVA à la Confédération n'était pas assuré.

Les mesures à prendre dans ce domaine doivent encore être examinées en détail. Cet examen devra porter notamment sur les points suivants:

### **La TVA en tant que frais de réalisation**

Lorsque l'office de poursuite met aux enchères un bien dans le cadre d'une procédure de faillite, le produit de la vente est considéré comme une réalisation de ce bien et est assujéti à la TVA d'après les art. 6 et 8 LTVA. L'impôt dû nait seulement dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée, soit à la liquidation de la masse de la faillite. En tant qu'impôt de droit public, il se fonde sur un fait réalisé uniquement après l'ouverture d'une procédure de faillite. Il constitue donc une dette de la masse et, en tant que tel, tombe dans la catégorie des frais de réalisation au sens de l'art. 262 LP. Comme tous les frais de réalisation, l'impôt doit donc être prélevé sur le produit brut des enchères et doit être versé avant que le produit net soit distribué aux créanciers (ATF 129 III 200, 7B. 184 / 2002).

Il serait judicieux d'inscrire cette jurisprudence du Tribunal fédéral dans la LTVA en y ajoutant une disposition prévoyant que les taxes sur la valeur ajoutée portant sur des livraisons et des prestations de services fournies sur la base d'une réquisition de l'autorité publique (notamment d'une procédure d'exécution forcée dans le cadre de la LP; cf. art. 8 LTVA) sont considérées comme des frais de réalisation au sens de l'art. 262 LP et doivent donc être préalablement couvertes par le produit de la réalisation.

Il faudrait faire de même dans le cadre de l'exécution spéciale, soit dans le cadre de la poursuite par voie de saisie. En effet, les taxes sur la valeur ajoutée dues sur des livraisons effectuées dans le cadre d'une vente aux enchères et d'une procédure d'exécution forcée sont des frais de réalisation au sens de l'art. 144, al. 3, LP. Elles doivent être couvertes préalablement – tout comme la TVA dans le cadre de la poursuite – par le produit de réalisation.

### **Responsabilité solidaire du cessionnaire concernant des créances TVA**

Pour les cas où un assujéti cède à un tiers les créances qu'il détient vis-à-vis de ses clients, suite à des livraisons ou à des prestations de services (par ex. dans le cadre d'une cession en bloc), il faut ajouter une nouvelle disposition à la LTVA prévoyant que le cessionnaire est solidairement responsable du versement de l'impôt correspondant à la part des créances qui lui ont été cédées. En effet, lorsque le cessionnaire encaisse les créances qui lui ont été cédées auprès des débiteurs du cédant, il encaisse également l'impôt contenu dans ces créances, mais il n'est pas tenu de le reverser à la Confédération. En introduisant une nouvelle disposition dans la LTVA, on garantit que la TVA versée au cessionnaire par les clients du cédant (destinataires des prestations, consommateurs) conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral mentionnée plus haut (arrêt 2 A. 344 / 2002 du 23 décembre 2002) sera en fin de compte reversée à la Confédération.

### **La TVA en tant que patrimoine distinct**

Comme l'indique l'arrêt du Tribunal fédéral du 23 décembre 2002 (2A. 344 / 2002), les contribuables ont, en ce qui concerne la perception de la TVA, un rôle de simple service d'encaissement pour la Confédération. On n'est donc pas loin de considérer

que l'impôt encaissé par le contribuable lors du transfert de l'impôt avec le destinataire de la prestation doit être considéré comme un patrimoine distinct en cas de procédure de poursuite dans le cadre de la LP. Ce patrimoine distinct comprend la fortune appartenant aux ayants droit (et non au failli); il ne fait donc pas partie de la masse de la faillite et doit être réparti entre les ayants droits. Dans le cadre de la TVA, cela signifie que la créance fiscale présentée par l'AFC dans le cadre de la procédure de poursuite (qui tient compte de la déduction de l'impôt préalable) doit être couverte préalablement par le produit de la réalisation forcée de la fortune du failli. Dans ce cas, le terme de «patrimoine distinct» couvre précisément le montant total des taxes sur la valeur ajoutée que le contribuable failli a facturé à ses clients pour des livraisons ou des prestations de services et qu'il a déjà encaissé. Par conséquent le traitement appliqué aux montants de TVA encaissés par l'assujetti, en tant que patrimoine distinct, auprès de ses clients ne peut en aucun cas être qualifié de privilège fiscal dans le cadre de la LP. Il s'agit plutôt de fonds revenant à la Confédération, de par le versement effectué par le destinataire, et qui se trouvent – comme nous l'avons dit plus haut – provisoirement entre les mains de l'assujetti, avant que ce dernier ne les reverse à la Confédération. C'est là que réside la différence la plus nette avec les impôts directs: la personne qui supporte l'impôt indirect, comme l'impôt sur le chiffre d'affaires, n'est pas l'entreprise assujettie mais son client, auquel l'impôt est transféré via la facture qui lui est adressée. Cette solution irait dans le sens de la réglementation déjà adoptée pour les fiduciaires et pour les notaires dans le cadre de la gestion de la fortune et de la gestion des fonds (fonds de placement) de leurs clients (cf. art. 16 de la loi fédérale du 18 mars 1994 sur les fonds de placement [LFP ; RS 951.31]).

### **Documents à utiliser dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée et d'une procédure de droit pénal administratif**

Une nouvelle disposition doit être ajoutée à la LTVA qui prévoit que tous les documents enregistrés dans la banque de données d'adresses et dans la banque de données juridiques de l'AFC (EFIM; cf. art. 53 LTVA) sont considérés comme des documents originaux dans le cadre de la procédure d'exécution forcée au sens de la LP et dans le cadre du droit pénal au sens du droit pénal administratif.

### **Traitement de l'impôt préalable dans le cadre de la procédure de faillite et de la procédure concordataire**

Au cas où la créance TVA de l'AFC ne pourrait être considérée comme un patrimoine distinct, il faudrait ajouter une autre disposition à la LTVA disant que le débiteur concordataire ne peut faire valoir ultérieurement l'impôt préalable sur les dividendes concordataires qu'il doit verser à ses créanciers, selon le concordat conclu et homologué par le juge. En effet, si le débiteur concordataire qui établit ses décomptes selon les contre-prestations convenues (mode de décompte légal) a déjà déduit l'impôt préalable à la réception des factures émises par le créancier, il pourrait déduire abusivement une deuxième fois l'impôt préalable frappant les dividendes concordataires qu'il a payés.

Si les mesures mentionnées ci-dessus étaient appliquées, le simple fait d'introduire un patrimoine distinct apporterait un supplément de recettes de 255 millions de francs par an et la prise en compte adéquate de la taxe sur la valeur ajoutée dans le cadre des cessions en bloc permettrait d'éviter une perte supplémentaire de 150

millions de francs par an, ces chiffres enregistrant une tendance à la hausse. Non seulement ces mesures permettraient de garantir le transfert à la Confédération de la taxe sur la valeur ajoutée versée par le consommateur, mais elles favoriseraient aussi une meilleure acceptation de cet impôt de la part de la population.

### **Perception de la taxe sur la valeur ajoutée facturée**

Une autre mesure pourrait également être appliquée pour garantir la perception de la TVA: il faudrait introduire dans la LTVA une disposition prévoyant que toute personne qui indique le montant de l'impôt sur une facture ou sur tout autre document remplaçant une facture dans le cadre d'opérations commerciales (par ex. avis de crédit) doit également cet impôt. En effet, le système de la TVA prévoit qu'un assujetti qui indique le montant de l'impôt sur la facture est en principe habilité à déduire l'impôt préalable aux conditions prévues à l'art. 38, al. 1 à 3, LTVA. Conformément à ce principe, il doit être clairement précisé que le fournisseur qui indique l'impôt frappant une opération sur la facture qu'il établit est lui aussi tenu de prélever l'impôt facturé. Une telle disposition répond à l'art. 21, al. 1, let. d de la Sixième Directive CEE (cf. par ex. dans le droit allemand, § 14c, al. 2 UstG 1999).

Pour ce qui est de la procédure de poursuite et de faillite, on peut constater que, chaque année, 8000 réquisitions de réaliser, 50 000 réquisitions de poursuite sont déposées et 1500 à 2000 productions sont réalisées dans le cadre de la faillite.

### **5.2.2.10 Remise d'impôt**

Conformément à l'art. 51 LTVA, l'Administration fédérale des contributions peut accorder une remise d'impôt dans le cadre d'une procédure concordataire judiciaire. De plus, la Direction générale des douanes peut, conformément à l'art. 84, al. 1, let. c, LTVA, remettre tout ou partie de l'impôt sur l'importation de biens si, eu égard à des circonstances particulières, une demande de supplément d'impôt devait entraîner une charge inéquitable pour l'assujetti.

Le Groupement de Holdings Industrielles Suisses demande d'étendre la possibilité de remise d'impôt déjà prévue pour l'impôt à l'importation à d'autres cas afin d'éviter les cas de rigueur.

Le Conseil fédéral est prêt à étudier cette possibilité pour les cas suivants:

- L'impôt n'a pas été versé sans qu'il y ait eu faute de la part de l'assujetti;
- Les raisons justifiant un paiement supplémentaire d'impôt n'existent plus;
- Le versement de l'impôt menace l'existence de l'entreprise.

Étendre l'application de la procédure de remise d'impôt aurait des conséquences encore très difficiles à estimer sur les recettes fiscales; ces conséquences dépendraient en effet de l'ampleur du nouveau champ d'application de la remise d'impôt. Il est cependant certain que cette mesure toucherait quelques centaines d'assujettis par an.



## 5.2.2.11

### Estimation selon un modèle de TVA idéal ou un modèle de TVA simple

Modification de la loi (2e priorité)	Rapprochement avec le modèle de TVA idéal	Simplicité administrative	Appréciation globale
5.2.2.1 Limitation de la responsabilité solidaire en cas d'imposition de groupe	La suppression de la responsabilité solidaire après la sortie du groupe d'imposition TVA est logique et renforce la sécurité du droit.	Allègement de la charge administrative, les obligations éventuelles sont annulées, une fois la société sortie du groupe	À étudier
5.2.2.2 Extension du champ d'application du décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette et allègement de l'impôt pour les décomptes établis selon cette méthode	Les conséquences du relèvement de la limite du chiffre d'affaires sur la neutralité de l'impôt dans le cadre de la méthode des taux de la dette fiscale nette ne sont pas claires.  L'allègement des montants d'impôt découlant de l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette pour le décompte revient à subventionner les assujettis pouvant appliquer cette méthode pour autant que cette dernière soit correctement utilisée. Une telle exigence va à l'encontre de la neutralité concurrentielle.	Allègement de la charge administrative pour les assujettis qui appliquent la nouvelle méthode de décompte selon le taux de la dette fiscale nette.	À étudier sous l'angle de la simplification
5.2.2.3 Imposition des livraisons de gaz et d'électricité	Une réglementation visant à éviter la double imposition et la non-imposition des opérations transfrontalières améliore la neutralité de l'impôt	Simplification dans le sens d'un rapprochement avec le droit européen	Positive
5.2.2.4 Aviation d'affaires - Aircraft Management	La réglementation proposée permet d'éviter l'imposition des prestations fournies à un particulier étranger ou à une entreprise qui les utilise à des fins non imposables.	Simplification pour autant que les prestations soient fournies à un destinataire imposable qui utilise ses avions à des fins imposables	À étudier
5.2.2.5 Définition de la notion de «livraison»	L'extension de la réglementation permettant d'éviter les doubles impositions ou la non-imposition des opérations au-delà des frontières permet de renforcer la neutralité de l'impôt.	Simplification dans le sens d'un rapprochement avec le droit européen	Positive
5.2.2.6 Collaboration dans le domaine des hautes écoles spécialisées et des hautes écoles et dans le domaine de la santé	La neutralité du système fiscal serait renforcée si on imposait de façon adéquate toutes les prestations du domaine public au lieu d'alléger l'imposition des hautes écoles spécialisées ayant la forme d'institutions de droit privé. Par conséquent, cette mesure va dans la mauvaise direction, même si elle permet de supprimer l'inégalité de traitement entre les différents types de hautes écoles.	Allègement administratif dans le cadre de la collaboration entre hautes écoles	À étudier
5.2.2.7 Prestations des services de navigation aérienne	La réglementation proposée permet d'éviter l'imposition des prestations fournies à des destinataires étrangers.	Simplification	Positive
5.2.2.8 Prestations d'analyse	La réglementation proposée permet d'éviter l'imposition des prestations fournies à des destinataires étrangers.	Simplification	Positive
5.2.2.9 Taxe sur la valeur ajoutée et loi sur la poursuite pour dettes et la faillite	La neutralité de l'impôt est renforcée du fait que la réglementation proposée garantit le reversement de la TVA payée à la Confédération.	Simplification dans le sens d'une suppression des contradictions entre le droit de la TVA et la LP.	Positive
5.2.2.10 Remise d'impôt	Dans le cadre de l'impôt sur le chiffre d'affaires, la remise d'impôt va à l'encontre de la neutralité concurrentielle.	Supplément de charge administrative	Peut être étudié

## 5.3

### Autres mesures

Ce chapitre examine les suggestions faites par les participants à la consultation et les propositions soumises à la discussion. De l'avis du Conseil fédéral, la plupart de ces suggestions et propositions seraient difficiles, sinon impossibles, à appliquer. Les raisons en sont explicitées dans les commentaires ci-dessous. Par conséquent, l'énumération du ch. 5.3 ne doit pas être considérée comme exhaustive. Au cours des travaux sur le projet de consultation, d'autres modifications, tirées des suggestions et des propositions des milieux économiques, seront prises en compte.

#### 5.3.1

#### Impôt à phase unique

Toujours en vue d'une refonte radicale de la taxe sur la valeur ajoutée, la Chambre fiduciaire demande l'introduction de prestations «exonérées» entre les assujettis par analogie avec la procédure de déclaration de l'art. 47, al. 3, LTVA ou avec la réglementation concernant les grossistes appliquées dans le cadre de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires. Ainsi, les fournisseurs de prestations assujettis n'auraient plus à indiquer la TVA sur les factures établies pour des livraisons et des prestations de services imposables; de plus, le destinataire de la prestation ne pourrait plus demander la déduction de l'impôt préalable. Ce système était déjà appliqué dans le cadre de l'impôt sur le chiffre d'affaires concernant les grossistes qui est resté en vigueur en Suisse du 1<sup>er</sup> octobre 1941 au 31 décembre 1994. Dans le cadre de cet impôt (qui était conçu comme un impôt à phase unique), l'acqureur assujetti (le «grossiste») pouvait recevoir certaines marchandises provenant d'un fournisseur assujetti ou les importer de l'étranger en franchise d'impôt contre remise de sa déclaration de grossiste. Une possibilité analogue existe pour les livraisons intra-communautaires dans la réglementation du marché intérieur appliquée par l'Union européenne depuis le 1er janvier 1993. Les dispositions correspondantes portent sur des livraisons de biens qu'un assujetti d'un État membre A effectue pour un acheteur également assujetti d'un État membre B (cf. art. 28bis s., Sixième Directive CEE dans sa version modifiée par la Directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE [JO n° L 376 du 31 décembre 1991, p. 1 s.]).

Une exonération des opérations entre les assujettis devrait avoir les effets positifs suivants:

- a. Le risque de fraude à l'impôt préalable serait considérablement réduit, du fait que l'excédent d'impôt préalable ne serait plus payé;
- b. Les problèmes que posent actuellement les exigences assez strictes concernant l'établissement des factures seraient moins aigus: en effet, si la déduction de l'impôt préalable est supprimée, il n'y aura plus besoin de présenter des justificatifs;
- c. Les problèmes que pose le système actuel seraient éliminés, notamment au niveau de la prise en compte des affectations mixtes dans le cadre de la déduction de l'impôt préalable ainsi que des changements d'affectation (changement de classification des biens imposés pour la catégorie des

biens exclus du champ de l'impôt), qui demandent l'application des procédures d'imposition des prestations à soi-même selon l'art. 9 LTVA et de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable souvent difficiles à maîtriser; ce problème disparaîtrait de toute manière si le changement radical proposé était concrétisé.

Avec cette proposition, la Chambre fiduciaire espère faire d'une pierre deux coups. D'une part, elle veut réduire le risque de fraude et, d'autre part, elle vise à alléger la charge administrative. On doit toutefois objecter que les discussions entamées sur différents modèles proposés pour lutter contre la fraude fiscale au sein de l'UE contredisent ces attentes<sup>41</sup>:

- a. Un changement de système visant une exonération des opérations pourrait au bout du compte alourdir la charge administrative au lieu de l'alléger; cela est dû en partie à la dualité du système qui oblige le vendeur à différencier ses acheteurs entre ceux qui ont et ceux qui n'ont pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Contrairement au système actuel, le vendeur devrait dès lors connaître le statut de ses clients et ne pourrait plus établir de facture pour chaque opération systématiquement.
- b. Le changement de système favoriserait la «petite criminalité» qui consiste à faire passer les dépenses personnelles sur le compte de l'entreprise. Cette pratique est aujourd'hui très répandue. Toutefois, celui qui veut se faire rembourser l'impôt préalable doit le demander. Avec le changement de système, l'achat d'un bien de consommation pourrait dès le départ être considéré comme une dépense commerciale et serait donc automatiquement exonéré de la taxe sur la valeur ajoutée. Cette façon de procéder faciliterait considérablement la soustraction d'impôt.
- c. Un changement de système augmenterait les possibilités de fraude fiscale dans le cadre des opérations effectuées avec les consommateurs finaux car la suppression de la charge due à l'impôt préalable augmenterait fortement la marge bénéficiaire en cas de non versement de la TVA. Un changement de système pourrait non seulement pousser les assujettis à fonder des firmes spécialement dans le but de frauder l'impôt, mais également inciter les entreprises ayant des difficultés de paiement à frauder, elles aussi.
- d. La Commission de l'UE souligne également qu'il y a perte des possibilités de contrôle au niveau du processus de plus-value et qu'il y a un risque de concentration au dernier niveau, soit celui du consommateur final.
- e. Un tel changement de système irait à l'encontre d'un modèle de taxe sur la valeur ajoutée «idéale» (cf. ch. 4.1.1).

<sup>41</sup> Cf. articles dans le numéro spécial de l'ifo Schnellendienstes 2/2004, «Mehrwertsteuerhinterziehung und Modellansätze zu ihrer Vermeidung»

Au vu de ces considérations, il faut recommander de renoncer à l'exonération des opérations entre assujettis. Cette question mérite toutefois un examen plus approfondi dans le contexte de la Suisse.

### **5.3.2 Décompte annuel**

Le 24 mars 2000, le conseiller national Ruedi Lustenberger a déposé une motion (00.3154) demandant l'introduction du décompte annuel. Les Chambres ont ensuite transmis cette motion au Conseil fédéral. L'auteur de la motion fondait sa demande en premier lieu sur la nécessité d'améliorer les conditions cadres des PME en allégeant leur charge administrative.

L'AFC a examiné cette problématique de manière approfondie; elle a constaté que l'introduction du décompte annuel, telle que la demande la motion, ne contribuerait que dans une mesure très limitée à alléger la charge administrative des PME. C'est pourquoi l'AFC a proposé une variante au décompte annuel, variante que le Département fédéral des finances (DFF) a envoyée en consultation avec échéance au 30 septembre 2004. L'objectif de cette consultation était de déterminer si les milieux économiques souhaitaient eux aussi l'introduction d'un décompte annuel et, si c'était effectivement le cas, quelle variante ces milieux privilégiaient. D'après les réponses à la consultation, on peut déjà constater que, sur 80 participants ayant répondu, seuls 14 se prononcent pour le décompte annuel; la majorité des participants demandent plutôt des mesures simplifiant le système de la TVA.

En se fondant sur le rapport de consultation, le Conseil fédéral va devoir décider s'il y a lieu de rédiger un message contenant une proposition visant à introduire le décompte annuel dans la législation sur la TVA ou si ce projet de décompte doit être abandonné.

### **5.3.3 Modification des taux d'imposition**

Toute augmentation des taux de la TVA doit être décidée de manière à laisser aux assujettis qui les appliquent le temps de procéder aux modifications nécessaires (adaptation des outils informatiques, calcul des prix, impression des nouveaux prix, modification des listes et des formulaires de facturation, nouvel étiquetage). Afin de garantir que les assujettis disposeront du temps nécessaire à ces modifications, il convient de prévoir un délai d'une année au minimum entre l'adoption de l'acte législatif instaurant la hausse des taux et son application effective. De plus, il faut veiller à ce que les hausses des taux d'imposition n'entrent en vigueur qu'au 1er janvier, voire au 1er juillet d'une année civile, en raison des périodes de décompte qui sont de trois mois pour une période normale et de six mois pour les décomptes établis selon la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 59 LTVA); il faut en effet absolument éviter de relever un taux au milieu d'une période de décompte. Conformément au souhait exprimé par plusieurs participants à la consultation, le Conseil fédéral va tout mettre en oeuvre pour que les hausses des taux d'imposition soient appliquées après qu'un certain laps de temps aura été accordé aux milieux économiques pour prendre les mesures nécessaires.

Dans sa réponse à la consultation, GastroSuisse s'est appuyée sur une résolution qu'elle avait adoptée en 2003 pour demander l'application d'un taux unique réduit sur les prestations du commerce de détail et de la restauration (exception faite de la vente et de la remise de boissons alcoolisées). Cette association estime en effet que ce taux unique, fixé sur la base de l'actuel taux réduit de 2,4 %, devrait être relevé. D'après les calculs effectués par GastroSuisse, un taux réduit de 3,2 % rapporterait un supplément de recettes d'environ 100 millions par an à la Confédération. Si ce taux était fixé à 3,6 % (comme le taux appliqué à l'hôtellerie), ce supplément de recettes annuel pourrait atteindre 400 millions de francs environ.

Pour appuyer sa demande, GastroSuisse a également souligné que les habitudes des consommateurs ont beaucoup changé depuis l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée en 1995. Aujourd'hui, nombre de travailleurs prennent leur repas en dehors de la maison pendant la pause de midi: ils s'adressent alors soit aux restaurants, soit aux services de restauration rapide, soit aux commerces des stations-services qui vendent des produits tout prêts, voire offrent des menus complets à emporter; ces commerces offrent donc des services analogues à ceux de la restauration tout en appliquant un taux de TVA réduit de 2,4 %. Les restaurateurs traditionnels, qui offrent des prestations analogues, mais qui doivent appliquer un taux normal de 7,6 %, sont donc lésés.

L'introduction d'un taux unique devrait par conséquent simplifier considérablement l'imposition des prestations de restauration. Fixer le taux unique à 3,6 % reviendrait non seulement à éliminer la difficulté de différencier les prestations de vente de produits comestibles et de boissons soumises au taux réduit et les prestations de la restauration soumises au taux normal, mais cela permettrait également aux hôtels de ne pas avoir à faire de différence entre les prestations d'hébergement et les autres prestations de restauration qu'ils offrent. Il faut cependant souligner que les livraisons de biens qui sont actuellement imposées à un taux réduit (notamment la distribution des journaux, des magazines, des livres, la vente de médicaments et d'aliments pour animaux) seraient plus lourdement taxées avec l'application d'un taux unique plus élevé que l'actuel taux réduit.

Il faut également se demander si, en allant moins loin, il ne serait pas judicieux d'appliquer un forfait pour les entreprises qui, à la fois, offrent des prestations de restauration traditionnelle et vendent des plats et des boissons à emporter («take-away»). Ce forfait supprimerait toutes les difficultés que pose actuellement le décompte correct des opérations de restauration au taux normal et des livraisons de restauration rapide au taux réduit.

Le Conseil fédéral ne s'est pas encore penché sur cette question. S'il comprend les préoccupations des entreprises de restauration, il veut tout d'abord étudier de manière approfondie les implications sociales de la proposition de GastroSuisse. Cette proposition sera donc examinée dans la perspective d'une taxe sur la valeur ajoutée «idéale».

### **5.3.5 Représentant fiscal des personnes assujetties n'ayant pas de domicile ou de siège en Suisse**

Les personnes assujetties qui n'ont pas de domicile ou de siège en Suisse se trouvent hors du champ de perception de la TVA suisse; par conséquent, il est difficile, voire impossible de s'assurer qu'elles rempliront les obligations liées à l'assujettissement à la TVA (auto-taxation, obligation de renseigner, obligation de tenir une comptabilité). C'est pour cette raison que la LTVA prescrit que les personnes assujetties sans domicile ni siège social sur le territoire suisse doivent, afin de remplir ces obligations, désigner un mandataire ayant son domicile ou son siège social sur le territoire suisse (art. 71, al. 2, LTVA). Cela n'entraîne toutefois pas la constitution d'un établissement stable au sens des dispositions sur les impôts directs. Comme le prescrit encore l'art. 71, al. 2, LTVA, l'Administration fédérale des contributions peut en outre demander à l'assujetti de garantir les dettes fiscales prévisibles par le dépôt de titres sûrs et négociables ou sous la forme d'un cautionnement bancaire.

L'AFC n'ayant aucun moyen légal d'intervenir à l'étranger pour obliger l'assujetti qui n'a pas de domicile ou de siège en Suisse à remplir les obligations qui lui échoient selon la LTVA, la règle inscrite à l'art. 71, al. 2, LTVA doit absolument être maintenue.

### **5.3.6 Représentation directe et représentation indirecte**

Quiconque effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services expressément au nom et pour le compte du représenté, de sorte que l'opération se réalise directement entre le représenté et le tiers, est considéré, dans le cadre de cette opération, comme un représentant direct (art. 11, al. 1, LTVA). La représentation directe implique donc qu'une livraison ou une prestation se fasse uniquement entre le représenté et un tiers. Dans la facture remise au tiers, le représenté doit apparaître en tant que fournisseur de la prestation avec mention complète de son nom et de son adresse. Si le représenté est assujetti dans le cadre de la représentation directe et qu'il fournit la prestation en Suisse, il doit prélever l'impôt sur la totalité du produit de la vente, sans déduire de commission (Instructions 2001 sur la TVA, ch. marg. 197). Si le représentant est lui-même assujetti, il doit imposer la commission qu'il a reçue en contre-partie de la prestation qu'il a fournie. Il peut faire figurer le montant de la TVA due sur cette commission dans le décompte établi avec le représenté. De son côté, le représenté est autorisé à déduire l'impôt préalable, sauf si l'opération effectuée est exclue du champ de l'impôt (Instructions 2001 sur la TVA, ch. marg. 198).

Si le représentant effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services pour le compte d'un représenté sans agir expressément au nom de celui-ci (représentation indirecte), il y a livraison de biens ou prestation de services aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers (art. 11, al. 2, LTVA).

Cette pratique de l'AFC a été confirmée aussi bien par la Commission fédérale de recours en matière de contributions (cf. Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 63.24; JAAC 64.100; JAAC 66.10) que par le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral du 6 mars 2001; Archives, vol. 72, p. 316 s.).

Les dispositions de l'art. 11, al. 1 et 2, LTVA mentionnées ci-dessus ainsi que l'exigence pour le représentant d'agir expressément au nom et pour le compte d'un tiers sont donc nécessaires et justifiées, même si le respect de ces dispositions et de cette condition est le reflet d'un certain formalisme. Seul le fait que ces conditions sont remplies permet de différencier sans doute possible le fournisseur (par ex. vendeur) et le destinataire (par ex. acquéreur) dans le cadre d'une opération déterminée. Toutefois, il faut préciser que le code des obligations (CO) étend la notion de représentation indirecte à d'autres cas dans le domaine du droit privé. L'art. 32, al. 2, CO prescrit en effet que si, au moment de la conclusion du contrat, le représentant ne s'est pas fait connaître comme tel, le représenté ne devient directement créancier ou débiteur que si celui avec lequel il contracte (le tiers) devait inférer des circonstances qu'il existait un rapport de représentation, ou s'il lui était indifférent de traiter avec l'un ou l'autre. Comme l'a statué le Tribunal fédéral dans un arrêt confirmé plusieurs fois, l'art. 32, al. 2, CO ne s'applique cependant pas dans le cadre de l'impôt sur le chiffre d'affaires (cf. arrêt du 6 mars 2001, Archives, vol. 72, p. 317; arrêt du 16 janvier 1973, Archives, vol. 42, p. 208; arrêt du 21 novembre 1983, Archives, vol. 54, p. 150 s.; arrêt du 11 mars 1988, Archives, vol. 60, p. 550 s.). La Commission de l'économie et des redevances du Conseil national a également confirmé ce jugement en faisant le commentaire suivant sur l'art. 11 LTVA dans son rapport du 28 août 1996 sur l'initiative parlementaire Dettling «Taxe sur la valeur ajoutée. Loi fédérale» (FF 1996, vol. V, p. 701 s., notamment 727): «S'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée, il n'y a par conséquent pas d'entremise [donc de représentation directe] dans les cas cités à l'article 32, 2e alinéa, CO, car l'intermédiaire doit donner le nom de la personne pour laquelle il opère.»

Au vu des considérations qui précèdent, il apparaît que l'art. 11, al. 1 et 2, LTVA concernant la différenciation de la représentation directe et de la représentation indirecte doit être maintenu.

### **5.3.7 Taxe occulte dans le domaine agricole**

Concernant le domaine de l'agriculture, les participants ont relevé que les livraisons et les prestations de services fournies à des agriculteurs non assujettis étaient tout de même grevées d'une taxe occulte. L'art. 25 de la Sixième Directive CEE considère deux possibilités de compenser cette taxe:

- a) La variante «versements des compensations forfaitaires par l'acheteur ou le preneur assujetti» permet à l'agriculteur non assujetti de porter sur la facture qu'il remet à son acheteur pour la prestation fournie une TVA calculée sur la base d'un certain taux moyen. Il n'est pas tenu de verser l'impôt ainsi encaissé aux autorités fiscales compétentes; il peut garder la somme au titre de compensation de l'impôt préalable qu'il a dû verser à ses propres fournisseurs sur la base de leur facture.

L'Allemagne a choisi cette solution dans le cadre de son impôt sur le chiffre d'affaires.

- b) La variante «versement des compensations forfaitaires par les pouvoirs publics» permet à l'agriculteur non assujetti de demander aux autorités fiscales le remboursement de l'impôt facturé par ses propres fournisseurs de prestations.

La France a choisi cette solution dans le cadre de sa législation concernant l'imposition du chiffre d'affaires.

L'Union suisse des paysans demande au législateur suisse d'introduire dans la législation la possibilité pour les paysans non assujettis d'obtenir le remboursement de l'impôt sur leurs dépenses matérielles. Une demande analogue a été formulée par le conseiller national Josef Kunz dans sa motion 99.3630 du 22 décembre 1999, motion que le Conseil national a transmise sous forme de postulat, à 101 voix contre 57, le 13 décembre 2000.

En cas de révision de la LTVA, les variantes contenues dans la Sixième Directive CEE ne devront pas être prises en compte pour les raisons suivantes:

La première variante, qui est appliquée dans le cadre du droit fiscal allemand, revient en fait à accorder des subventions déguisées aux agriculteurs. Une telle disposition entraînerait une très forte diminution des recettes car les acquéreurs assujettis pourraient alors déduire l'impôt indiqué sur la facture par l'agriculteur non assujetti en tant qu'impôt préalable alors que l'agriculteur ne devrait pas, comme mentionné plus haut, reverser l'impôt ainsi encaissé à la Confédération.

La seconde variante, appliquée dans le cadre du droit fiscal français, demanderait la création d'un organe public de remboursement qui serait chargé de traiter régulièrement les demandes de remboursement de l'impôt préalable pour l'ensemble des producteurs de produits naturels exclus du champ de l'impôt selon l'art. 25, al. 1, let. b, LTVA et d'effectuer ces remboursements. La création et la gestion d'un tel organe iraient à l'encontre du principe de la rentabilité de la perception telle qu'elle est prescrite à l'art. 1, al. 2, LTVA. De plus, les procédures de remboursement sont généralement très lourdes administrativement et posent souvent de grosses difficultés. Dans son rapport final du 19 janvier 1983 au Département fédéral des finances, la Commission d'étude pour la révision de l'imposition du chiffre d'affaires a retenu qu'une procédure de remboursement visant à supprimer la taxe occulte pour les entreprises non assujetties ne pouvait qu'être exclue en raison des complications administratives qu'elle occasionnerait (p. 17). Un impôt sur le chiffre d'affaires tel que la TVA devait donc être aménagé de manière que son application (et notamment l'élimination de la charge de l'impôt préalable) puisse être facilitée dans le cadre des opérations réalisées entre plusieurs assujettis, si possible, sans qu'il y ait de procédure de remboursement de l'impôt préalable impliquant les autorités fiscales. Par conséquent, un système de remboursement n'apporterait aucune simplification. En outre, cette procédure serait contraire au principe garantissant la neutralité concurrentielle qui, selon l'art. 1, al. 2, LTVA, doit également être respecté. En effet, si la Confédération remboursait l'impôt préalable aux agriculteurs non assujettis, les livraisons que ces agriculteurs effectueraient pour un consommateur final (sorte de «vente directe») ne seraient pas imposées. En revanche, si l'agriculteur non assujetti livre ses produits à un revendeur ou à un transformateur assujetti à la TVA, ces livraisons continueront de ne pas être imposées, mais le consommateur final, qui reçoit les produits naturels ou le produit agricole retravaillé de la part de ce revendeur ou de ce transformateur, doit lui payer l'impôt car le commerçant assujetti et le transformateur doivent prélever l'impôt frappant leurs livraisons auprès du consommateur final.

Au moment de l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée (au 1er janvier 1995), la Suisse avait déjà choisi une solution qui tient compte de la charge moyenne que représente l'impôt préalable pour les producteurs de produits naturels non assujettis,



sans intervention de l'AFC. Ainsi, l'art. 38, al. 6, LTVA prévoit que l'acquéreur assujéti peut déduire, au titre de l'impôt préalable, 2,4 % du montant facturé s'il a acquis chez un agriculteur, un sylviculteur, un horticulteur, un marchand de bétail ou dans un centre collecteur de lait non assujéti des produits agricoles, sylvicoles, horticoles, du bétail ou du lait qu'il utilise pour une affectation lui donnant droit à la déduction conformément à l'art. 38, al. 2, LTVA. Dans le cadre de la législation suisse concernant la taxe sur la valeur ajoutée, la compensation de l'impôt préalable ne se fait donc pas au niveau de la production de produits naturels (non assujéti) , mais au stade suivant, c'est-à-dire au niveau de l'acquéreur assujéti de ces produits naturels (non assujétis); c'est donc l'acquéreur lui-même qui procède à la compensation. Ce mode de compensation, institué à l'art. 36, al. 6, LTVA, est une version modifiée de la première variante inscrite à l'art. 25 de la Sixième Directive CEE (compensation de l'impôt préalable par l'agriculteur).

L'option, qui existe déjà dans le droit actuel, serait une autre variante pouvant contribuer à éliminer la charge de l'impôt préalable pour les producteurs de produits naturels. D'après l'art. 27, al. 1, LTVA, les entreprises (entre autres) qui sont exemptées de l'assujétissement en vertu de l'art. 25, al. 1, LTVA (donc les producteurs de produits naturels comme les agriculteurs), peuvent s'assujétir à la TVA à titre volontaire. Cette possibilité d'opter pour l'imposition permet ainsi aux producteurs de produits naturels de procéder eux-mêmes à la déduction de l'impôt préalable sur toutes les dépenses engagées pour la livraison des produits agricoles, sylvicoles et horticoles.

### **5.3.8 Réduction de l'impôt préalable en cas de versement de subventions**

L'Union des transports publics demande la suppression de la deuxième phrase de l'art. 38, al. 8, LTVA selon laquelle l'assujéti doit réduire proportionnellement l'impôt préalable s'il reçoit des subventions qui ne peuvent être considérées comme la contre-prestation d'une opération déterminée.

Le Tribunal fédéral a également confirmé que des subventions versées sans contrepartie économique équivalente n'entrent pas dans le calcul de la TVA en tant que «subventions ou autres contributions des pouvoirs publics» mais que la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement aux subventions reçues (arrêt du Tribunal fédéral du 11 février 2002, Archives, vol. 73, p. 147 s.). La réduction de la déduction de l'impôt préalable tient ainsi compte du fait que, dans la mesure où le prix est réduit en fonction de la subvention reçue, il n'y a pas de contre-prestation (rémunération) correspondant à cette réduction et qu'il n'y a donc pas de droit à la déduction correspondante de l'impôt préalable. On peut en conclure que la suppression de la disposition mentionnée ci-dessus irait à l'encontre des principes mêmes de la TVA. Par ailleurs, la solution adoptée dans le droit en vigueur correspond à celle de la Sixième Directive CEE (cf. art. 19, al. 1, phrase 1, tiret 2, Sixième Directive CEE).

L'abrogation de l'art. 38, al. 8, phrase 2, LTVA aurait pour conséquence une diminution des recettes d'environ un milliard de francs; elle n'est donc pas réalisable pour l'instant.

### 5.3.9

### Sponsoring

D'après le droit en vigueur, on considère qu'une prestation publicitaire ou une prestation consistant à promouvoir l'image de ce dernier (sponsoring) est imposable lorsque l'entreprise ou l'organisation sponsorisée nomme officiellement le sponsor, le remercie pour sa contribution, par ex. en le mentionnant dans le programme de la manifestation, dans un dépliant («flyer») ou dans une annonce (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 13 février 2002, Archives, vol. 72, p. 231 s.).

Dans le cadre de la révision du droit des fondations fondée sur l'initiative parlementaire Fritz Schiesser (00.461), le Conseil national et le Conseil des États ont approuvé l'introduction d'une nouvelle disposition dans la LTVA le 8 octobre 2004 (modification du Code civil suisse [Droit des fondations], FF 2004 5095; échéance du délai référendaire le 27 janvier 2005). Cette disposition, introduite à l'art. 33a LTVA, prescrit que les contributions de soutien, qui sont considérées, encore aujourd'hui, comme du sponsoring et sont donc imposables, ne seront désormais plus assujetties à la TVA (et feront donc partie des dons non imposables) si elles sont liées à une organisation d'utilité publique. Par conséquent, les contributions que les organisations d'utilité publique reçoivent ou versent ne seront plus imposables lorsque le nom de celui qui verse la contribution (donateur) sera mentionné sous une forme neutre. Une mention sous forme neutre implique la publication du seul nom du donateur, sans ajout pouvant constituer une prestation publicitaire ou une prestation consistant à promouvoir l'image de ce dernier (par ex. mention des produits ou des prestations de l'entreprise donatrice).

Étant donné que le législateur a décidé de procéder à une révision partielle de la LTVA portant notamment sur le traitement du sponsoring dans le cadre de la TVA au cours de la session d'automne 2004, il n'est pas nécessaire d'étendre le champ d'exclusion de ce type de contribution. En introduisant le nouvel art. 33a LTVA, le Conseil national et le Conseil des États ont par ailleurs répondu à la motion 03.3017 déposée par le Conseiller national Christoph Mörgeli le 3 mars 2003.

#### 5.3.10

#### Limite minimale du chiffre d'affaires

D'après le droit en vigueur, est assujéti à l'impôt quiconque exerce de manière indépendante, même sans but lucratif, une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de 75 000 francs par an (art. 21, al. 1, LTVA). Cette règle est particulièrement contestée par les professionnels de la coiffure. Ces derniers soulignent en effet que la moitié des salons de coiffure ne sont pas assujettis à la TVA, leur chiffre d'affaires ne dépassant pas la limite des 75 000 francs par an. Ils relèvent cependant que ces salons (généralement exploités par une seule personne) fournissent les mêmes prestations que les salons de coiffure assujettis à la TVA sans avoir à comptabiliser l'impôt sur ces prestations, ce qui revient à créer une distorsion au niveau de la concurrence aux dépens des salons qui doivent acquitter la TVA. Les coiffeurs demandent donc que la limite minimale du chiffre d'affaires soit supprimée et que toutes les opérations effectuées soient imposables (dès le premier franc versé). Il n'est pas possible de satisfaire à une telle demande. En effet, les salons de coiffure ne sont pas la seule branche où des petites entreprises réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 75 000 francs par an: d'autres branches sont

également concernées, telles que celles concernant les personnes exploitant un taxi de manière indépendante et à titre accessoire, les détaillants qui vendent ponctuellement des marchandises d'occasion ou les personnes qui fournissent des prestations de conseil ou qui aident à effectuer des travaux administratifs (par ex. établissement de la déclaration d'impôt, travaux de rédaction). C'est pourquoi il faut absolument s'abstenir de créer une réglementation spécifique pour une branche précise. En outre, une telle exception entraînerait une inégalité de traitement par rapport aux autres branches, sans compter qu'il deviendrait très difficile de déterminer, notamment entre des branches d'activités voisines, les branches pour lesquelles la limite minimale du chiffre d'affaires s'applique. Il faudrait alors créer de nouvelles réglementations pour pallier ce problème, ce qui va totalement à l'encontre de la simplification voulue de la TVA.

En revanche, il serait intéressant de déterminer si la limite minimale du chiffre d'affaires fixée à 75 000 francs par an à l'art. 21, al. 1, LTVA, limite qui détermine l'assujettissement subjectif, ne devrait pas être relevée. On pourrait envisager de la porter à 100 000 francs, limite à partir de laquelle les entreprises commerciales doivent s'inscrire au registre du commerce (cf. art. 54 de l'ordonnance du 7 juin 1937 sur le registre du commerce; RS 221.411).

### **5.3.11 Opérations bancaires et assurances**

L'Association suisse des banquiers propose d'étendre la déduction de l'impôt préalable à toutes les opérations effectuées en relation avec l'étranger (soit également aux opérations exclues du champ de l'impôt à l'art. 18 LTVA), ce qui permettrait de réduire la taxe occulte et de simplifier le système de la TVA. L'Association Suisse d'Assurances avait également émis une proposition analogue dans l'annexe à la consultation menée par *economiesuisse*.

La place financière suisse traite de nombreuses opérations avec des clients qui ont leur domicile ou leur siège à l'étranger, y compris dans le cadre des prestations bancaires et des prestations d'assurances qui sont exclues du champ de l'impôt selon les art. 18 et 19 LTVA. La mesure proposée engendrerait donc, si elle était appliquée, d'importantes pertes fiscales. S'il est vrai que l'art. 17, al. 3, let. c de la Sixième Directive autorise la déduction de l'impôt préalable pour les opérations bancaires et les opérations d'assurances non imposables (d'après l'art. 13, partie B, let. c et d, ch. 1 à 5 de cette Directive), lorsque le destinataire de la prestation a son siège en dehors du territoire de l'UE, une mesure analogue pourrait difficilement être appliquée en Suisse, étant donné la difficile situation des finances fédérales et la politique d'économie mise en place pour assainir les comptes.

### **5.3.12 Mise à disposition des infrastructures nécessaires pour l'exploitant d'automates**

Lorsqu'une entreprise autorise un exploitant d'automates à installer un de ces distributeurs de boissons ou d'alimentation dans ses locaux pour ses collaborateurs, il n'établit en règle générale aucune facture pour l'utilisation de ces locaux (emplacement, installations pour consommer sur place, eau, électricité, etc.). On pourrait donc croire que l'infrastructure est mise gratuitement à disposition. Ce n'est pourtant pas le cas: en effet, aucune entreprise ne prendrait de telles prestations ou

de tels coûts à sa charge sans recevoir une contrepartie, si aucun automate n'était installé. La contrepartie apportée par l'exploitant d'automate est en fait la possibilité pour l'entreprise d'utiliser cet automate, puisqu'elle ne peut pas en installer un et assurer elle-même sa maintenance (remplissage, nettoyage, etc.). La cession de ce droit est donc considérée comme une prestation de services fournie à titre onéreux au sens de l'art. 7 LTVA; elle est donc imposable au taux normal. L'impôt sur une prestation de services imposable est dû, indépendamment du fait qu'une facture ait été ou non établie. Le calcul de l'impôt se base sur la valeur locative de l'emplacement. La mise à disposition des réseaux d'eau et d'électricité est une prestation accessoire à la cession du droit d'installer un distributeur dans l'entreprise; cette prestation accessoire doit également être imposée au taux normal (art. 36, al. 4, LTVA). Comme l'a souligné le Conseil fédéral dans sa réponse à l'interpellation Imfeld du 17 décembre 2003 (03.3625) qu'il était prêt à examiner les possibilités d'assouplir un peu les critères d'imposition.

### **5.3.13 Délai de conservation des documents**

D'après l'art. 58, al. 2, LTVA, l'assujetti doit conserver dûment pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. Les pièces justificatives qui se rapportent aux biens immobiliers doivent être conservées pendant 20 ans. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la prescription. Ces délais de conservation, parfois longs, sont fixés par la loi régissant la TVA. Il faut toutefois définir s'il est possible de prendre des mesures (et, si oui, lesquelles) pour que ces délais restent raisonnables.

### **5.3.14 Intérêts moratoires**

D'après l'art. 1, al. 1 de l'ordonnance du 20 juin 2000 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur (RS 641.201.49), l'intérêt moratoire dû en cas de retard dans le paiement de l'impôt est de 5 % par an. Le même taux de 5 % s'applique pour l'intérêt rémunérateur. Considérant le niveau assez bas des taux d'intérêts actuellement, le Département fédéral des finances est prêt à revoir la hauteur des taux fixés.

### **5.3.15 Preuve de l'exportation**

D'après l'art. 20, al.1, LTVA, l'exportation de biens ne donne droit à l'exonération fiscale que si elle est attestée par l'autorité douanière. Généralement, l'assujetti utilise l'exemplaire n° 3 du document unique timbré par la douane comme attestation. Suivant la nouvelle pratique, l'AFC vérifiera désormais, dans le cadre des révisions internes et externes, que l'exportation déclarée est effective en contrôlant uniquement la description du bien inscrite sur le document d'exportation (quantité, poids, nombre et numéro [de châssis]). Lorsque les biens exportés peuvent être clairement identifiés au moyen des données indiquées sur le document, l'exonération de l'exportation est accordée.

### **5.3.16 Taux réduit pour les informations fournies sous forme électronique**

Le postulat Berger déposé le 28 novembre 2002 (02.3663) demandait que le taux réduit de 2,4 % soit également appliqué à la fourniture sous forme électronique de l'information scientifique ou ayant trait à la recherche et à l'éducation.

L'art. 36, al.1, LTVA prévoit que le taux réduit de 2,4 % s'applique sur les livraisons de biens et les prestations à soi-même portant sur les biens de consommation courante, les médicaments et les imprimés. Le Conseil fédéral a défini exhaustivement ce qu'il fallait entendre par "imprimés" aux articles 32 et 33 OLTVA. La mise à disposition d'informations sous forme électronique ne constitue pas une livraison comme pour les imprimés, mais un service. Ce service consiste à accorder le droit de consulter des programmes, des banques de données et d'autres informations semblables. Il ne peut donc pas s'agir d'une livraison car, en l'occurrence, on ne dispose pas d'un objet. Dans la mesure où des prestations de services sont soumises au taux réduit de 2,4 %, on relèvera que ce taux s'applique uniquement aux prestations de services de sociétés de radiodiffusion et de télévision, à l'exception des prestations de services qui ont un caractère commercial (art. 36, al. 1, let. b, LTVA). Toutes les autres prestations de services imposables en vertu de la loi sont par conséquent soumises au taux normal, à l'exception des prestations d'hébergement pour lesquelles un taux spécial est prévu.

Le Conseil des États a approuvé ce postulat le 5 mars 2003. Il faudra donc déterminer s'il y a une possibilité de satisfaire à la demande formulée dans ce postulat, et, si oui, par quels moyens.

### **5.3.17 Principe de l'autotaxation**

La taxe sur la valeur ajoutée est prélevée selon le principe de l'autotaxation. L'art. 46 LTVA prévoit en effet que l'assujetti est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable, en la forme prescrite, à l'Administration fédérale des contributions, dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. Comme le fait remarquer la Chambre fiduciaire dans sa réponse à la consultation, le principe d'autotaxation ne correspond plus à la réalité d'un impôt multistade avec déduction de l'impôt préalable (soit de la TVA). Le fait que l'assujetti détermine lui-même sa dette fiscale (sans le concours de l'administration) et qu'il doit s'attendre, pendant cinq ans, à ce que l'AFC puisse lui réclamer des compensations dans le cadre d'un contrôle (compensations qu'il n'a quasiment aucune chance de reporter sur l'acquéreur de la prestation) lui fait courir un risque d'entrepreneur qui n'est pas justifiable du point de vue économique. Par conséquent, l'AFC étudiera, en collaboration avec l'organe de consultation de la TVA, les mesures pouvant être prises pour réduire ce risque. En outre, il lui faudra déterminer de quelle manière améliorer le système de perception. Il faut toutefois souligner, sur ce point, que l'introduction d'un système de taxation dans lequel la perception implique la participation d'une autorité fiscale qui rendrait une décision concernant l'impôt dû pour chaque période concernée ne pourrait se faire qu'en renforçant considérablement l'appareil administratif.

## **5.4 Culture fiscale**

### **5.4.1 Information des assujettis**

La TVA est un impôt fonctionnant selon le système de l'autotaxation. L'assujetti est donc entièrement et personnellement responsable de l'imposition de ses opérations: il doit veiller à ce que cette imposition soit correcte et complète. Par conséquent, il est important que l'AFC lui fournisse des informations fiables et exhaustives dans les meilleurs délais et qu'il puisse communiquer rapidement avec l'AFC afin d'obtenir des informations pratiques pour des cas particuliers.

#### **5.4.1.1 Information générale**

Depuis l'entrée en vigueur de la TVA et, comme à l'époque de l'impôt sur le chiffre d'affaires, la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée de l'AFC publie de nombreuses brochures (brochures spéciales et notices destinées aux assujettis ainsi que les Instructions sur la TVA); elle publie également des informations sur les précisions et les changements apportés à la pratique. Toutes ces publications sont disponibles gratuitement sur Internet. Les informations destinées aux assujettis doivent être concises, compréhensibles, et surtout complètes. Les publications de la TVA sont principalement destinées aux conseillers fiscaux; elles sont donc trop complexes pour les PME. L'AFC travaille actuellement à simplifier ces publications et à les reformuler en fonction des destinataires. Pour ce faire, elle travaille, depuis un certain temps, en collaboration avec les assujettis et les associations qui les représentent: ainsi, les brochures spécifiques à certaines branches de l'économie sont élaborées par l'AFC avec le concours des associations des branches concernées. Dans ce cadre, elle va d'ailleurs suivre la proposition de l'Union suisse des arts et métiers qui demande, dans son rapport «Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA», que la fixation des taux de la dette fiscale nette se fasse non plus sur les seuls coefficients expérimentaux de l'AFC mais après consultation des associations représentant les branches économiques concernées.

En ce qui concerne les informations générales destinées aux assujettis, les suggestions formulées par le Conseil fédéral aux ch. 6.3 et 6.4 de son rapport intitulé «Mesures d'allègement administratif de la Confédération pour les entreprises» (FF 2003 5465) seront prises en compte par la mise en place des mesures suivantes:

- Il est tout d'abord prévu d'introduire un nouveau moyen d'information destiné aux assujettis, et notamment aux PME, en 2005: les entreprises recevront des instructions abrégées qui leur permettront d'établir leurs décomptes périodiques sans avoir recours à un expert externe et dans des délais raisonnables. Ainsi, l'AFC publiera des instructions abrégées pour les assujettis qui appliquent la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 59 LTVA) et d'autres pour les assujettis qui appliquent la méthode effective. Ces instructions seront, comme les autres documents publiés par l'AFC, disponibles sur Internet.
- La réédition de toutes les brochures d'information de l'AFC (dont les Instructions et les brochures TVA) offre l'opportunité de revoir avec l'organe consultation de la TVA (comme c'est souvent le cas des travaux de révision de la pratique) les points concernant les opérations transfrontières, et notamment les travaux de garantie, travaux de maintenance et prestations de services.

### **5.4.1.2 Renseignements concernant des cas particuliers**

La Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée de l'AFC dispose également d'un service spécial chargé de fournir rapidement aux assujettis et à leurs représentants (conseillers fiscaux, avocats, etc.) les renseignements complets dont ils ont besoin pour appliquer correctement le droit fiscal. Environ 30 collaborateurs conseillent et renseignent les assujettis, tous les jours, soit par écrit, soit par téléphone. La plupart des 4500 demandes qui parviennent chaque année à ce service reçoivent une réponse dans les 10 à 30 jours. En plus des réponses écrites, les collaborateurs répondent chaque jour à de nombreuses questions directement par téléphone. Le service chargé des renseignements téléphoniques est divisé en trois groupes de collaborateurs (deux germanophones, un francophone). La permanence est toujours assurée du lundi au vendredi, de 8 h 30 à 12 h et de 13 h 30 à 16 h 30. En outre, d'autres collaborateurs peuvent également être joints à leur numéro direct, en dehors de ces heures de permanence. Enfin, pour répondre à une demande de publication d'une liste de spécialistes par domaine, l'AFC met cette liste à disposition sur Internet accompagnée des numéros de téléphone directs des spécialistes concernés.

Il est évident que l'AFC doit faire tout son possible pour améliorer encore l'information qu'elle fournit aux assujettis et garantir que ces derniers obtiennent, dans les meilleurs délais, des renseignements clairs, complets et fiables. Elle veille constamment à répondre aux demandes et aux suggestions des milieux économiques et des entreprises de conseil. Enfin, elle s'efforce de trouver une solution avec l'assujetti, soit en l'accueillant dans ses locaux et en discutant directement avec lui, soit en lui répondant par écrit afin de clarifier et d'établir, pour les deux parties, les règles correctes de l'application du droit fiscal.

### **5.4.1.3 Renseignements officiels et contraignants**

Peu de personnes savent que la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (comme la Division de l'impôt fédéral direct) fournit depuis longtemps déjà des renseignements contraignants lorsque les cas présentés sont clairs. Elle se conforme en effet aux principes généraux sur les renseignements contraignants et notamment au «Code de conduite des autorités fiscales, des contribuables et des conseillers fiscaux» du 11 décembre 2002 et du 18 juin 2003 élaboré par les participants au forum de l'Institut d'économie financière et de droit financier à l'École des hautes études économiques et sociales de St-Gall (IFF), dont faisaient partie certains collaborateurs de l'AFC et des représentants des autorités fiscales cantonales (publié dans «L'expert comptable suisse», 2003, vol. 12, p. 1117 s.). L'AFC ne peut bien sûr pas endosser les mêmes fonctions qu'une fiduciaire et donc conseiller chaque contribuable sur la gestion de ses affaires et sur les perspectives à adopter. Elle s'efforcera cependant de rester ouverte au dialogue.

### **5.4.1.4 Voies de droit**

L'AFC s'est fixé pour objectif de réduire le délai de traitement des dossiers dans les cas de recours aux voies de droit. Il faut toutefois prendre en considération le fait qu'elle n'a plus aucune influence sur le délai de traitement des dossiers une fois que

ces derniers sont soumis à la Commission fédérale de recours en matière de contributions et au Tribunal fédéral.

## **5.4.2 Contrôles fiscaux**

Comme le prescrit l'art. 62 LTVA, l'AFC doit entre autres contrôler les décomptes que les assujettis doivent remettre périodiquement. Au sein de la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, c'est la division d'inspection qui est chargée de contrôler la comptabilité des assujettis à leur domicile. Ces contrôles ont pour principal objectif la vérification et, éventuellement, la correction des décomptes remis par les assujettis.

L'AFC est consciente du fait que ces contrôles sont sa «carte de visite» et que sa réputation dépend de leur bon déroulement et du savoir-faire de ses inspecteurs. Il est bien évident que le contrôle fiscal est une situation exceptionnelle pour les assujettis, surtout s'ils y sont confrontés pour la première fois. Afin d'aider les assujettis à aborder cette situation sans appréhension et à mieux comprendre les tenants et les aboutissants de cette procédure, la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée publie une page Internet (rubrique: Thèmes, Contrôles TVA) décrivant dans le détail le déroulement d'un contrôle fiscal.

En raison des ressources restreintes dont elle dispose, l'AFC doit cependant cibler ses contrôles sur les dossiers à risque. Néanmoins, son but n'est pas d'établir absolument des décomptes complémentaires mais plutôt de traiter tous les assujettis de manière équitable pour éviter les distorsions au niveau de la concurrence. Traiter tous les assujettis de la même manière suppose que les inspecteurs se tiennent à certaines règles. Généralement, ces règles sont fondamentales et ne leur laissent pas une grande marge de manœuvre. Dans le cadre de ces contrôles, l'AFC va continuer à tout mettre en œuvre pour qu'ils ne donnent pas l'impression à l'assujetti d'être face à une administration pointilleuse et tatillonne. Une meilleure évaluation des cas à risque permettrait à l'AFC de mieux cibler ses contrôles, ce qui allégerait la charge que supportent les personnes faisant preuve d'honnêteté au niveau fiscal. Cela ne dispense toutefois pas l'administration d'être ferme et de sanctionner systématiquement et durement les fraudeurs.

Dans l'optique d'une meilleure relation avec les assujettis, les collaborateurs de l'AFC suivent régulièrement des formations visant non seulement à perfectionner leurs connaissances techniques mais également à améliorer leurs comportements relationnels et à acquérir les principes de la communication. Ces formations se fondent principalement sur le plan directeur de l'AFC et sur le Code de conduite des autorités fiscales, des contribuables et des conseillers fiscaux (cf. ch. 5.4.1.3). L'AFC veut ainsi instaurer un climat d'ouverture et de confiance entre les inspecteurs fiscaux et les assujettis.

Pour atteindre cet objectif, elle porte une grande attention à la durée des contrôles effectués. En effet, réduire la durée d'un contrôle pour limiter la charge administrative qui en découle relève non seulement de l'intérêt des assujettis mais également de celui de l'AFC qui doit procéder avec efficacité. Un contrôle fiscal dure en moyenne 2,5 jours: cette durée a été calculée sur la base de l'ensemble des contrôles effectués (des petites entreprises aux grands groupes). Il faut souligner que, durant ce laps de temps assez court, l'inspecteur fiscal doit non seulement examiner la situation de l'entreprise et de tous ses domaines d'exploitation, mais



aussi vérifier les comptes concernant toutes les périodes fiscales non encore échues (le délai est généralement de 5 ans) et ceux de la période en cours. Toute erreur détectée est immédiatement discutée avec l'assujetti; l'inspecteur établit le décompte complémentaire ou l'avis de crédit sur place et le remet directement à l'assujetti. Le contrôle offre en outre la possibilité de conseiller l'assujetti sur la manière dont il doit établir ses décomptes TVA, afin de lui éviter de faire des erreurs et d'avoir à verser une reprise d'impôt. Ce service, très important pour l'application de la TVA (qui est une forme d'autotaxation) est très apprécié des assujettis. Malgré toutes les obligations qu'elle doit remplir dans le cadre des contrôles fiscaux, l'AFC essaie de réduire leur durée au maximum.

Étant donné qu'elle ne dispose que d'un nombre assez limité d'inspecteurs, les intervalles entre les contrôles sont souvent très longs pour une grande partie des assujettis. Pour ces mêmes raisons (possibilité de détecter très tôt les erreurs, garantie de la sécurité du droit et égalité de traitement entre les assujettis), raisons que reprennent d'ailleurs les participants à la consultation, l'AFC considère qu'augmenter la fréquence des contrôles s'avérerait plus efficace. C'est pourquoi elle met tout en œuvre pour augmenter le nombre de ces contrôles.

### **5.4.3 Inscription des nouveaux assujettis**

Les sections Inscriptions et radiations de la Division principale de la TVA contrôlent les documents et les données envoyés par les entreprises suisses ou étrangères en vue de leur inscription au registre des contribuables ou de leur radiation du registre. Actuellement, l'inscription et l'attribution d'un numéro TVA sont généralement effectuées immédiatement, lorsque les conditions matérielles et formelles requises pour l'assujettissement sont remplies. L'AFC veut toutefois examiner les mesures supplémentaires qu'elle pourrait prendre pour que, dans tous les cas, l'attribution des numéros TVA se fasse rapidement.

### **5.4.4 Séminaires**

Déjà avant l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée au 1<sup>er</sup> janvier 1995, les collaborateurs de la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée participaient, en tant qu'intervenants, à de nombreuses manifestations organisées soit par les associations économiques, soit par les universités ou encore par les chambres du commerce. Au cours de ces manifestations, ils étaient chargés de présenter et d'expliquer le système d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée adopté par le peuple et par les cantons le 28 novembre 1993. Ils ont d'ailleurs continué à participer à ce type de manifestations les années qui ont suivi. Ainsi, ils prennent part, chaque année, à des séminaires et à des cours organisés par les institutions citées ci-dessus. Dans le cadre de ces séminaires, les collaborateurs de la TVA traitent des questions actuelles ainsi que des difficultés que pose la taxe sur la valeur ajoutée; ils explicitent la pratique de la TVA et présentent pour ce faire des cas concrets qui sont discutés avec les participants. Souvent, les collaborateurs de la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée se rendent en équipe à ces séminaires, généralement avec un conseiller fiscal; la présence de ce conseiller permet d'aborder les thèmes traités sous des angles différents, ce qui est très

apprécié des participants. La Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée continuera donc de participer à ce type de manifestations à l'avenir.

#### **5.4.5 Décomptes (décomptes électroniques)**

En introduisant le décompte électronique de la TVA, l'AFC poursuit deux objectifs:

- Éliminer les échanges de documentation sur papier (notamment le dépôt d'une version papier des décomptes) entre les assujettis, leurs représentants et l'administration;
- Instaurer un traitement et un enregistrement en continu des données déterminantes pour la TVA sans changement de support.

Les travaux nécessaires pour parvenir à ces objectifs ont déjà commencé; l'introduction du décompte électronique se fera dans le cadre du projet «INSIEME» (Uniformisation de toutes les applications informatiques de l'AFC). L'introduction de ce système ainsi que les modalités de sa mise en application devront être déterminées avec les assujettis et les autorités concernées.

### **6 Planification des phases législative, exécutive et administrative**

Ce dernier chapitre donne une vue d'ensemble des mesures qui doivent être prises aux différents échelons décisionnels afin de simplifier le système de la taxe sur la valeur ajoutée.

#### **6.1 Mesures relevant du législateur**

Le législateur devra traiter les modifications législatives présentées au ch. 5.2. Ces mesures s'appuient sur le message que doit remettre le Conseil fédéral. Certaines mesures peuvent déjà être appliquées (ch. 5.2.1), d'autres demandent encore un examen approfondi (ch. 5.2.2). Le prochain objectif est d'élaborer un projet portant sur ces mesures et de le soumettre à une consultation au cours de l'année 2005. Il faut de plus faire en sorte que les modifications de loi qui peuvent déjà être appliquées soient présentées au Parlement le plus rapidement possible.

#### **6.2 Mesures relevant de l'Administration fédérale des contributions**

L'Administration fédérale des contributions devra traiter les modifications de la pratique présentées au ch. 5.1. Le traitement de ces modifications demandera lui aussi un échelonnement dans le temps: certaines modifications sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2005, soit lors de la première phase (ch. 5.1.1) et d'autres entreront en vigueur au 1<sup>er</sup> juillet 2005, soit lors de la deuxième phase (5.1.2).

## ANNEXE

N	Destinataires	Abréviations	Dépôt des avis
<b>1. Wissenschaft / sciences/ settore scientifico</b>			
1.01	Universität de St-Gall		
1.02	Universität de Lausanne		X
1.03	Universität de Genève		X
1.04	Universität de Zurich		
<b>2. Mehrwertsteuerpraktiker / spécialistes de la taxe sur la valeur ajoutée / specialisti dell'imposta sul valore aggiunto</b>			
2.01	Union Suisse des Fiduciaires	USF	
2.02	Treuhand-Kammer – Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuerexperten und Treuhandexperten / Chambre Fiduciaire / Camera Fiduciaria		X
2.03	KPMG Fides		
2.04	Ernst & Young AG		X
2.05	Deloitte & Touche AG		X
2.06	PricewaterhouseCoopers		
2.07	BDO Visura		X
<b>3. Économie</b>			
3.01	Verband der Schweizer Unternehmen / Fédération des entreprises suisses / Federazione delle imprese svizzere	economiesuisse	X

N	Destinataires	Abréviations	Dépôt des avi
3.02	Schweizerischer Gewerbeverband / Union suisse des arts et métiers / Unione svizzera delle arti e mestieri	SGV / USAM	X
3.03	Schweizerischer Arbeitgeberverband / Union Patronale Suisse	SAV / UPS	
3.04	Schweizerischer Bauernverband / Union Suisse des Paysans / Unione Svizzera dei Contadini	SBV / USP / USC	X
3.05	Schweizerische Bankiervereinigung / Association suisse des banquiers / Associazione Svizzera dei Banchieri	SBVg / ASB	X
3.06	Association suisse des transports routiers	Astag	
3.07	Schweizer Hotelier-Verein / Société suisse des hôteliers / Società Svizzera degli Albergatori	hotelleriesuisse	X
3.08	Schweizer Tourismus-Verband / Fédération suisse du tourisme / Federazione svizzera del turismo	STV	X
3.09	Vereinigung Schweizerischer Industrie-Holdinggesellschaften / Groupement de Holdings Industrielles Suisses	Industrie-Holding	X
3.10	Fédération de l'hôtellerie et de la restauration	GastroSuisse	X
3.11	Vereinigung des Schweizerischen Import- und Grosshandels, Basel / Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros, Bâle	VSIG	X

N	Destinataires	Abréviations	Dépôt des avi
3.12	Schweizerische Vereinigung diplomierter Steuerexperten / Association suisse des experts fiscaux diplômés	SVDS / ASEFiD	
3.13	Schweizerischer Verband der Immobilienwirtschaft / Association Suisse de l'économie immobilière / Associazione Svizzera dell'economia immobiliare	SVIT	
3.14	Schweizerischer Baumeisterverband / Société Suisse des Entrepreneurs / Società Svizzera degli Impresari-Costruttori	SBV / SSE / SSIC	X
3.15	Autogewerbe-Verband der Schweiz / Union professionnelle suisse de l'automobile / Unione professionale svizzera dell'automobile	AGVS / UPSA	X
3.16	Schweizerischer Ingenieur- und Architektenverein / société suisse des ingénieurs et des architectes	SIA / SIA	
3.17	COLGRO Union suisse du commerce de gros en alimentation		
3.18	Schweizerischer Leasingverband / Association Suisse des Sociétés de Leasing	SLV / ASSL	
3.19	Textilverband Schweiz / Fédération Textile Suisse		X
3.20	Schweizerische Vereinigung für Steuerrecht / Association Suisse de Droit Fiscal	IFA Schweiz	
3.21	Schweizerische Gesellschaft für Chemische Industrie / Société Suisse des Industries Chimiques	SGCI / SSIC	

N	Destinataires	Abréviations	Dépôt des avi
3.22	Schweizerischer Anwaltsverband / Fédération Suisse des Avocats / Federazione Svizzera degli Avvocati	SAV / FSA	X
3.23	Erdöl-Vereinigung / Union Pétrolière / Swissoil-Commerce	EV / UP	
3.24	Schweizerischer Detaillistenverband	sdv	
3.25	Schweizerischer Drogistenverband / Association suisse des droguistes	SDV / ASD	
3.26	Schweizerischer Reisebüro- Verband / Fédération Suisse des Agences de Voyages / Federazione Svizzera delle Agenzie di Viaggi		X
3.27	Schweizerischer Städteverband / Union des villes suisses / Unione delle città svizzere	SSV	X
3.28	Verband öffentlicher Verkehr / Union des transports publics / Unione dei trasporti pubblici	VÖV / UTP	X
3.29	Verband Schweizerischer Elektrizitätsunternehmen / Association des entreprises électriques suisses	VSE / AES	
3.30	Verband Schweizer Regionalbanken	RBA Holding	X
3.31	Verband schweizerischer Antiquare & Kunsthändler / Syndicat suisse des antiquaires & commerçants d'art / Sindacato svizzero degli antiquari & commercianti d'arte	VSAK / SSACA / SSACA	

N	Destinataires	Abréviations	Dépôt des avi
3.32	Verband schweizerischer Vermögensverwalter / Association Suisse des Gérants de Fortune / Associazione Svizzera di Gestori di Patrimoni	VSV / ASG / ASG	X
3.33	Verband Schweizerischer Kantonalbanken / Union des Banques Cantonales Suisses / Unione delle Banche Cantionali Svizzere	VSKBA	X
3.34	Association patronale suisse de l'industrie des machines et Société suisse des constructeurs de machines	Swissmem (ASM und VSM)	X
3.35	Schweizerischer Versicherungsverband / Association Suisse d'Assurances / Associazione Svizzera d'Assicurazioni	ASA / SVV	
3.36	Amman Management AG		
3.37	AMAG Automobil- und Motoren AG		X
3.38	Chemins de fer fédéraux CFF		
3.39	Swisscom SA		X
3.40	Hewlett-Packard (Suisse) S.à r.l.		X
3.41	Schweizerischer Floristenverband, Schweizer Börsenvereinigung, Verband Schweizerischer Gärtnermeister	SFV / SBV / VSG	
3.42	Schweizerischer Apothekerverband / Société Suisse des Pharmaciens / Società Svizzera die Farmacisti	SAV	
<b>4. Autres</b>			

N	Destinataires	Abréviations	Dépôt des avi
4.01	Fédération des coopératives Migros		X
4.02	T&R AG (Hochschulzusammenarbeit)		X
4.03	Verband Schweizer Coiffeurgeschäfte / Association suisse de la coiffure / Imprenditori parrucchieri svizzeri (Orinad Look AG)	coiffureSuisse	X



## Table des matières

### Rapport

<b>1 Situation</b>	<b>4</b>
1.1 Simplification du système fiscal, une ressource stratégique	4
1.2 Motif du présent rapport	4
<b>2 Participants à la consultation</b>	<b>5</b>
<b>3 Avis exprimés lors de la consultation</b>	<b>6</b>
3.1 Comment s'est effectué le passage de l'ICHA à la TVA ?	6
3.1.1 Représentants des milieux scientifiques	6
3.1.2 Praticiens de la TVA	6
3.1.3 Représentants des milieux économiques	7
3.2 Dans quelle mesure les dispositions très concrètes de la TVA, impôt général sur les biens de consommation, ont-elles fait leurs preuves, contre les tentatives de fraude notamment ?	10
3.2.1 Représentants des milieux scientifiques	10
3.2.2 Praticiens de la TVA	10
3.2.3 Représentants des milieux économiques	12
3.3 Dans quelle mesure les entreprises ont-elles été gênées par l'application de la TVA ? Comment pourrait-on faciliter leur tâche à l'avenir ?	15
3.3.1 Représentants des milieux scientifiques	15
3.3.2 Praticiens de la TVA	16
3.3.3 Représentants des milieux économiques	21
3.4 Où a-t-on constaté un vide juridique ou des carences lors de l'application de la TVA ?	27
3.4.1 Représentants des milieux scientifiques	27
3.4.2 Praticiens de la TVA	27
3.4.3 Représentants des milieux économiques	28
3.5 Dans quelle mesure la jurisprudence a-t-elle rendu certains ajustements nécessaires	31
3.5.1 Représentants des milieux scientifiques	31
3.5.2 Praticiens de la TVA	31
3.5.3 Représentants des milieux économiques	31
3.6 Comment pourrait-on simplifier le système de la TVA ?	33
3.6.1 Représentants des milieux scientifiques	33
3.6.2 Praticiens de la TVA	33
3.6.3 Représentants des milieux économiques	34
3.7 Sous quelle forme la TVA devra-t-elle être transférée dans le nouveau régime financier ?	37
3.7.1 Représentants des milieux scientifiques	37
3.7.2 Praticiens de la TVA	37
3.7.3 Représentants des milieux économiques	37
3.8 Quelles sont les conséquences de la TVA pour l'économie (notamment pour les entreprises et leur compétitivité dans le monde) ?	38
3.8.1 Représentants des milieux scientifiques	38

3.8.2	Praticiens de la TVA	38
3.8.3	Représentants des milieux économiques	39
<b>4</b>	<b>TVA et théorie économique</b>	<b>40</b>
4.1	Particularités d'une «TVA idéale»	41
4.1.1	Définition de la «TVA idéale»	41
4.1.2	Appréciation des fondements de la TVA suisse	41
4.1.3	Principe du pays de destination	41
4.1.4	Assiette fiscale étendue et sans exceptions	42
4.1.4.1	Exclusions du champ de l'impôt pour des raisons d'économie administrative	43
4.1.4.1.1	Frais de perception et frais de versement	43
4.1.4.1.2	Allègement de la charge administrative	44
4.1.4.1.2.1	Exclusion du champ de l'impôt au profit des petites entreprises	44
4.1.4.1.2.2	Taux de la dette fiscale nette	44
4.1.4.2	Exceptions pour certains secteurs difficiles à imposer	46
4.1.4.2.1	Secteur immobilier	46
4.1.4.2.2	Services financiers	47
4.1.4.3	Prestations de services de l'administration publique	49
4.1.4.4	Exceptions pour des raisons de politique sociale	49
4.1.5	Structure des taux	50
4.1.5.1	Répartition	50
4.1.5.2	Efficacité économique	52
4.1.5.3	Frais de perception et frais de versement	53
4.1.5.4	Aspects politico-économiques	53
4.1.5.5	Bilan: Taux unique	53
4.2	Conséquences économiques de la TVA	54
4.2.1	L'assiette fiscale de la TVA	54
4.2.2	Efficacité de la TVA suisse	55
4.2.3	Incidence et effets sur la répartition de la TVA	57
4.2.3.1	Incidence générale	57
4.2.3.2	Étude empirique de l'incidence de la taxe sur la valeur ajoutée en Suisse	59
4.2.3.3	L'effet de répartition de la taxe sur la valeur ajoutée	59
4.2.3.4	Interdépendance des effets de redistribution d'une hausse de la taxe sur la valeur ajoutée	60
4.2.4	Conséquences du passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée	61
4.3	Simplification radicale – vers une TVA simplifiée	62
4.3.1	Abrogation de la liste des exceptions de l'art. 18 LTVA	62
4.3.2	Un taux unique	63
4.3.3	Exonération des opérations d'exportation	63
4.4	Position du Conseil fédéral concernant une simplification radicale de la TVA vers un «impôt idéal»	63
<b>5</b>	<b>Propositions de réforme de la taxe sur la valeur ajoutée actuelle</b>	<b>63</b>
5.1	Changement de pratique	64
5.1.1	Changements de pratique déjà effectués	65

5.1.1.1	Mention du nom du destinataire sur les factures et les tickets de caisses enregistreuses et d'appareils informatiques	65
5.1.1.2	Facturation en cas d'adressage à une filiale au lieu du siège de l'entreprise / Mention du représentant fiscal sur le territoire suisse dans des factures établies par des assujettis étrangers	66
5.1.1.3	Prestations à soi-même dans le domaine immobilier	66
5.1.1.4	Abandon de l'imposition des gardiens de place et des installations sportives	68
5.1.1.5	Impôt préalable à l'importation	68
5.1.1.6	Livraison dans le cadre d'un contrat d'entreprise	68
5.1.1.7	Frais de création d'entreprise	69
5.1.1.8	Contrats de livraison dans le cadre de l'hôtellerie et de la restauration («contrats de livraison de bière»)	69
5.1.1.9	Facturation en devises étrangères au sein des grands groupes d'entreprises	69
5.1.1.10	Intérêts moratoires liés aux rectifications de factures	70
5.1.1.11	Estimation selon un modèle de TVA idéal ou un modèle de TVA simple	71
5.1.2	Changements de pratique à examiner	72
5.1.2.1	Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation	72
5.1.2.2	Combinaison de prestations	72
5.1.2.3	Simplifications en cas de changements d'affectation partiels	73
5.1.2.4	Contrôles des émanations de fumée	73
5.1.2.5	Organisation et tenue de manifestations sportives	74
5.1.2.6	Sociétés de domicile étrangères (sociétés off-shore)	74
5.1.2.7	Augmentation des coûts des prestations fournies entre les entreprises d'un groupe	75
5.1.2.8	Impôt préalable pour les sociétés holding	75
5.1.2.9	Estimation selon un modèle de TVA idéal ou un modèle de TVA simple	77
5.2	Modifications de la législation	77
5.2.1	Modifications de la législation applicables	78
5.2.1.1	Suppression de la limite minimale du chiffre d'affaires	78
5.2.1.2	Simplification au niveau de la facturation	79
5.2.1.3	Raccourcissement du délai accordé pour le passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective	80
5.2.1.4	Secret professionnel des commerçants de titres	81
5.2.1.5	Transport international par car	82
5.2.1.6	Option pour l'imposition dans le secteur immobilier	82
5.2.1.7	Estimation selon un modèle de TVA idéal ou un modèle de TVA simple	84
5.2.2	Modifications de la législation nécessitant un examen approfondi	85
5.2.2.1	Limitation de la responsabilité solidaire en cas d'imposition de groupe	85

5.2.2.2	Extension du champ d'application du décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette et allègement de l'impôt pour les décomptes établis selon cette méthode	86
5.2.2.3	Imposition des livraisons de gaz et d'électricité	87
5.2.2.4	Aviation d'affaires - Aircraft Management	89
5.2.2.5	Définition de la notion de «livraison»	90
5.2.2.6	Collaboration dans le domaine des hautes écoles spécialisées et des hautes écoles et dans le domaine de la santé	91
5.2.2.7	Prestations des services de navigation aérienne	92
5.2.2.8	Prestations d'analyse	93
5.2.2.9	Taxe sur la valeur ajoutée et loi sur la poursuite pour dettes et la faillite	93
5.2.2.10	Remise d'impôt	96
5.2.2.11	Estimation selon un modèle de TVA idéal ou un modèle de TVA simple	97
5.3	Autres mesures	98
5.3.1	Impôt à phase unique	98
5.3.2	Décompte annuel	100
5.3.3	Modification des taux d'imposition	100
5.3.4	Taux d'imposition des prestations de restauration	101
5.3.5	Représentant fiscal des personnes assujetties n'ayant pas de domicile ou de siège en Suisse	102
5.3.6	Représentation directe et représentation indirecte	102
5.3.7	Taxe occulte dans le domaine agricole	103
5.3.8	Réduction de l'impôt préalable en cas de versement de subventions	105
5.3.9	Sponsoring	106
5.3.10	Limite minimale du chiffre d'affaires	106
5.3.11	Opérations bancaires et assurances	107
5.3.12	Mise à disposition des infrastructures nécessaires pour l'exploitant d'automates	107
5.3.13	Délai de conservation des documents	108
5.3.14	Intérêts moratoires	108
5.3.15	Preuve de l'exportation	108
5.3.16	Taux réduit pour les informations fournies sous forme électronique	109
5.3.17	Principe de l'autotaxation	109
5.4	Culture fiscale	110
5.4.1	Information des assujettis	110
5.4.1.1	Information générale	110
5.4.1.2	Renseignements concernant des cas particuliers	111
5.4.1.3	Renseignements officiels et contraignants	111
5.4.1.4	Voies de droit	111
5.4.2	Contrôles fiscaux	112
5.4.3	Inscription des nouveaux assujettis	113
5.4.4	Séminaires	113
5.4.5	Décomptes (décomptes électroniques)	114
<b>6</b>	<b>Planification des phases législative, exécutive et administrative</b>	<b>114</b>

6.1 Mesures relevant du législateur	114
6.2 Mesures relevant de l'Administration fédérale des contributions	114