

CH_VB 2008-1111 6277 vom 26. August 2008

Bundesverwaltung, 2008-08-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_2008-1111_6277_

FR: CH_VB 2008-1111 6277 du 26 août 2008

IT: CH_VB 2008-1111 6277 del 26 agosto 2008

Erwägungen

E. 25

juin 2008 Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Pascal Couchepin La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

6279 Condensé Le présent projet de réforme de la taxe sur la valeur ajoutée comprend deux parties: la partie A contient une révision totale de la loi sur la TVA qui apporte de nombreuses simplifications et rend la loi plus conviviale pour les usagers. Ce projet propose plus de 50 mesures pour alléger les travaux administratifs des entreprises et réduire les charges générées par le paiement de l'impôt. Le projet de la partie B, outre qu'il reprend toutes les simplifications apportées dans la partie A, institue un taux d'imposition unique de 6,1 % et réduit substantiellement les exceptions à l'imposition. Il allège donc plus encore que le projet de la partie A les charges supportées par les entreprises pour le paiement de l'impôt. Le projet de la partie B propose également un correctif de politique sociale qui entend compenser les effets financiers, sur les ménages à revenus modestes, de l'application d'un taux d'imposition unique. La Suisse a introduit la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en 1995. Depuis lors, cet impôt est devenu la plus importante source de revenus de la Confédération: avec des recettes de 19,7 milliards de francs, la TVA a financé plus d'un tiers des dépenses (54 milliards de francs) de la Confédération en 2007. Dans son rapport «10 ans de TVA» publié en 2005, le Conseil fédéral a constaté la nécessité d'une réforme en profondeur de la TVA. C'est pourquoi le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances (DFF) de lui soumettre un avant-projet de réforme de la TVA. Cette réforme a pour but de simplifier fondamentalement le système de la TVA, d'assurer la plus grande sécurité juridique possible pour les assujettis, d'augmenter la transparence et de recentrer l'administration sur le service aux assujettis. La refonte de la loi sur la TVA est la troisième étape du vaste programme du Conseil fédéral en vue d'améliorer et de simplifier la TVA. Dans un premier temps en 2005, puis dans un deuxième temps au début de cette année, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a procédé à de nombreuses modifications et simplifications de sa pratique. Par ailleurs, le Conseil fédéral a mis en vigueur la modification de l'ordonnance sur la TVA le 1er juillet 2006. Cette modification a notamment permis de supprimer les reprises d'impôt pour des raisons purement formelles, pour autant toutefois que la Confédération n'y perde rien. La consultation ouverte en février 2007 en vue de la réforme de la TVA a montré que presque tous les participants à la consultation ont considéré que la loi sur la TVA avait besoin d'être révisée et approuvé les efforts consentis par le Conseil fédéral. La majeure partie des participants à la consultation s'est prononcée en outre en faveur d'une révision totale de la TVA plutôt que pour des interventions ponctuelles dans la loi actuelle. D'une manière globale, les avis reçus montrent que l'application des modifications juridiques de points techniques est considérée

comme importante, appropriée et prioritaire. La réforme plus approfondie prévoyant une uniformisation des taux ainsi que la suppression des exceptions a également reçu un large soutien. Les participants à la consultation ont cependant souligné que

6280 les modifications techniques urgentes ne devaient pas être retardées par des questions de taux et d'exceptions relevant davantage du débat politique. La simplification systématique de la loi sur la TVA est aussi un élément important de la politique de croissance du Conseil fédéral, comme il le mentionne dans le «Rapport sur la politique de croissance 2008–2011». Sur la base de ces résultats, le Conseil fédéral soumet sous la forme d'un message unique une réforme de la TVA comprenant deux parties: Message sur la simplification de la TVA Compensation des effets • durée illimitée • valable pour 40 % des ménages • financement: 0,1 % de TVA supplémentaire • Exonération uniforme de l'assujettissement jusqu'à 100 000 francs • Assujettissement volontaire sans restriction • Pas d'imposition des prestations à soi-même dans le domaine de la construction • Assouplissement considérable des prescriptions sur la forme • Extension de la méthode des taux de la dette fiscale nette et de la remise d'impôt • Réduction des délais de prescription Statu quo en ce qui concerne: • les exceptions et • les taux d'imposition Partie B «taux unique» • Toutes les mesures de la partie A «loi fiscale» • Taux TVA unique de 6 % • Exonération spéciale pour les institutions gérées de façon bénévole et les institutions d'utilité publique • Suppression de nombreuses exceptions, en particulier dans le domaine de la santé • Financement de la déduction unique supplémentaire de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur) sans augmentation de l'imposition Partie A «loi fiscale» Message sur la simplification de la TVA Compensation des effets • durée illimitée • valable pour 40 % des ménages • financement: 0,1 % de TVA supplémentaire • Exonération uniforme de l'assujettissement jusqu'à 100 000 francs • Assujettissement volontaire sans restriction • Pas d'imposition des prestations à soi-même dans le domaine de la construction • Assouplissement considérable des prescriptions sur la forme • Extension de la méthode des taux de la dette fiscale nette et de la remise d'impôt • Réduction des délais de prescription Statu quo en ce qui concerne: • les exceptions et • les taux d'imposition Partie B «taux unique» • Toutes les mesures de la partie A «loi fiscale» • Taux TVA unique de 6 % • Exonération spéciale pour les institutions gérées de façon bénévole et les institutions d'utilité publique • Suppression de nombreuses exceptions, en particulier dans le domaine de la santé • Financement de la déduction unique supplémentaire de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur) sans augmentation de l'imposition Partie A «loi fiscale»

1. La partie A (ch. 1 à 5 du message) propose une loi sur la TVA complètement remaniée et pose ainsi les fondements de la réforme fiscale. Cette partie tient compte des revendications des assujettis et de nombreuses interventions parlementaires, ainsi que des résultats du rapport «10 ans de TVA» et du rapport du groupe d'experts Spori. La nouvelle systématique permet de retrouver plus facilement les dispositions applicables et contribue à une interprétation adéquate. Des modifications substantielles sur plus de 50 points simplifient le traitement de la TVA et allègent la charge administrative des entreprises. La sécurité du droit est ainsi améliorée sur plusieurs points: par exemple, l'entrée en force de la créance fiscale est clairement réglementée, la loi prévoit que la taxation doit être effectuée par l'AFC lors de contrôles fiscaux, l'AFC est tenue de fournir des renseignements contraignants et la responsabilité solidaire (actuellement totale) est limitée en cas d'imposition de groupe. En outre, le délai de prescription absolu est réduit

6281 d'un tiers et fixé à 10 ans. Les assujettis bénéficient notamment des simplifications suivantes: uniformisation du seuil d'assujettissement à un chiffre d'affaires de 100 000 francs; suppression de la limite de chiffre d'affaires conditionnant la renonciation volontaire à l'exonération de l'assujettissement à l'impôt, élargissement du décompte simple d'après la méthode des taux de la dette fiscale nette; admission, sans exigence de forme, de la preuve des faits diminuant le montant de l'impôt présentée par l'assujetti. L'accent mis sur les besoins des assujettis se manifeste, par exemple, par le fait que les possibilités de remise d'impôt sont élargies, que les tâches et les risques du prélèvement d'impôt tendent à être transférés de l'assujetti vers l'AFC, que l'AFC se voit conférer davantage d'obligations en matière d'information et de taxation, que l'administration s'engage à augmenter la transparence et à veiller à une meilleure communication. La partie A contribue donc à diminuer nettement un formalisme souvent critiqué.

L'application des mesures contenues dans la partie A permettra aux entreprises assujetties de réduire en moyenne leurs coûts administratifs de plus de 10 %. Cela entraînera des frais supplémentaires pour l'AFC. L'allègement administratif des entreprises aura des effets favorables sur l'économie. Les mesures prévues n'auront en principe aucune conséquence pour la Confédération étant donné que la réforme ne doit pas avoir d'incidence sur le budget. Vu le nombre considérable de mesures et la difficulté d'évaluer dans le détail les effets qu'elles auront, des diminutions de recettes ne sont cependant pas à exclure. Dans la partie A du message, ces diminutions de recettes devraient s'élever entre 80 et 130 millions de francs. Il faut en plus compter avec des frais supplémentaires pour la perception de l'impôt, pour laquelle approximativement 30 collaborateurs supplémentaires seront nécessaires. On peut considérer que ces coûts supplémentaires n'auront aucune incidence sur le budget étant donné que le montant des impôts actuels s'élève à presque 20 milliards de francs. 2. La partie B (ch. 6 à 12 du message) va plus loin que les 50 mesures planifiées; elle poursuit d'une manière systématique la simplification de la TVA. Le taux unique de 6,1 % et la suppression de la plupart des 25 exceptions actuelles permettant d'éliminer des problèmes de délimitation complexes se traduisent par une très grande simplification. Des exceptions subsistent uniquement dans les cas où le rapport entre les charges administratives et les recettes supplémentaires est démesuré ou lorsqu'il est techniquement impossible de déterminer correctement l'assiette de l'impôt. Grâce à la réduction systématique des exceptions, les charges dues à l'acquittement de la TVA peuvent être diminuées trois fois plus que dans la partie A pour les assujettis (environ 30 % d'économies). Pour l'administration également, il faut s'attendre à une diminution des frais de perception représentant environ

E. 25.28

-4.95

1 239.18

42.38

35.43

-6.95

Total (en francs par mois) 9 356.94

344.76

367.67

22.91

7 146.14

284.42

308.43

24.01

Total (en % du revenu) 90.497% 3.334% 3.556% 0.222% 93.621% 3.726% 4.041% 0.315%
6 700 - 8 899 8 900 - 11 899 Couples (avec deux enfants) Rentiers

6489 8.4.3 Conséquences sur l'indice des prix à la consommation La suppression de la plupart des opérations exclues du champ de l'impôt et l'introduction d'un taux unique de 6,1 % auront un impact également sur l'indice des prix à la consommation. Les calculs¹⁸³ se fondent sur l'hypothèse d'un transfert intégral. On part ainsi du principe que les augmentations et les baisses du taux d'imposition, de même que la suppression de la taxe occulte¹⁸⁴ sur les opérations jusqu'alors exclues du champ de l'impôt qui seront désormais imposées au taux unique, se répercutent totalement sur les prix. Le tableau 25 montre qu'il faut tabler sur une augmentation des prix à la consommation d'environ 0,332 % la première année d'application du projet de la partie B: Tableau 25 Incidence du projet de la partie B sur l'indice suisse des prix à la consommation

Pondération (2008)	Indice recalculé	Variation en %	Contribution	Total
100.000	100.3321	0.332	0.332	Alimentation et boissons non-alcoolisées 11.091 103.6133 3.613 0.401
Boissons alcoolisées et tabacs 1.785	98.6059	-1.394	-0.025	Vêtements et chaussures 4.434 98.6059 -1.394 -0.062
Logement et énergie 25.212	99.5864	-0.414	-0.104	Equipements ménagers et entretien courant 4.762 98.6912 -1.309 -0.062
Santé 14.467	102.4103	2.410	0.349	Transports 11.285 98.7698 -1.230 -0.139
Communications 2.938	98.6940	-1.306	-0.038	Loisirs et culture 10.607 100.5937 0.594 0.063
Enseignement 0.674	102.6112	2.611	0.018	Restaurants et hôtels 8.142 99.4334 -0.567 -0.046
Autres biens et services 4.603	99.5374	-0.463	-0.021	

Toutefois, il est apparu, lors du passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée en 1995 et de l'augmentation des taux d'imposition en faveur de l'AVS en 1999 que les augmentations de la TVA ne se répercutaient pas (ou ne pourraient pas se répercuter) entièrement sur les consommateurs. D'après l'Office fédéral de la statistique, seuls trois quarts des effets maximums escomptés ont effectivement été constatés en 1995. Ce chiffre a chuté à seulement deux tiers en 1999. Cela n'a rien d'étonnant, étant donné que les possibilités de transfert dépendent du contexte du marché de chaque bien et de chaque prestation. On peut donc supposer que, pour le projet de réforme de la partie B, seuls 70 % environ de la charge fiscale supplémentaire ainsi créée seront répercutés sur les consommateurs.

183 Ces calculs ont été effectués par la section Prix de l'Office fédéral de la statistique, en collaboration avec l'AFC. 184 La taxe occulte ainsi supprimée a été estimée par l'AFC.

6490 8.4.4 Conséquences à long terme sur les ménages privés Selon l'étude Bodmer¹⁸⁵, l'introduction d'une loi sur la TVA selon le module «taux unique» proposé dans la consultation aurait à long terme à des conséquences positives sur le développement du revenu réel disponible des ménages. La croissance supplémentaire serait de 0,1 à 0,7 %. Il en résulterait une augmentation du revenu de 100 à 700 francs par an et par ménage, qui

viendrait contrebalancer une charge supplémentaire annuelle de 75 francs par ménage en moyenne.¹⁸⁶ L'effet de croissance à long terme dépasserait ainsi clairement la charge supplémentaire à court terme. Si l'on compare les effets positifs à long terme avec les effets à court terme qu'aurait le projet de la partie B sur les ménages (tableau 22) on constate ce qui suit: – Ceux qui profiteraient le plus de ce système seraient les ménages de condition économique modeste, car d'une part il ne seraient pas pénalisés à court terme par des charges supplémentaires, et, d'autre part, ils bénéficieraient pleinement – pour autant qu'il ne s'agisse pas de ménages de rentiers – des effets positifs à long terme; – Chez les autres ménages avec activité lucrative, les effets positifs à long terme l'emporteraient nettement sur les effets négatifs à court terme. Seuls les ménages de rentiers ne retireraient à long terme aucun gain de la réforme.

8.5 Conséquences économiques

Dans la situation actuelle, seuls deux tiers environ des revenus de l'impôt proviennent des chiffres d'affaires réalisés (output); pour le reste, la TVA est un impôt sur les prestations préalables (input). Ce dernier grève l'achat de marchandises ou l'acquisition de prestations (input) par les entreprises ou les collectivités: celles-ci ne peuvent en effet imputer, ou ne peuvent imputer que de manière partielle, l'impôt sur ces acquisitions en tant qu'impôt préalable. Elles acquittent de ce fait une taxe occulte sur les prestations préalables et sur les investissements. Sur la base des données de l'année 2001, la taxe occulte est estimée à environ 5,4 milliards de francs¹⁸⁷ pour l'ensemble des recettes fiscales (17 milliards de francs). Sur ces 5,4 milliards, 1,2 milliards proviennent de la taxe occulte sur les investissements immobiliers et 4,2 milliards de la taxe occulte grevant les autres acquisitions. Ces calculs montrent qu'il faut différencier la taxe occulte sur les investissements liés à la construction de logements du reste de la taxe occulte, la première ayant un effet de distorsion beaucoup moins fort que la seconde. La taxe occulte sur les investissements immobiliers peut être considérée comme le substitut de la valeur de l'impôt qui frapperait le flux des prestations de services dans le domaine de l'immobilier. Par rapport à la pseudo-franchise existant dans d'autres branches de l'économie, la taxe occulte sur les investissements immobiliers est un relativement bon

¹⁸⁵ Bodmer, p. 19, tableau 4; les calculs se basent sur un taux unique de 6,0 %. ¹⁸⁶ Cette augmentation correspond à la charge supplémentaire qui sera générée en cas d'application d'un taux unique de 6,0 % et peut ainsi être comparé avec les effets à long terme exposés dans l'étude Bodmer. ¹⁸⁷ En 2007, le produit de la TVA a dépassé 19,7 milliards de francs. Le montant de la taxe occulte devrait par conséquent être passé à 6,2 milliards de francs.

⁶⁴⁹¹ substitut, puisqu'il est très proche de la consommation. Seul le dernier maillon de la chaîne de création de valeur, les prestations de services dans le domaine de l'immobilier, y compris l'augmentation de valeur de l'immeuble, ne sont pas soumis à l'impôt. Le projet de réforme selon la partie B du message permettra de réduire la taxe occulte à 3,6 milliards de francs sur la base des données pour 2001. Les investissements immobiliers représenteraient alors 1 milliard de francs et le reste de la taxe occulte 2,6 milliards de francs. Cette diminution s'explique, d'une part, par la suppression des exclusions du champ de l'impôt qui réduisent l'assiette fiscale de la taxe occulte et, d'autre part, par l'abaissement de la charge fiscale pesant sur cette assiette fiscale, étant donné que la taxe occulte résulte désormais du taux unique et non plus majoritairement du taux normal de 7,6 %. La suppression d'une partie des exclusions du champ de l'impôt et le passage à un taux unique entraînera un report très net de la charge fiscale des prestations préalables et des investissements (taxe occulte) sur la consommation. A brève échéance, le passage à un taux

unique aura les répercussions suivantes: – De par le report de la charge fiscale des prestations préalables sur la consommation, les coûts de production diminueront du montant de la taxe occulte supprimée sur les prestations préalables. Si ces réductions de coûts sont transférées aux clients, l'augmentation de la charge fiscale sur la consommation sera compensée. – Dans le report de la charge fiscale des investissements sur la consommation, les effets suivants se renforceront l'un l'autre: (1) le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable permettra de dégrever les investissements existants qui ne sont pas encore entièrement amortis au moment de l'introduction de la réforme. (2) La déduction de l'impôt préalable pourra être demandée pour les nouveaux investissements, de sorte qu'aucun impôt ne les grèvera. Par conséquent les coûts en capital des entreprises diminueront. Si ces économies sont transférées aux destinataires, les prix à la consommation ne changeront pas. Puisque pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable il s'agit d'un effet unique, les coûts ne seront pas financés par une hausse du taux, mais ils augmenteront les charges de la Confédération et conduiront à une augmentation temporaire de l'endettement (voir ch. 8.2). L'endettement supplémentaire étant relativement faible, il n'en résultera que peu d'effets rétroactifs négatifs sur l'économie sous forme de taux plus élevés sur le marché financier. – En raison du correctif socio-politique, la réforme ne sera pas totalement neutre du point de vue des recettes; elle rapportera une augmentation des recettes de 0,1 % de TVA. Le montant correspondant sera redistribué à la population via le mécanisme de correction prévu. Cet élément supplémentaire entraînera une hausse des prix à la consommation. Pour les ménages à faibles revenus y ayant droit, le remboursement de la TVA compensera toutefois l'augmentation des prix, ainsi que l'augmentation de la charge due à une faible hausse des prix des produits achetés par les groupes de revenus les plus modestes suite à l'introduction du taux unique. – Dans les secteurs exclus du champ de l'impôt, une taxe occulte subsistera sur les investissements, même si elle est désormais basée sur un taux unique inférieur au taux normal. Par conséquent, les coûts en capital des entreprises

6492 diminueront, cette diminution ne se faisant toutefois sentir que progressivement. Le processus d'adaptation sera particulièrement long en ce qui concerne les investissements immobiliers. La taxe occulte sur ces investissements, réduite par la réforme, provoquera une baisse des prix des constructions neuves, qui se répercutera – avec beaucoup de retard – sur les loyers en raison de la rénovation constante des logements. En revanche, le financement de la baisse de la taxe occulte par l'augmentation de la charge fiscale sur la consommation influera immédiatement sur les prix à la consommation. Par conséquent, il faut s'attendre à ce que l'application de la réforme entraîne une légère augmentation des prix à la consommation. A moyen et à long terme, des effets contraires reposant sur des réactions d'adaptation suite à l'entrée en vigueur de la réforme se font sentir: – La réduction de la taxe occulte permettra d'atténuer les distorsions produites par la fiscalité au niveau des décisions des entreprises sur l'utilisation des facteurs de production et sur les processus de production. La conséquence en sera une amélioration de l'efficacité au travers d'une politique d'externalisation plus étendue (plus de prestations préalables reçues) et d'une politique de production plus intensive en capital (augmentation des investissements). Le PIB augmentera et la production plus intensive en capital permettra une hausse des salaires. Le renforcement de la compétitivité de l'économie suisse devrait même provoquer une légère revalorisation du franc suisse et donc une baisse des prix à l'importation, ce qui entraînera une baisse des prix à la consommation. A moyen ou à long terme, les consommateurs auront un pouvoir d'achat supérieur. – A long terme, les réformes

proposées dans la partie B amélioreront la situation du point de vue macroéconomique. Ces améliorations résulteront, d'une part, de la suppression des exclusions du champ de l'impôt et, d'autre part, de l'alourdissement de l'impôt sur les biens de consommation plutôt inélastiques tels que les produits alimentaires et de la baisse de l'imposition des biens de consommation réagissant de manière plus élastique. – L'étude Bodmer indique que le passage à un système de taux unique induira une augmentation à long terme du PIB de 0,3 à 0,8 %.¹⁸⁸ Sur la base des valeurs du PIB pour l'année 2007, cela correspond à une hausse du PIB de 1,5 à 4,0 milliards de francs. La marge de fluctuation de l'estimation s'explique par les hypothèses alternatives concernant l'ampleur de la mobilité internationale du capital et l'élasticité des prix de la demande sur les exportations suisses. Nous renvoyons au commentaire du ch. 8.4 en ce qui concerne les effets en termes de répartition.

¹⁸⁸ Frank Bodmer se base sur un taux unique de 6,0 %. L'étude ne tient donc pas compte du correctif socio-politique.

6493 9 Programme de la législature Le présent projet n'est pas mentionné dans le rapport sur le programme de la législature 2003 à 2007¹⁸⁹. Après le rapport «10 ans de TVA» publié par le Conseil fédéral le 26 janvier 2005 (cf. ch. 1.1.3), et au vu des nombreuses interventions parlementaires déposées concernant la TVA (cf. ch. 1.1.6), le Conseil fédéral a décidé de faire avancer la réforme de la TVA. Dans le message sur le programme de la législature 2007 à 2011, la réforme de la TVA est l'objectif 3 du Conseil fédéral pour la législature en cours; cet objectif est intitulé: «Améliorer la capacité d'action de l'Etat et l'attrait du système fiscal: assurer l'équilibre des finances fédérales à long terme et poursuivre les réformes fiscales.»¹⁹⁰

10 Aspects juridiques 10.1 Constitutionnalité et conformité aux lois La perception de la TVA est fondée sur l'art. 130 Cst. Le premier paragraphe de l'art. 130 Cst. donne à la Confédération la compétence de prélever une TVA avec un taux maximal de 6,5 % et un taux réduit à 2,0 %. Selon l'al. 2, la loi sur la TVA peut fixer pour les prestations du secteur de l'hébergement un taux compris entre le taux réduit et le taux normal.¹⁹¹ La Constitution prévoit ainsi que si la Confédération veut prélever une taxe sur la valeur ajoutée, celle-ci doit connaître les deux différents taux d'imposition (le taux normal et le taux réduit). Pour permettre l'introduction d'un seul taux, la Constitution fédérale doit être modifiée. Le Conseil fédéral en vertu du droit de proposition que lui confère l'art. 181 Cst. présente un message portant modification des dispositions constitutionnelles en vigueur. Parallèlement, il présente un projet de révision totale de la loi fédérale sur la TVA. Cette loi se base sur l'art. 130 Cst. à réviser (compétence de la Confédération pour la perception de la TVA) et sur l'art. 196, ch. 3, al. 2, let. e, Cst. (financement des grands projets ferroviaires). Lorsqu'il organise le système d'impôt, le législateur doit, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, respecter les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.). Cela signifie que la TVA doit être appliquée autant que possible sur tous les biens de consommation. Les distorsions de la concurrence sont générées en premier lieu par les exclusions du champ de l'impôt. La suppression de ces exclusions conduit à une amélioration sensible du respect des principes de la Constitution. Le principe de l'imposition selon la capacité économique a été conçu en premier lieu en relation avec l'impôt sur le revenu et sur la fortune, plus précisément avec l'impôt sur le bénéfice et le gain en capital. La question de l'application de ce principe aux impôts indirects, en particulier à un impôt sur l'utilisation du revenu, est actuellement l'objet de controverses. Si ce principe doit être observé lors de l'organisation de la TVA, il faut veiller notamment à

ce que cet impôt ne soit pas supporté par le consommateur final

189 FF 2004 1035 190 FF 2008 639 673 s. 191 Depuis le 1er octobre 1996, le taux spécial de 3 % s'applique aux prestations du secteur de l'hébergement (FF 1996 I 1300).

6494 qui ne dispose pas de la capacité économique correspondante.¹⁹² Dans le projet de la partie B du message, le taux réduit est supprimé, mais le correctif socio-politique lui est substitué, qui permet de compenser totalement les répercussions de la suppression du taux réduit sur les ménages à revenus modestes et qui de plus fonctionne de manière ciblée (cf. ch. 11). Ainsi le principe de la capacité économique est garanti dans tous les cas. 10.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse La présente réforme de la loi ne déploie aucun effet au regard des obligations internationales de la Suisse et n'est pas en contradiction avec les conventions internationales. Pour le reste, nous renvoyons au ch. 5.2. 10.3 Forme de l'acte à adopter L'Assemblée fédérale soumet les modifications de la Constitution au vote du peuple et des cantons sous la forme d'un arrêté fédéral (art. 23 LParl). L'acte législatif est soumis au référendum obligatoire (art. 140, al. 1, let. a, Cst.). La projet propose une révision totale de la loi sur la TVA et porte ainsi sur des dispositions importantes fixant des règles de droit qui, en vertu de l'art. 164, al. 1, let. d, Cst., doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale. La compétence de l'Assemblée fédérale d'édicter des lois découle de l'art. 163, al. 1, Cst. (compétences législatives de l'Assemblée fédérale). L'acte est soumis au référendum facultatif (art. 141, al. 1, let. a, Cst.). 10.4 Frein aux dépenses Afin de limiter les dépenses, l'art. 159, al. 3, let. b de la Constitution fédérale prévoit que les dispositions législatives relatives aux subventions, si elles entraînent de nouvelles dépenses uniques de plus de 20 millions de francs ou de nouvelles dépenses périodiques de plus de 2 millions de francs, doivent être adoptées à la majorité des membres de chaque conseil. La réforme de la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas concernée par le frein aux dépenses. Il n'y a donc pas lieu d'examiner davantage ce point. Il faut préciser cependant que le correctif socio-politique proposé dans la partie B «taux unique», qui vise à donner un soutien financier aux personnes de condition économique modeste, constitue une subvention au sens de l'art. 159, al. 3, let. b, Cst. C'est pourquoi le correctif socio-politique réglé à l'art. 107 P-LTVA est soumis au frein aux dépenses.

192 Cf. Klaus A. Vallender, dans: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, publié par Bernhard Ehrenzeller, Schulthess Verlag, Zurich 2002, réf. 21, p. 1363.

6495 10.5 Compatibilité avec la loi sur les subventions Le correctif socio-politique sert à atténuer les conséquences de la réforme de la TVA pour les personnes qui sont dans une situation économique modeste. Il s'agit donc d'aides financières au sens de l'art. 3, al. 1, de la loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités (LSu; RS 616.1). Comme le droit fédéral charge les cantons de répartir les fonds que la Confédération leur verse aux personnes de condition économique modeste, le dédommagement remplit les conditions visées à l'art. 9, al. 2, let. a et b, LSu, selon lesquelles les dispositions légales prévoyant des indemnités pour les cantons peuvent être édictées si le droit fédéral régissant la délégation des tâches ne se borne pas à une simple législation-cadre et que les cantons sont appelés à accomplir des tâches qui vont au-delà de la simple exécution administrative de dispositions fédérales. 10.6 Délégation de compétences législatives La délégation des compétences législatives est la même que pour le projet présenté dans la partie A du message. Nous renvoyons donc au ch. 5.5. 11 Correctif socio-politique 11.1 Grandes lignes de la mesure proposée 11.1.1 Contexte L'introduction d'un taux unique de

6,0 % alourdit la charge fiscale des ménages à bas revenus puisque la part des biens de consommation courante dans leur budget est supérieure à la moyenne. Le taux de l'impôt sur ces biens est relevé en effet de 3,6 points à partir du taux réduit actuel de 2,4 %. La charge supplémentaire qui en résulte se monte à 290 millions de francs environ (voir ch. 11.1.2.2); le Conseil fédéral propose donc un correctif socio-politique pour alléger la charge des ménages à bas revenu. Ce correctif sera financé par une augmentation de la TVA de 0,1 point, ce qui correspond à 380 millions francs par an. 11.1.2 Solution proposée 11.1.2.1 Principe Le correctif socio-politique entend amortir l'impact de la réforme de la TVA sur les ménages à bas revenus. Il doit être ciblé et, vu son montant limité de 380 millions de francs, générer une charge administrative aussi faible que possible. Ce correctif constitue une prestation financière indépendante. C'est pourquoi il doit absolument être indiqué séparément dans le document que recevra le bénéficiaire, le but étant de garantir que les fonds issus du correctif soient bien distribués aux personnes visées. Le meilleur moyen d'atteindre ces objectifs est de se référer aux bénéficiaires de la réduction individuelle des primes d'assurance-maladie (RIP). On a ainsi la garantie que le correctif sera ciblé sur les ménages à bas revenus, qui sont les plus touchés par la réforme de la TVA. La charge administrative sera réduite au

6496 minimum étant donné que la Confédération se bornera à définir le cercle des bénéficiaires et n'imposera aux cantons aucun autre impératif important dans l'application. Les cantons définiront donc le mode de distribution des fonds et détermineront dans quelle mesure ils veulent s'appuyer sur le système de la RIP. Ils pourront également appliquer un autre système de distribution, pour autant cependant qu'il amortisse de manière ciblée les effets de la réforme de la TVA, tout en tenant compte du revenu et de la fortune du destinataire. Si le correctif ne constituait pas une prestation financière indépendante, mais qu'il était incorporé à la RIP, on n'aurait pas la garantie qu'il augmenterait effectivement la prestation, car la fixation du montant de la RIP est de la compétence des cantons. 11.1.2.2 Montant et financement du correctif Même si les charges découlant de la suppression du taux réduit de 2,4 % au profit d'un taux unique de 6 % et de la suppression d'une grande partie des exclusions du champ de l'impôt sont nettement inférieures à un pour-cent du revenu de la plupart des ménages, il y a d'importantes différences suivant les classes de revenu. Pour le quintile des ménages aux revenus les plus bas, la charge supplémentaire due à la réforme se montera en moyenne à 0,5 % du revenu du ménage, alors que pour le quintile suivant, elle ne se montera plus qu'à 0,2 %. Pour les deux quintiles suivants, elle se montera à 0,1 %, et pour le dernier quintile, celui des ménages aux revenus les plus élevés, il n'y aura pas de charge supplémentaire (cf. ch. 8.4.2). On peut donc considérer que la charge de deux cinquièmes des ménages est un peu plus forte. Ces ménages sont plus petits que la moyenne de l'ensemble des ménages et comprennent 30 % de la population. Pour ces 2,2 millions de personnes, la charge supplémentaire moyenne due à l'introduction du taux unique se montera à 130 francs par an sur la base de l'enquête sur les revenus et la consommation pour la période 2003 à 2005, avec extrapolation pour 2012, année où la réforme devrait entrer en vigueur. Cela correspond à une charge supplémentaire estimée à 290 millions de francs. La charge du financement du correctif (augmentation de la TVA de 0,1 %) se montera en moyenne à un peu moins de 30 francs par an pour les ménages à bas revenus, ce qui correspond au total à 60 millions de francs environ. En tout, la charge supplémentaire des ménages à bas revenu se montera donc à 350 millions de francs, soit à peu près à 0,1 point de TVA (380 millions¹⁹³ en 2012). C'est pourquoi le produit de 0,1 % de TVA devra être entièrement affecté à l'amortissement de l'impact du taux unique de la

TVA et être attribué intégralement aux cantons, qui l'alloueront aux destinataires¹⁹⁴.

193 Cela correspond au produit de 0,1 % pour une année entière. Il faut cependant tenir compte du fait qu'à peine quatre cinquièmes de cette somme seront encaissés l'année ou la réforme sera introduite, étant donné que les décomptes seront établis majoritairement par trimestre. Le cinquième manquant ne sera encaissé que l'année suivante. 194 Une petite partie du correctif sera distribuée par la Confédération aux assurés de condition modeste de l'assurance militaire.

6497 11.1.2.3 Répartition du correctif Le correctif socio-politique sera réparti aux cantons en fonction de leur population. Les cantons détermineront les groupes de leur population qui doivent bénéficier du correctif. Des principes généraux seront assignés aux cantons afin qu'ils assurent une distribution du correctif conforme à son but et transparente. Il faut donc utiliser un mécanisme qui tienne compte du revenu et de la fortune du destinataire. En général, les cantons distribueront leur part du correctif la même année aux destinataires. Le montant versé devra être identifié clairement par les destinataires comme une prestation financière de la Confédération suite à la refonte de la TVA. Enfin, les cantons contrôleront la conformité au droit et le bon déroulement des versements. Ils rendront compte à la Confédération du versement du correctif et fourniront les données nécessaires au contrôle de son efficacité sociale.

11.1.3 Options examinées 11.1.3.1 Critères d'examen Lorsqu'on a élaboré ce correctif, on a examiné diverses prestations financières existantes pour savoir si le cercle de leurs bénéficiaires coïncidait avec celui des personnes particulièrement affectées par l'introduction du taux unique. Dans le domaine social, on a évalué en premier lieu les instruments existant que sont les prestations complémentaires (PC), la réduction individuelle des primes et les allocations familiales. On a également examiné des combinaisons de prestations sociales permettant d'élargir le cercle des bénéficiaires afin de couvrir autant que possible l'ensemble du groupe de personnes visées. Enfin, on a examiné si l'utilisation directe des informations tirées du système fiscal permettait d'atteindre le groupe visé. Dans ce but, une solution se basant sur le système fiscal actuel a été étudiée. Une alternative examinée était une solution se basant sur un impôt négatif sur le revenu, à créer, assorti de crédits d'impôt qu'il faudrait encore mettre sur pied. On a examiné notamment si les fonds pouvaient être distribués conformément aux besoins, si les conséquences pouvaient être compensées autant que possible pour tous les cercles de la population fortement touchée, et si la charge administrative pouvait rester modeste. Le tableau 26 donne un aperçu des options fondées sur les prestations sociales existantes. Etant donné que les options fiscales ne sont pas directement comparables, elles ne figurent pas dans ce tableau. Par ailleurs, on avait prévu au début de limiter la durée du correctif socio-politique aux premières années suivant l'introduction du taux unique. Le taux de l'impôt aurait pu être abaissé ensuite de 6,1 % à 6 %. Etant donné que cette proposition n'a pas été bien accueillie lors de la procédure de consultation, la limitation dans le temps du correctif a été abandonnée: le taux unique de l'impôt a donc été définitivement relevé de 0,1 %.

6498 11.1.3.2 Options fondées sur les prestations sociales Prestations complémentaires (PC) Le cercle des bénéficiaires des PC comprend les rentiers AVS et AI de revenu et de fortune modestes. Le montant des prestations correspond au montant des dépenses reconnues qui excèdent les revenus imputables. Toutefois, comme les PC sont réservées aux bénéficiaires de l'AVS et de l'AI, seule une très petite partie de la population visée aurait bénéficié du correctif. Par rapport au groupe visé, soit 2,2 millions de personnes, seuls 250

000 bénéficiaires de PC, soit 11 % des personnes visées, auraient eu droit aux prestations du correctif socio-politique en 2006. Allocations familiales D'importants groupes de la population visée, à savoir toutes les personnes sans enfant et par conséquent la plupart des rentiers AVS, ne recevraient pas le correctif s'il était versé avec les allocations familiales. De plus, les allocations familiales ne sont pas conçues pour répondre à ce besoin, si bien que des familles à haut revenu bénéficieraient également d'une prestation au titre du correctif. En 2006, environ 1,5 millions de personnes de condition modeste vivaient dans des ménages avec enfants. De ce nombre, il faut retrancher environ 250 000 personnes exerçant une activité lucrative indépendante ou sans activité lucrative, qui ne reçoivent pas d'allocations familiales dans leur canton de domicile (soit dans près de la moitié des cantons). Par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes, environ 57 % d'entre elles auraient bénéficié du correctif socio-politique en 2006. Allocations familiales combinées avec les PC Le cercle des bénéficiaires des PC, d'une part, et celui des allocations familiales d'autre part, peuvent être combinés. Cela permet d'atteindre nettement plus de personnes du groupe visé par le correctif. Ce cercle ne comprend cependant pas les ménages à bas revenus sans enfant ou sans PC, ni les indépendants dans près de la moitié des cantons. Si le cercle des bénéficiaires est nettement élargi, les autres inconvénients de ces deux variantes s'additionnent. On citera en particulier le fait que, pour les allocations familiales, l'adéquation aux besoins n'est pas assurée. En outre, la combinaison entre deux systèmes alourdit la charge administrative. En 2006, environ 1,5 millions de personnes (1,5 millions de personnes à bas revenus dans des ménages avec enfant et 230 000 bénéficiaires de PC sans enfant moins 250 000 indépendants et personnes sans activité lucrative) auraient reçu le correctif socio-politique, soit 67 % du groupe visé de 2,2 millions de personnes. Réduction individuelle des primes (RIP) Le cercle des bénéficiaires de la RIP correspond en grande partie à celui des personnes qui seraient particulièrement affectées par l'introduction d'un taux unique. En effet, les bénéficiaires de la RIP sont les personnes de condition économique modeste. Le montant de la réduction fixée par le droit cantonal dépend du revenu et de la fortune imposables et de la charge des primes de l'assurance obligatoire des soins. Plus l'exécution du correctif s'appuie sur celle de la RIP, plus la charge administrative de son exécution est modeste. Toutefois, les inégalités dues aux différences d'organisation de la RIP entre les cantons ne peuvent être entièrement éliminées. Une intégration complète du correctif à la RIP n'est pas possible: dans ce cas en effet, on n'aurait pas la garantie que les prestations du correctif s'ajoutent à celles de

6499 la RIP, à moins que la Confédération n'édicte des prescriptions sur le montant et la répartition de la RIP. Cela reviendrait cependant à une centralisation partielle indésirable de celle-ci. Etant donné que le cercle des bénéficiaires de la RIP n'est pas tout à fait identique à celui des personnes affectées par la hausse de la TVA, on n'atteindra vraisemblablement pas la totalité de ces personnes, mais on peut admettre que l'objectif sera atteint à plus de 95 %. RIP pour les familles combinée avec les PC En combinant le cercle des familles bénéficiant de la RIP et celui des bénéficiaires de PC, on peut atteindre une part importante du groupe visé par le correctif. On n'atteindrait pas toutefois les ménages à bas revenu qui n'ont pas d'enfant ou qui ne touchent pas des PC. La charge administrative serait considérable, car deux systèmes de prestations sociales sont concernés. De plus, cette solution comporte un inconvénient non négligeable: les personnes à bas revenu qui n'ont pas d'enfant et celles qui ne sont ni invalides ni retraitées ne bénéficieraient pas du correctif. Par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes, 79

% des personnes concernées (1,5 million de personnes de condition économique modeste dans des ménages avec enfants et environ 230 000 bénéficiaires de PC sans enfant) auraient bénéficié du correctif en 2006.

6500 Tableau 26 Comparaison entre les cercles des bénéficiaires des instruments sociaux actuels

PC RIP Allocations familiales Allocations familiales et PC Système RIP limité aux enfants et aux PC Adéquation aux besoins: Le revenu et la fortune sont-ils pris en compte? oui oui non uniquement pour les PC oui Degré de réalisation de l'objectif1: Quelle part du groupe visé2 recevrait le correctif ? 11 %3 > 95 %4 57 %5 67 %6 79 %7 Personnes non atteintes: Quelles sont les personnes du groupe visé qui ne reçoivent pas le correctif ? ménages à bas revenus sans PC < 5 % ménages à bas revenus sans enfant et une partie des indépendants ménages à bas revenus sans enfant ou PC et une partie des indépendants ménages à bas revenus sans enfant ou PC Effet accessoire: Quelles sont les personnes en dehors du groupe visé qui reçoivent le correctif ? aucune aucune ménages à hauts revenus avec enfants ménages à hauts revenus avec enfants aucune Charge de l'exécution: Qui supporte l'essentiel de la charge administrative ? caisses de compensation caisses de comp. et caisses-maladie caisses de compensation familiales employeurs et caisses de compensation familiales caisses de compensation et caisses-maladie Charge administrative: Quel est le volume de cette charge ? faible à moyen faible à moyen faible à moyen moyen à fort moyen à fort 1 Pas de cumul (les bénéficiaires de PC ne reçoivent pas deux parts du correctif). 2 Groupe visé: personnes des ménages aux revenus les plus faibles, soit 40 % de tous les ménages, ce qui correspond à 30 % de la population, soit à 2,2 millions de personnes en 2006. 3 Env. 250 000 bénéficiaires (en 2006) par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes. 4 Répartition du correctif selon l'appréciation des cantons; par hypothèse distribution des fonds aux bénéficiaires de RIP actuels. Ceux-ci ne correspondent pas exactement aux personnes affectées par la hausse de la TVA (deux quintiles des ménages aux revenus les plus bas). 5 Estimation: Par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes, 1,5 million de personnes de condition économique modeste dans des ménages avec enfants, moins 250 000 indépendants et personnes sans activité lucrative auraient reçu le correctif en 2006. 6 Estimation: Par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes, 1,5 million de personnes de condition économique modeste dans des ménages avec enfants et env. 230 000 bénéficiaires de PC sans enfant moins 250 000 indépendants et personnes sans activité lucrative auraient reçu le correctif en 2006. 7 Estimation: Par rapport au groupe visé de 2,2 millions de personnes, 1,5 million de personnes de condition économique modeste dans des ménages avec enfants et env. 230 000 bénéficiaires de PC sans enfant auraient reçu le correctif en 2006.

6501 11.1.3.3 Options fondées sur le système fiscal Système fiscal en vigueur Les administrations fiscales cantonales disposent des données nécessaires (en particulier sur le revenu et sur la fortune) à la détermination des personnes qui doivent recevoir une part du correctif. Les cantons devront cependant définir les limites pertinentes et déterminer un système de paiement car, dans le système actuel, les administrations fiscales ne peuvent pas accorder des crédits ou effectuer des paiements à ce titre. Le système de paiement national des caisses-maladie est le premier qui pourrait entrer en ligne de compte. Il permettrait de répartir le correctif socio-politique à la population à peu de frais. Il suffirait en effet de régler la manière dont les caisses-maladie recevraient les données des destinataires. Les caisses-maladie enverraient une liste des assurés à l'administration des contributions qui

établirait sur cette base une liste des ayants droit au correctif et leur enverrait cette liste sans mentionner le revenu et la fortune imposables pour préserver le secret fiscal. Mais en fin de compte, il n'est pas possible d'éviter la création d'un nouveau système de répartition des fonds qui entraînerait une lourde charge supplémentaire, pour les administrations des contributions, mais aussi pour les caisses-maladie, et revient en principe à instaurer un système parallèle à celui de la RIP. En principe, d'autres institutions que les caisses-maladie pourraient entrer en ligne de compte pour le paiement. Toutefois, seules les caisses-maladie disposent ensemble d'une couverture complète de la population et des relations de paiement nécessaires. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle elles sont chargées de la redistribution de la taxe d'incitation sur les composés organiques volatils (COV). Impôt négatif sur le revenu (crédit d'impôt) Dans le cadre de l'impôt fédéral direct, les crédits d'impôt permettraient en principe de faire parvenir des fonds aux personnes aux revenus modestes en fonction des besoins. Bien qu'on en n'ait pas fait usage jusqu'à présent, les bases constitutionnelles existantes permettent l'application de crédits d'impôt. Cette mesure a un effet direct clair sur le revenu, en ce sens que la facture d'impôt est réduite ou même qu'un versement est effectué. Etant donné que les crédits d'impôt sont fondés sur l'impôt fédéral direct et que la base de calcul de celui-ci est harmonisée, la détermination du cercle des bénéficiaires peut être uniforme. Si la Confédération introduisait le crédit d'impôt, elle empièterait toutefois sur la politique sociale des cantons, ce qui se traduirait par un mélange des responsabilités. De plus, le faible niveau du montant à répartir ne justifie pas la création d'un instrument totalement nouveau. En outre, cet instrument provoquerait un important supplément de travail dans les services communaux et cantonaux chargés de percevoir l'impôt fédéral direct, car ces services devraient modifier une partie de leurs structures et développer de nouveaux processus. Au surplus, les administrations fiscales devraient reprendre un ensemble de tâches entièrement nouvelles. 11.1.3.4

Conclusions concernant les options examinées Vu les arguments exposés ci-dessus, une solution s'appuyant sur le système de la RIP et sur le cercle de ses bénéficiaires répond au mieux aux exigences du correctif. Des solutions fondées sur d'autres instruments de la politique sociale entreraient en

6502 contradiction avec les objectifs du correctif socio-politique, car le cercle des bénéficiaires serait trop étroit par rapport aux personnes affectées par l'introduction d'un taux unique. Enfin, une solution fondée sur le système fiscal est trop lourde, revient à instituer un système parallèle à la RIP et n'est, pour cette raison, pas judicieuse. On ne peut pas non plus se lancer sur la voie du crédit d'impôt, qui serait à créer, en raison de la disproportion entre le montant à distribuer et la charge de la création d'un instrument entièrement nouveau.

11.1.4 Appréciation de la solution proposée L'introduction d'un correctif socio-politique permet de compenser pratiquement la totalité de la charge que la réforme de la TVA fait peser sur les ménages aux revenus les plus modestes, soit sur 30 % de la population. Une solution fondée sur le système de la RIP permet de distribuer les fonds de manière ciblée aux personnes qui y ont droit au prix d'une charge administrative modeste. On peut laisser aux cantons le soin de déterminer l'étroitesse du lien avec le cercle des bénéficiaires de la RIP. Ils disposent ainsi d'une marge de manœuvre suffisante pour mettre le correctif en œuvre. C'est pourquoi la loi pose uniquement des exigences générales concernant les solutions cantonales. On a renoncé en revanche à prescrire que la distribution du correctif se fasse au moyen du système de la RIP. L'inconvénient de cette solution est qu'elle ne permet pas d'éviter complètement des différences au niveau du montant du correctif et du cercle des bénéficiaires en raison des différences entre les systèmes cantonaux de la RIP. Le

Conseil fédéral estime cependant que cet inconvénient est supportable, compte tenu des faibles coûts d'exécution et du maintien de la marge de manœuvre des cantons.

11.2 Réglementation légale

Le montant des taux de la TVA est fixé dans la Constitution. La modification du montant de ces taux ne peut donc se faire qu'au niveau constitutionnel. Il en va de même pour l'affectation des points de pourcentage de TVA perçus en plus. C'est pourquoi le correctif socio-politique est inscrit à l'art. 130, al. 5, Cst., alors que l'art. 107 P-LTVA définit les dispositions d'exécution. Les commentaires de ces deux dispositions légales figurent sous les ch. 7.1 et 7.2.

11.3 Conséquences

11.3.1 Conséquences pour la Confédération

Le correctif socio-politique entraînera des dépenses annuelles de l'ordre de 0,1 point de TVA soit d'environ 380 millions de francs. A cette charge correspond le produit de la perception de ce supplément (par rapport à l'entrée en vigueur de la réforme de la TVA prévue en 2012)¹⁹⁵. Ce correctif sera entièrement financé dans le cadre de la refonte de la TVA. La Confédération virera les parts cantonales au correctif au début

¹⁹⁵ Comme indiqué dans la note 193, les recettes se monteront à peine à quatre cinquièmes de cette somme, l'année où la réforme entrera en vigueur.

6503 de l'année considérée, et elle n'encaissera le produit de la TVA qu'ultérieurement. Cela entraînera pour la Confédération une charge d'intérêts de l'ordre de 5 millions de francs par an. La gestion et le contrôle du correctif socio-politique mobiliseront des ressources en personnel à intervalles réguliers. Ce besoin supplémentaire est estimé à un emploi à mi-temps au plus et peut être absorbé en mobilisant d'autres ressources au sein de l'administration.

11.3.2 Conséquences pour les cantons et les communes

En s'appuyant étroitement sur leur système de réduction individuelle des primes, les cantons pourront distribuer les fonds du correctif socio-politique sans grand travail administratif supplémentaire. Ce travail supplémentaire sera rémunéré au moyen des intérêts que les cantons peuvent tirer du versement anticipé de leur part du correctif par la Confédération. Si les cantons délèguent certaines tâches d'exécution aux caisses-maladie, par exemple le paiement de la part individuelle du correctif aux assurés, et réduisent ainsi leur propre charge administrative, l'assureur sera indemnisé de la même manière par un paiement anticipé de la part cantonale au correctif et aux intérêts qu'il pourra réaliser avec ce paiement. Dans la mesure où les communes sont impliquées dans ce processus, les cantons pourront également les rémunérer par ce moyen en leur transférant suffisamment tôt leur part à la part cantonale du correctif. Dans les cantons, l'application du correctif nécessitera du personnel supplémentaire, notamment pour l'établissement des rapports et la récolte des données nécessaires à la gestion. Comme le correctif aura un lien étroit avec le système de RIP, ce besoin supplémentaire restera limité.

11.3.3 Conséquences économiques

Le correctif socio-politique a pour but d'amortir la perte de pouvoir d'achat des ménages aux revenus modestes. Le montant de ce correctif est calculé en fonction de cette perte, ce qui permet de compenser ses conséquences négatives pour les ménages concernés. Il n'y a donc pas lieu de craindre des effets négatifs sur l'économie. Le financement de ce correctif aura cependant un impact négatif très limité sur la consommation, car 0,1 point de TVA sera perçu en plus du taux unique de la TVA qui serait neutre du point de vue des recettes.

12 Subventions

12.1 Statu quo

La TVA se calcule sur la contre-prestation. Tout ce que le destinataire ou un tiers à sa place dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de prestations de services, y compris les dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire, font partie de la contre-prestation. Ne font pas partie de la contre-prestation les subventions et les autres contributions des

pouvoirs

6504 publics, même lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations ni les dons au sens propre (art. 33, al. 6, let. b, LTVA ou art. 18, al. 2, let. a et d P-LTVA).

L'assujetti qui reçoit des subventions ou des dons ne pouvant être considérés comme la contrepartie directe d'une prestation déterminée du destinataire ne doit pas payer la TVA sur ces montants. Il doit toutefois réduire proportionnellement sa déduction de l'impôt préalable (art. 38, al. 8 LTVA, et art. 34, al. 2 P-LTVA). Les subventions, les autres contributions des pouvoirs publics et les dons peuvent revêtir les formes les plus diverses (p. ex. sommes d'argent, prestations en nature ou autres avantages appréciables en argent).

12.2 Postulat Gutzwiller (06.3376) Dans son postulat 06.3376 «Quand la perception de la TVA nuit à la prévention des maladies», le conseiller national Felix Gutzwiller invite le Conseil fédéral à rédiger un rapport sur les points suivants: 1. Est-il judicieux et compatible avec le principe de l'unité du droit que les services de la Confédération se livrent à une interprétation différente du terme de subvention? 2. Les manques à gagner qui résultent de la perception de la TVA (à laquelle du reste personne ne s'attend) sont-ils compensés entre les départements? 3. Par quelles mesures peut-on faire en sorte que la perception de la TVA empêche que l'Etat (notamment dans le secteur de la prévention des maladies et celui des affaires sociales) reçoive moins de prestations pour un même montant de subventions? Au niveau fédéral, de nombreuses lois, arrêtés fédéraux de portée générale et ordonnances contiennent des dispositions sur les subventions. Les dénominations les plus diverses sont utilisées pour désigner ces prestations de la Confédération, notamment les termes «contribution», «subside», «indemnité» ou encore «aide à l'investissement». La notion de subvention n'a été définie uniformément que dans la loi sur les subventions¹⁹⁶. a. La loi sur les subventions distingue entre deux genres de subventions: les aides financières et les indemnités. Elles doivent respecter toutes les dispositions de la loi sur les subventions. Par ailleurs, la loi mentionne spécialement des prestations qui sont versées à des Etats étrangers, à des organisations internationales ou à des institutions à l'étranger et auxquelles les prescriptions de la loi sur les subventions ne s'appliquent qu'en partie (cf. art. 2, al. 4, LSu).

Les aides financières (art. 3, al. 1, LSu) sont des avantages monnayables accordés à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale aux fins d'assurer ou de promouvoir la réalisation d'une tâche que l'allocataire a décidé d'assumer. Les avantages monnayables peuvent prendre notamment les formes suivantes: prestations pécuniaires à fonds perdu, conditions préférentielles consenties lors de prêts, cautionnements ainsi que prestations en nature et services accordés à titre gracieux ou à des conditions avantageuses.

¹⁹⁶ Loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités (loi sur les subventions, LSu; RS 616.1).

6505 Il s'agit toujours de soutenir des tâches que le destinataire de la subvention a lui-même choisies. La Confédération n'oblige pas le bénéficiaire de la subvention à exercer ces tâches et elle ne lui donne aucun mandat.

Les indemnités (art. 3, al. 2, LSu) sont des prestations accordées à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale et destinées à atténuer ou à compenser les charges financières découlant de l'accomplissement: – de tâches prescrites par le droit fédéral; – de tâches de droit public déléguées par la Confédération.

Le bénéficiaire de l'indemnité remplit une tâche que la loi lui prescrit ou que la Confédération lui a expressément déléguée. La Confédération joue un rôle semblable à celui du mandant, qui indemnise totalement ou partiellement le mandataire pour l'exécution de son mandat. b. La législation sur le TVA ne définit pas plus précisément les subventions et les contributions des pouvoirs publics. Du point de vue de la systématique de la TVA, il faut toujours examiner, dans le cadre des subventions, si les paiements en question constituent une contre-prestation versée pour une prestation. Peu importe la manière dont ces paiements sont dénommés.

Dans une première étape, il faut toujours examiner si celui qui reçoit le paiement fournit une prestation à celui qui le verse. Par exemple, le particulier qui reçoit une indemnité d'une collectivité publique pour remplir une tâche relevant en principe des pouvoirs publics fournit une prestation imposable à cette collectivité. Il faut distinguer ce cas des cas où le particulier ne reçoit pas une indemnité des pouvoirs publics mais la compétence de prélever des taxes ou des cas dans lesquels la loi prévoit le paiement de la taxe directement au particulier. Dans ces derniers cas, le particulier effectue bien une tâche à la place des pouvoirs publics, mais sans leur fournir une prestation. C'est la raison pour laquelle il ne reçoit pas d'indemnité des pouvoirs publics. Les taxes qu'il perçoit en vertu de la loi ou qui lui sont directement versées constituent la contre-prestation imposable de la prestation qu'il fournit au débiteur de la taxe, même si la loi prescrit la fourniture de cette prestation.

Si le destinataire du paiement ne fournit pas une prestation à la collectivité publique parce qu'il ne remplit pas une tâche qui incomberait aux pouvoirs publics, il n'y a pas échange de prestations. Au regard de la TVA, l'exécution de tâches qui sont en faveur de l'intérêt général (p. ex. l'agriculture de montagne, les prestations culturelles, etc.) n'est pas une prestation en faveur des pouvoirs publics car elle bénéficie à une collectivité générale indéfinie, pas à une collectivité publique déterminée qui devrait remplir elle-même cette tâche.

S'il n'y a pas échange de prestations entre celui qui effectue le paiement et celui qui le reçoit, il faut examiner dans une deuxième étape si le paiement en question ne fait pas partie d'un échange de prestations entre le bénéficiaire du paiement et un tiers. C'est le cas lorsque ce paiement est effectué, pour une part prépondérante, au profit du destinataire de la prestation (client) et lui permet d'acquérir une prestation à un prix inférieur à celui du marché. Par souci de simplification, l'art. 33, al. 6, LTVA et, à l'avenir, l'art. 6, al. 2, let. a, P-LTVA stipulent que les paiements fondés sur un man-

6506 dat de prestation ne font pas partie de la contre-prestation, ce qui permet d'éviter le contrôle des paiements fondés sur de tels mandats¹⁹⁷. – Les paiements en question ne font pas partie d'un échange de prestations entre le bénéficiaire du paiement et un tiers lorsqu'ils sont effectués, pour une part prépondérante au profit du fournisseur de la prestation. C'est le cas lorsque ces paiements permettent à un fournisseur de prestations déterminé de participer au marché, mais que le destinataire des prestations pourrait se les procurer sans autre sur le marché, même en l'absence du fournisseur de prestations concerné¹⁹⁸. Dans ce cas, ces versements ne constituent pas des contre-prestations et ne sont donc pas imposables. Par conséquent, on peut répondre de la manière suivante aux questions du conseiller national Gutzwiller: Question 1: Comme en droit privé, où ce n'est pas le titre du contrat mais son contenu qui est déterminant, seul est déterminant du point de vue de la TVA le fait qu'un paiement fait partie d'un échange de prestations. Si c'est le cas, le paiement est en principe imposable quelle que soit la manière dont il est désigné par la loi et les parties concernées.

De plus, la pratique de l'AFC tend à admettre largement que les paiements des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation. La TVA ne les grève donc pas. Les bénéficiaires doivent cependant réduire la déduction de l'impôt préalable en proportion. Si la notion de subvention a une autre signification dans la loi sur la TVA que dans la loi sur les subventions, cela a à voir non pas avec une interprétation différente de cette notion par les services de la Confédération, mais avec le fait que ces deux lois ne donnent effectivement pas la même définition de cette notion. L'utilisation d'une seule et unique définition dans ces deux lois aurait certainement un effet de simplification, mais elle entraînerait un élargissement de la notion de subvention étrangère au système de la TVA, des distorsions de la concurrence et des inégalités de traitement. De plus, elle ne rendrait pas service aux bénéficiaires des subventions car ils pourraient déduire des impôts préalables moins élevés, puisque l'obtention d'une subvention entraîne une réduction proportionnelle de l'impôt préalable prévue par la loi. Question 2: Aujourd'hui, 14 ans après l'introduction de la TVA, il n'y a plus de perception inattendue de la TVA. Tant le bénéficiaire que le bailleur de la subvention connaissent depuis lors la pratique de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Si, contre toute attente, la perception de la TVA devait être inattendue, le bénéficiaire des subventions déposerait, en général, une demande d'augmentation de la subvention. Chaque cas particulier est examiné. S'il apparaît qu'une augmentation

197 Du point de vue de la systématique de la TVA, les paiements destinés à acquitter les prestations de service public, qui ont pour but, par exemple, d'obtenir la concession de certaines lignes de car postal, constitueraient des contre-prestations imposables de tiers. Ces concessions reposent cependant dans leur grande majorité sur des mandats de prestations, dont les indemnités sont définies de par la loi comme des contre-prestations non imposables. 198 Exemple: l'approvisionnement de la population suisse en denrées agricoles peut être assuré sans difficulté par l'intermédiaire du marché mondial. Pour qu'ils puissent offrir leurs produits à des prix concurrentiels sur le marché, les producteurs indigènes, dont les coûts de production sont plus élevés que ceux de leurs concurrents étrangers pour des raisons structurelles, reçoivent différents paiements. Ces paiements ne font pas partie de l'échange des prestations entre le producteur et le client, car le client pourrait se les procurer ailleurs au même prix; par conséquent, ces paiements ne sont pas versés dans l'intérêt du destinataire de la prestation, mais dans celui du fournisseur de la prestation.

6507 de la subvention est justifiée, la correction se fera dans le cadre de la procédure ordinaire d'établissement du budget. Il en va de même pour les glissements budgétaires entre les départements. Ils sont en principe pris en compte et les plafonds sont adaptés en conséquence. Question 3: Par une application rigoureusement correcte de la TVA, les effets négatifs de l'imposition peuvent être évités dans une large mesure. Il faut également relever le problème de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de subvention. Ce problème ne joue en principe un rôle que lorsque le bénéficiaire des subventions fournit des prestations imposables (p. ex. les transports publics). Dans les domaines exclus du champ de l'impôt (p. ex. santé, culture, formation), il n'est pas possible de déduire l'impôt préalable: c'est en quelque sorte le «prix» de l'exclusion. Que la prestation soit fournie contre une subvention ou contre rétribution ne joue aucun rôle. On ne peut éviter que les collectivités publiques aient à supporter dans une certaine mesure la charge de la TVA. La part des impôts préalables non déductibles peut cependant être réduite par la suppression des exclusions du champ de l'impôt, dans le domaine de la santé

justement. Pour ce qui est des activités relevant de la puissance publique qu'elles exercent, activités exclues du champ de l'impôt, les collectivités publiques ne peuvent déduire l'impôt préalable. En l'espèce, elles sont assimilées au consommateur final. 12.3

Consultation sur la question d'un changement de système Le ch. 6.1 du rapport explicatif de février 2007 concernant l'avant-projet de simplification de la loi sur la TVA mis en consultation, soumet à la discussion trois alternatives pour imposer les subventions sans que le bénéficiaire ne doive réduire la déduction de l'impôt préalable: – l'alternative 1 prévoit que les subventions versées au bénéficiaire pour financer des prestations imposables font partie de la contre-prestation et sont imposables au même taux que les prestations subventionnées; – l'alternative 2 fait une distinction, comme le droit allemand par exemple, entre les «subventions proprement dites» et les «subventions improprement dites». Les «subventions proprement dites» ne font pas partie de la contre-prestation et ne sont donc pas imposables; en revanche, les «subventions improprement dites» font partie de la contre-prestation; – l'alternative 3 ne modifie pas la pratique concernant la définition des subventions et les subventions ne sont pas considérées comme faisant partie des contre-prestations. La grande majorité des participants à la consultation, en particulier ceux issus des milieux des collectivités publiques, des transports, du social, du sport, de la formation, de la culture et de l'environnement ainsi que les cantons, s'est prononcée en faveur de l'alternative 3. En revanche, rares sont ceux qui se sont prononcés sur la manière de compenser la diminution des recettes découlant de l'application de cette alternative, l'idée d'une réduction des subventions ayant trouvé un écho légèrement plus favorable que celle d'une hausse du taux de l'impôt.

6508 12.4 Conséquences d'un changement de système Pendant la procédure de consultation, un groupe de travail de l'AFC a examiné en étroite collaboration avec l'AFF le versement actuel des subventions et quantifié les conséquences du changement de système présenté. Les calculs se fondent sur l'hypothèse que les assujettis optent toujours pour la solution la plus favorable pour eux, c'est-à-dire qu'ils exploitent leurs possibilités d'optimisation. La modification de l'imposition des subventions a également des répercussions sur les bailleurs de subventions. On distingue entre comportement adaptatif et comportement non adaptatif. «Adaptatif» signifie que le bailleur de la subvention réduit le montant de ses subventions à concurrence de l'avantage que le bénéficiaire de la subvention retire de la possibilité de déduire désormais l'impôt préalable. Dans ce cas, le bénéficiaire dispose du même montant que dans le statu quo. «Non adaptatif» signifie que le bailleur de la subvention ne modifie pas le montant de sa subvention. Pour le bénéficiaire, cela signifie qu'il dispose de plus d'argent que dans le régime actuel. Les calculs n'ont pas été effectués sur la base de la LTVA en vigueur, mais sur la base des dispositions légales de la partie B199. Pour commencer, il a fallu estimer le montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et celui de la taxe occulte en relation avec les subventions et les «subvention croisées»²⁰⁰ qui affecte les bénéficiaires et constituent des recettes de TVA de la Confédération²⁰¹:

199 Sinon les conséquences à déterminer de l'imposition des subventions seraient faussées par d'autres modifications légales. Toutefois, les calculs sont encore basés sur un taux unique de 6 %. 200 Par «subvention croisée», on désigne la couverture des déficits au sein de la même collectivité publique. Par exemple, la couverture du déficit d'exploitation et des dépenses d'investissement de la piscine communale par l'intermédiaire du compte général constitue une subvention croisée. En revanche, une contribution d'une commune voisine à

l'exploit- tion de cette piscine constitue une subvention. 201 Les calculs sont basés sur les données de 2004, à l'exception des domaines des transports (2000), de l'agriculture (2002) et de la sylviculture (2001 à 2004). Les subventions ont été déterminées notamment sur la base des statistiques de l'AFF concernant les comptes financiers de la Confédération, des cantons et des communes. Jusqu'à l'entrée en vigueur du nouveau régime, les estimations chiffrées doivent être augmentées d'un cinquième en raison du renchérissement et de l'évolution générale.

6509 Tableau 27 Recettes de la Confédération provenant de la réduction de l'impôt préalable ou de la taxe occulte dans les huit domaines de tâches principaux²⁰² (en millions de francs et calculées à un taux unique de 6 %) Partie B Taux de l'impôt: 6 % Partie B Taux de l'impôt: 6 % Transports Sécurité sociale Confédération 230 Confédération 90 Cantons 96 Cantons 79 Communes 134 Communes 36 Total 460 Total 205 Agriculture Santé Confédération 115 Confédération 3 Cantons 5 Cantons 138 Communes 1 Communes 27 Total 121 Total 168 Sylviculture Épuration des eaux Confédération 2 Confédération 7 Cantons 2 Cantons 6 Communes 1 Communes 1 Total 5 Total 14 Culture et loisirs Confédération 5 Cantons 14 Communes 17 Total 36 Formation et recherche Total Confédération 60 Confédération 512 Cantons 227 Cantons 567 Communes 116 Communes 333 Total 403 Total 1 412 Domaine / bailleur de la subvention Domaine / bailleur de la subvention

Si on n'apporte aucun autre changement à l'imposition des subventions dans le cadre de la TVA, la réduction de la déduction de l'impôt préalable et la taxe occulte pesant sur les bénéficiaires de subventions qui ne peuvent déduire l'impôt préalable rapportera 1,4 milliard de francs à la Confédération rien que pour ces huit domaines. Sur ce montant, 500 millions de francs environ proviendront d'entreprises, d'institu- tions, de collectivités publiques et de services qui ont reçu des subventions ou des subventions croisées de la caisse fédérale.

202 D'après les statistiques de l'AFF concernant les comptes financiers 2004, ces huit domai- nes couvrent 83 % des subventions distribuées par la Confédération, les cantons et les communes.

6510 Le tableau 28 montre quelles seraient les conséquences, pour les bailleurs de sub- ventions, de l'octroi de la pleine déduction de l'impôt préalable au bénéficiaire de la subvention. Le montant total est inférieur à celui du tableau 27, car une partie des bénéficiaires de subventions ne peuvent pas déduire l'impôt préalable, même en épuisant toutes les possibilité d'optimisation de l'impôt: Tableau 28 Charge supplémentaire (-) ou diminution de la charge (+) du bailleur de subventions en cas de changement du système d'imposition des subventions par la TVA Bailleur de suventions Alternative 3 Comportement non adaptatif Confédération -1 316 Cantons 0 Communes 0 Comportement adaptatif Confédération -847 Cantons 532 Communes 315

Si la Confédération, les cantons et les communes ne modifient pas le montant de leurs subventions (comportement non adaptatif), les recettes de la Confédération provenant de la TVA diminueront de 1,3 milliards de francs pour les huit domaines examinés et, de l'autre côté, les bénéficiaires des subventions verront leur fonds augmenter d'autant. En cas de comportement totalement adaptatif, la Confédération pourrait réduire la diminution de ses recettes d'environ 470 millions de francs. Cela signifierait qu'elle réduirait ses subventions à concurrence du montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable que les

bénéficiaires de subventions n'auraient plus à faire. Les cantons pourraient alléger leurs comptes de 530 millions de francs en tout et les communes de 320 millions de francs. Le transfert de ces allègements à la Confédération permettrait de compenser les effets négatifs d'un changement de système. Toutefois, ni le comportement entièrement adaptatif, ni le comportement entièrement non adaptatif ne peuvent être qualifiés de proches de la réalité. Dans de nombreux cas, la réduction des subventions devrait se révéler difficile (voir ch. 12.5).

12.5 Possibilité de compensation en cas de changement de système

La question qui se pose est de savoir si cette diminution du produit de la TVA, de l'ordre de 1,3 milliard de francs, peut être compensée, et si oui, dans quelle mesure. D'une part, une augmentation du taux de la TVA de 0,4 % permettrait de compenser cette diminution. Le Conseil fédéral rejette cependant cette solution. D'autre part, la compensation pourrait se faire du côté des dépenses. Afin d'élaborer une telle compensation, le DFF a constitué et engagé un groupe d'expert commun avec la Confédération des directeurs cantonaux des finances (CDF). Par la suite, la CDF a laissé

entendre que les cantons n'étaient pas disposés à prêter main forte à une compensation assurant la neutralité des ressources financières entre la Confédération et les cantons. Les cantons ont soutenu le point de vue qu'une distorsion existant depuis l'introduction de la TVA devait être supprimée avec le changement du système d'imposition des subventions en matière de TVA. Après cette décision de la CDF, la Confédération n'a pratiquement plus aucun moyen de compenser la diminution de ses recettes avec les subventions des cantons et des communes. Reste à savoir quelles seraient les mesures que la Confédération pourrait prendre unilatéralement du côté des dépenses pour compenser, au moins partiellement, la diminution de ses recettes en cas de changement de système. Une partie de ces mesures pourrait être prise par la voie budgétaire, une autre nécessiterait la modification de certaines lois. D'une manière ou d'une autre, la question qui se pose est de savoir si ces réductions seraient politiquement acceptables. Si les Chambres fédérales décidaient d'accorder la pleine déduction de l'impôt préalable sur les subventions, les bénéficiaires de subventions pourraient à juste titre interpréter cette décision comme une hausse des subventions décidée par le Parlement. En dépit de ces réserves fondamentales concernant les possibilités de compensation en cas de changement de système, ces possibilités ont été explorées ci-dessous pour les domaines pertinents (transports, formation et recherche, sécurité sociale et agriculture).

– Plus d'un tiers de la hausse occulte des subventions, qui représente 1,3 milliard de francs au total, concerne les transports (routes et transports publics). Environ 60 % de ce tiers concernent les routes. On part de l'idée qu'il existe, pour les exploitants de routes, une incitation à générer des contre-prestations imposables pour bénéficier de la pleine déduction de l'impôt préalable. Etant donné que les deux tiers du pourcentage en question concernent les cantons et les communes, la Confédération ne pourrait compenser la diminution de ses recettes que pour le tiers qui reste, c'est-à-dire sur ses propres subventions. Les 40 % restants concernent les transports publics²⁰³. La part de la Confédération en représente les trois quarts. Pour les CFF, les subventions de la Confédération pourraient être réduites dans le cadre du budget. En revanche, le montant des subventions aux cantons pour le transport régional des personnes des entreprises de transport concessionnaires (ETC) est fixé dans la loi: il ne pourrait donc être réduit que par une modification de la loi, ce qui, sans l'accord des cantons, serait difficilement réalisable.

– Un peu moins d'un tiers de la hausse occulte des subventions concerne la formation et la recherche. La plus grosse part touche les cantons et les communes. Près de 40 % de la hausse occulte des subventions dans le domaine de la formation et de la recherche concerne

les hautes écoles (EPF, universités et hautes écoles spécialisées). Pour les EPF, les subventions pourraient être réduites par la voie du budget. Pour les universités et les hautes écoles spécialisées, en revanche, des modifications légales seraient nécessaires en vue de réduire le taux des subventions dans la future loi sur l'aide aux hautes écoles (LAHE). Les 60 % restants concernent les autres institutions de formation publiques. On part également de l'idée qu'en cas de changement de système, ces institutions commenceraient à générer des chiffres d'affaires

203 Lors de l'introduction de la TVA, les subventions au trafic public ont été relevées du montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable à effectuer.

6512 imposables afin de pouvoir demander le remboursement de la totalité des impôts prélevés. La Confédération n'aurait aucun moyen d'éviter ces diminutions de recettes, car le financement de ces institutions est assuré uniquement par les cantons et les communes. – La part de la sécurité sociale à la hausse occulte des subventions se monte à 10 % environ. Plus des deux tiers de cette hausse concerne les subventions des cantons et des communes à des institutions et des homes. Pour les cantons, il serait relativement facile d'éviter cette hausse des subventions. En revanche, la Confédération n'aurait aucune possibilité de récupérer les économies réalisées au niveau des cantons et des communes en raison de la cantonalisation de ces tâches dans le cadre de la nouvelle péréquation financière. En outre, la Confédération verrait ses recettes diminuer dans le cadre des subventions de l'assurance-chômage pour les mesures relatives au marché du travail et dans celui des contributions de l'AVS aux institutions sociales. Pour compenser ces diminutions de recettes, des modifications légales seraient nécessaires car le montant des subventions de la Confédération en faveur de l'assurance-chômage et de l'AVS est fixé dans la loi. – La part de l'agriculture à cette hausse occulte des subventions se monte à 10 % environ et ne concerne pratiquement que la Confédération. En raison des mécanismes de transfert, on ne sait pas exactement qui bénéficierait de cette hausse des subventions (l'agriculteur ou l'acquéreur des produits agricoles). La compensation pourrait se faire en principe par la voie du budget, en particulier au niveau des paiements directs. Cela affecterait cependant essentiellement les exploitations dont la part des paiements directs au produit total est supérieure à la moyenne. En résumé, on peut affirmer que la Confédération ne pourrait compenser qu'un quart environ de la diminution de ses recettes, estimée à un montant de 1,3 milliard de francs, par l'intermédiaire du budget (routes nationales, CFF, EPF, paiements directs à l'agriculture). Des modifications légales seraient nécessaires pour compenser un autre quart de cette diminution, notamment dans le domaine du transport régional de personnes, des universités et des hautes écoles spécialisées ainsi que dans le domaine de la sécurité sociale (LAVS et LACI). Pour près de la moitié des subventions, le législateur fédéral n'aurait même pas la possibilité de compenser la diminution de ses recettes. Un changement du système d'imposition des subventions ne pourrait donc être compensé que partiellement. Il entraînerait des diminutions de recettes dans une mesure que les finances fédérales ne sont pas en mesure de compenser intégralement. Dans ces conditions, le Conseil fédéral rejette donc catégoriquement un changement de système.

12.6 Conclusion La Confédération ne peut supporter une diminution des recettes de l'ordre de 900 à 1300 millions de francs et le Conseil fédéral refuse de relever le taux de la TVA de 0,3 ou 0,4 % pour compenser cette diminution. Etant donné que les efforts de la Confédération en vue de trouver une solution avec les cantons pour une compensation du côté des dépenses ont échoué, un changement de système d'imposition des subventions par

la TVA n'est pas réalisable. C'est pourquoi le Conseil fédéral veut maintenir le statu quo en ce qui concerne cette imposition: les subventions et les

6513 autres contributions des pouvoirs publics ne sont pas des contre-prestations et ne tombent donc pas dans le champ d'application de la TVA (art. 18, al. 2, P-LTVA). En contrepartie, l'assujéti qui reçoit les subventions doit réduire la déduction de l'impôt préalable en proportion (art. 34, al. 2, P-LTVA).

6514 Annexe 1 Taux d'imposition et limites d'exonération pour les petits entrepreneurs dans l'UE Etats membres Taux normal Taux réduit¹ Limite d'exonération pour les petits entrepreneurs

Euro Francs²

Belgique 21 % 6 % / 12 % 5 580 9 151 Bulgarie 20 % 7 % 25 565 41 927 République tchèque 19 % 5 % 37 622 61 700 Danemark 25 % – 6 705 10 996 Allemagne 19 % 7 % 17 500 28 700 Estonie 18 % 5 % 15 978 26 204 Grèce 19 % 4,5 % / 9 % 10 000 16 400 Espagne 16 % 4 % / 7 % 0 France 19,6 % 2,1 % / 5,5 % 76 300 125 132 Irlande 21 % 4,8 % / 13,5 % 70 000 114 800 Italie 20 % 4 % / 10 % 30 000 49 200 Chypre 15 % 5 % / 8 % 15 600 25 584 Lettonie 18 % 5 % 14 347 23 529 Lituanie 18 % 5 % / 9 % 28 962 47 498 Luxembourg 15 % 3 % / 6 % / 12 % 10 000 16 400 Hongrie 20 % 5 % 19 700 32 308 Malte 18 % 5 % 35 000 57 400 Pays-Bas 19 % 6 % 0 Autriche 20 % 10 % 30 000 49 200 Pologne 22 % 3 % / 7 % 13 883 22 768 Portugal 21 % 5 % / 12 % 9 976 16 361 Roumanie 19 % 9 % 32 702 53 631 Slovénie 20 % 8,5 % 25 000 41 000 République slovaque 19 % 10 % 44 642 73 213 Finlande 22 % 8 % / 17 % 8 500 13 940 Suède 25 % 6 % / 12 % 0 Royaume-Uni 17,5 % 5 % 87 098 142 841 Schweiz 7,6 % 2,4 % / 3,6 % 45 750 75 0003

Etat 1er janvier 2008 Sources: Commission européenne; Fiscalité et union douanière, 1er janvier 2008, Taux de TVA appliqués dans les Etats membres de la Communauté européenne²⁰⁴; http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_EC_annexI.pdf 1 Seuls les biens et les services énumérés à l'annexe III de la directive 2006/112/CE peuvent être soumis au taux réduit. Ce sont les denrées alimentaires et les aliments pour animaux, la distribution d'eau, les médicaments, les livraisons de livres, les droits d'entrée à des manifestations, l'hébergement dans des hôtels et des installations semblables. 2 Taux de change moyen entre le 21.04.2007 et le 01.04.2008: 1 Euro = 1,64 francs. 3 Ou 250 000 francs, si la dette fiscale ne dépasse pas 4000 francs par an.

204

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_fr.pdf

6515 Annexe 2 Taxation de prestations de services sélectionnées dans l'UE

Denrées alimentaires	Médicaments	Transport de personnes	Livres	Hébergement	Entrée à des manifestations culturelles	Entrée à des manifestations sportives
BE	6	6	6	6	6	ex 6
BG	20	20	20	20	7	20
CZ	5	5	5	5	5	5
DK	25	25	ex 25	25	25	ex 25
DE	7	19	7	7	19	ex 7
EE	18	5	5	5	18	5
EL	9	9	9	4.5	9	4.5
ES	4	4	7	4	7	ex 7
FR	5.5	2.1	5.5	5.5	5.5	5.5
IE	0	0	ex 0	13.5	ex 13.5	ex 13.5
IT	4	10	10	4	10	10
CY	0	0	8	5	8	ex 15
LV	18	5	5	5	5	ex 5
LT	5	5	5	5	5	ex 5
LU	3	3	ex 3	3	3	3
HU	20	5	20	5	20	20
MT	0	0	0	5	5	18
NL	6	6	ex 6	6	6	6
AT	10	20	10	10	10	ex 20
PL	3	7	7	0	7	7
PT	5	5	5	5	5	ex 5
RO	19	9	19	9	9	19
SI	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5
SK	19	10	0	10	19	19
FI	17	8	8	8	8	8
SE	12	25	6	6	12	6
UK	0	0	0	0	17.5	17.5

Chiffres: taux d'imposition en % ex: opérations exclues du champ de l'impôt

6516 Annexe 3 Liste des études Bodmer Frank, Répercussions de la TVA et de certaines réformes de la TVA sur l'économie, Rapport final du 27 avril 2007, (Bodmer);

http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/gutachten/bodmer_20080107.pdf

Cnossen Sijbren; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OcfEB Research Memorandum 9802, 1998 Daepf Martin und Schaltegger Christoph A., Moderne Steuersysteme, Grundfragen und Reformvorschläge, Berne, 10 septembre 2004

http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/alternative_steuersysteme.pdf Daepf Martin, Zur Taxe occulte in der Mehrwertsteuer, Eidg. Steuerverwaltung, Bern, 14. Januar 2005,

http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/taxe_occulte_mehrwertsteuer.pdf

Contrôle Fédéral des Finances, Tiefere Mehrwertsteuersätze als Steuervergünstigung: Evaluation des reduzierten Satzes für Lebensmittel und verwandte Bereiche, Berne, Octobre 2007, (CDF 2007);

http://www.efk.admin.ch/pdf/5305_Bericht_in_Deutsch.pdf Administration Fédérale des Contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Section questions économiques, Analyse des Verhältnisses der Mehrwertsteuereinnahmen zum Bruttoinlandprodukt und seinen Komponenten, Berne, Novembre 2004, (AFC 2004);

http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/mwst_bip.pdf

Administration Fédérale des Contributions, Rapport sur les conséquences financières de la réforme de la TVA, Berne, 29 février 2008, (AFC 2008);

<http://www.estv.admin.ch/f/aktuell/mwstreform/reform.htm> Administration Fédérale des Contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Section questions économiques, Schätzung zur Mehrwertsteuerbelastung im Bereich der Gemeinwesen, Berne, Février 2005;

http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/arbeitspapiere/mwst_gemeinwesen.pdf

KPMG et Université de Zurich, Institut für Rechnungswesen und Controlling, Management der Mehrwertsteuerrisiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre Mehrwertsteuer, Zurich 2004, (KPMG und IRC Uni ZH) www.kpmg.ch/library/publikationen_studien/12175.asp Müller Christoph A., Administrative Belastungen von Schweizer KMU im interkan- tonalen und internationalen Vergleich, Strukturberichterstattung, Office fédéral du développement économique et de l'emploi, Berne, 1998, (Müller 1998)

6517 PricewaterhouseCoopers, QuoVATis, Quel avenir pour la TVA suisse?, Bâle, Janvier 2007 http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_quovatis_exe_sum_enquete_tva_07_f.pdf

PricewaterhouseCoopers, Que vaut la TVA?, Bâle, Avril 2004, (PWC 2004);

http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_umfrage_wieviel_ist_mwst_wert_f.pdf

Rambøll Management GmbH, Messung der Bürokratiekosten der Mehrwertsteuer- Gesetzgebung auf Basis des Standard-Kosten-Modells, Septembre 2007, (Rambøll); www.seco.admin.ch/themen/00374/00459/02118/index.html?lang=de

Union suisse des arts et métiers, Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA, Berne, Septembre 2003, (USAM 2003);

www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst_bericht_f.pdf

Spori Peter, Rapport de P. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA à l'attention du

chef du DFF, Berne, le 12 mai 2006

<http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=fr> Banque mondiale et PricewaterhouseCoopers, Paying Taxes 2008, The global picture, (Banque mondiale et PWC 2008); http://www.pwc.com/gx/eng/tax/paying_taxes_2008.pdf Banque mondiale et PricewaterhouseCoopers, Paying Taxes, The global picture, (Banque mondiale et PWC 2007); http://www.doingbusiness.org/documents/DB_Paying_Taxes.pdf

6518 Annexe 4 Index des tableaux Tableau 1 Evolution du produit de la TVA (en millions de francs) Tableau 2 Evolution du PIB et de la créance TVA Tableau 3 Manière dont la consommation est imposée dans certains Etats membres de l'OCDE Tableau 4 Taux de TVA en vigueur dans les Etats de l'UE voisins de la Suisse Tableau 5 Les cinq obligations d'informer les plus onéreuses Tableau 6 Coûts administratifs de la taxe sur la valeur ajoutée (comparaison entre le statu quo et le projet de la partie A) Tableau 7 Conséquences financières de la partie A pour la Confédération Tableau 8 Conséquences des différents taux appliqués aux denrées alimentaires sur la charge supportée par les ménages Tableau 9 Détermination du taux unique Tableau 10 Coûts administratifs de la TVA (comparaison entre la situation actuelle et la partie B) Tableau 11 Assujettis établissant leur décompte au moyen de deux ou trois taux Tableau 12 Modification de la charge de TVA pour les différentes branches (2006) Tableau 13 Nouveaux assujettis dans la partie B Tableau 14 Conséquences pour le domaine de la santé Tableau 15 Chiffres d'affaires du domaine de la culture Tableau 16 Recettes de TVA de la Confédération provenant du domaine de la culture Tableau 17 Nouveaux assujettis du domaine de la culture Tableau 18 Nouveaux chiffres d'affaires imposables dans le domaine du sport Tableau 19 Recettes de TVA de la Confédération provenant du domaine du sport Tableau 20 Charge de la TVA pesant sur les ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B (sans correctif socio-politique) Tableau 21 Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois par rapport au statu quo si le projet de la partie B est appliqué (sans correctif socio-politique) Tableau 22 Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois par rapport au statu quo si le projet de la partie B est appliqué (avec correctif socio-politique)

6519 Tableau 23 Augmentation/diminution de la charge que représente le projet de la partie B (taux unique de 6,1 %) par rapport au module «taux unique» (taux unique de 6,0 %) du projet envoyé en consultation Tableau 24 Augmentation/diminution de la charge des différentes catégories de dépenses pour quatre types de ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B Tableau 25 Incidence du projet de la partie B sur l'indice suisse des prix à la consommation Tableau 26 Comparaison entre les cercles des bénéficiaires des instruments sociaux actuels Tableau 27 Recettes de la Confédération provenant de la réduction de l'impôt préalable ou de la taxe occulte dans les huit domaines de tâches principaux (en millions de francs et calculées à un taux unique de 6 %) Tableau 28 Charge supplémentaire (-) ou diminution de la charge (+) du bailleur de subventions en cas de changement du système d'imposition des subventions par la TVA

6520 Annexe 5 Index des illustrations Illustration 1 Evolution du produit de la TVA (en millions de francs) Illustration 2 Fonctionnement de la TVA Illustration 3 Assujettissement Illustration 4 Champ d'application de la TVA Illustration 5 Mécanismes de transfert et taxe occulte Illustration 6 Charge de TVA grevant les denrées alimentaires et les boissons sans alcool supportée par les ménages en % du revenu Illustration 7 Charge de TVA grevant les denrées alimentaires et les boissons sans alcool supportée par les ménages en francs par

mois Illustration 8 Répercussions du projet de la partie B sur les risques liés à la TVA pour les assujettis Illustration 9 Charge des ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B (en francs par mois), sans correctif socio-politique Illustration 10 Charge des ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B (en % du revenu), sans correctif socio-politique

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali Message sur la simplification de la TVA In Bundesblatt Dans Feuille fédérale In Foglio federale Jahr 2008 Année Anno Band 1 Volume Volume Heft 34 Cahier Numero Geschäftsnummer 08.053 Numéro d'affaire Numero dell'oggetto Datum 26.08.2008 Date Data Seite 6277-6520 Page Pagina Ref. No 10 142 058 Die elektronischen Daten der Schweizerischen Bundeskanzlei wurden durch das Schweizerische Bundesarchiv übernommen. Les données électroniques de la Chancellerie fédérale suisse ont été reprises par les Archives fédérales suisses. I dati elettronici della Cancelleria federale svizzera sono stati ripresi dall'Archivio federale svizzero.

E. 30

JO L 347 du 11.12.2006, p. 1

E. 30.22

36.59

45.47

54.80

63.73

Charge fiscale en % du revenu 0.53% 0.94% 0.64% 0.59% 0.53% 0.38% Statu quo (charge fiscale sur les denrées alimentaires et les boissons non-alcoolisées au taux de 2,4%) Charge fiscale des ménages avec le taux de TVA de 7,6% sur les denrées alimentaires et les boissons non-alcoolisées

128 Cf. Cnossen Sijbren; Global Trends and Issues in Value Added Taxation; OCfEB Research Memorandum 9802, 1998. OECD; Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries. A Comparative Survey and Evaluation; Paris, 1998 129 CDF 2007, p. 47 130 Ces calculs s'appuient sur les enquêtes sur les revenus et la consommation de l'Office fédéral de la statistique portant sur la période allant de 2003 à 2005.

6441 Illustration 6 Charge de TVA grevant les denrées alimentaires et les boissons sans alcool supportée par les ménages en % du revenu 0.0% 0.1% 0.2% 0.3% 0.4% 0.5% 0.6% 0.7% 0.8% 0.9% 1.0% en % du revenu Tous les ménages 0 - 4 599 4 600 - 6 699 6 700 - 8 899 8 900 - 11 899 11 900 et plus classes de revenus taux réduit de 2,4% taux normal de 7,6%

Pour chaque franc de diminution de la charge fiscale grevant les classes de revenus les plus faibles à l'achat de denrées alimentaires ou de boissons sans alcool, on abaisse cependant, du même coup, la charge fiscale des classes de revenus les plus élevées de 2 francs.

Illustration 7 Charge de TVA grevant les denrées alimentaires et les boissons sans alcool supportée par les ménages en francs par mois - 10 20 30 40

E. 31

E. 31.19

28.04

-3.15

431.84

27.93

24.48

-3.45

Autres biens et services 214.79

13.71

11.71

-2.00

173.44

11.34

9.07

-2.27

Assurances 2 337.85

54.19

72.18

17.99

1 006.48

34.68

52.79

18.11

Cotisations, dons et autres versements 161.38

2.28

3.20

0.92

268.53

3.39

4.34

0.94

Impôts et taxes 883.93

E. 32

Consumption Tax Trends, OCDE 2006, p. 24

6313 – un chiffre d'affaires minimum, qui permette de ne pas assujettir les petites entreprises et donne la possibilité aux administrations fiscales de se concentrer uniquement sur les assujettis importants. Tableau 3 Manière dont la consommation est imposée dans certains Etats membres de l'OCDE
Etats membres de l'OCDE Taux normal
Taux réduit Taux zéro
33 Etats-Unis Pas de TVA
34

Canada 35 5 % – Oui Norvège 25 % 8 % / 14 % Oui Australie 10 % – Oui Japon 5 % – Non
Mexique 15 % 10 % Oui Corée du Sud 10 % – Non Suisse 7,6 % 2,4 % / 3,6 % Oui

Source: Overview of General Turnover Taxes and Tax Rates, IBFD, International VAT Monitor, March/April 2008.

1.7.2 Union européenne – Généralités L'Europe a fait un pas vers l'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires en adoptant les deux Directives du 11 avril 1967³⁶ instituant un impôt multistade avec déduction de l'impôt préalable (dit «taxe sur la valeur ajoutée») comme la forme d'imposition du chiffre d'affaires obligatoire au sein de la Communauté. Avec l'adoption de la Sixième Directive du 17 mai 1977 (Sixième Directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme³⁷ [77/388/CEE]), le Conseil des Communautés

E. 32.10

-4.50

617.09

39.36

E. 32.12

38.94

6.83

2 201.88

48.81

62.74

13.93

Cotisations, dons et autres versements 342.89

3.05

3.60

0.56

195.35

2.21

2.92

0.71

Impôts et taxes 946.19

32.36

27.06

-5.30

1 129.75

38.64

32.31

-6.33

Total (en francs par mois) 7 127.25

255.66

248.61

-7.05

8 846.26

317.23

326.09

8.86

Total (en % du revenu) 93.432% 3.351% 3.259% -0.092% 85.636% 3.071% 3.157%
0.086% 8 900 - 11 899 Personne seule (sans les rentiers) Couples 6 700 - 8 899

Types de ménages Classe de revenus (en francs par mois) Revenu mensuel par ménage 10
340

7 633

Dépenses en fr. par mois Statu quo TVA TVA partie B "Taux unique" Différences TVA
Dépenses en fr. par mois Statu quo TVA TVA partie B "Taux unique" Différences TVA
Produits alimentaires, boissons non alcoolisées 919.87

21.56

54.65

E. 33

«Taux zéro» signifie que certaines prestations ne sont pas imposées sur le territoire national, mais que la déduction de l'impôt préalable est pleinement accordée (exonération). Les exportations qui sont en principe exonérées ne figurent pas dans ce relevé.

E. 33.09

608.34

14.26

E. 33.18

2.30

479.11

19.47

23.06

3.59

Frais d'écolage et de formation 85.21

2.91

5.18

2.27

15.09

0.52

0.92

0.40

Restauration, hôtellerie 499.15

E. 34

Certains Etats américains prélèvent des «sales taxes» (impôts sur les ventes), à des taux différents.

E. 35

Certaines provinces du Canada prélèvent des impôts provinciaux variant entre 7 % et 10,5 % sur certaines livraisons et prestations de services. Ces impôts provinciaux sont prélevés en plus de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires qui est de 5 %.

E. 35.03

-4.33

Autres biens et services 161.18

10.82

8.65

-2.17

182.81

12.17

9.71

-2.46

Assurances 1 564.16

E. 36

Première Directive du Conseil 67/227/CEE du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires JO no 71 du 14.4.1967, p. 1301 ss. et Deuxième Directive du Conseil 67/228/CEE du 11 avril en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, JO no 71 du 14.4.1967, p. 1303 ss.

E. 36.14

21.89

Boissons alcoolisées et tabacs 106.95

7.55

6.05

-1.51

96.56

6.82

5.46

-1.36

Vêtements et chaussures 301.29

21.28

17.04

-4.24

208.77

14.75

11.80

-2.94

Logement et énergie 1 662.64

35.56

28.79

-6.77

1 136.00

28.21

22.90

-5.30

Ameublement, équipement et entretien du ménage 302.38

20.69

16.61

-4.08

296.43

20.13

16.18

-3.95

Santé 274.13

11.31

16.42

5.11

594.01

23.08

35.62

12.55

Transports 737.09

46.63

37.33

-9.29

478.40

29.67

23.76

-5.91

Communications 212.22

14.79

12.01

-2.78

113.95

7.79

6.46

-1.33

Loisirs et culture 658.06

30.87

E. 37

JO L 145 du 13.6.1977, p. 1 ss, récemment remplacée par la Directive 2006/98/CE (JO L 221 du 12.8.2006, p. 9).

6314 européennes a lancé la deuxième phase de l'harmonisation concernant l'impôt sur le chiffre d'affaires. Cette directive, dont l'objet était de créer une base d'imposition uniforme des assujettis au système commun de la TVA, vise un rapprochement des législations jusque dans le moindre détail, afin de doter la CE d'une base de calcul uniforme pour ses revenus et de prévenir des déviations de la clé de répartition. Certes, l'adoption de la directive est – comme celle de toutes les directives en général – contraignante pour les Etats membres, mais uniquement au regard de l'objectif à atteindre, de sorte que chaque

Etat membre conserve la faculté de promulguer ses propres lois en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires; leur liberté est cependant limitée, dans une large mesure et dans de nombreux détails, par le but visé, quand il s'agit de décider de la forme et des moyens de réalisation de l'objectif. L'obligation de consultation vient encore restreindre la marge de liberté restante. La 6e Directive est structurée comme une loi fiscale. Elle était donc considérée comme un modèle pour toute loi concernant les taxes sur le chiffre d'affaires. La Sixième Directive et les directives accessoires ont été finalement regroupées dans la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée³⁸ («Directive TVA», aussi abrégée directive 2006/112/CE) sans modifications du contenu. La directive 2006/112/CE offre un aperçu plus clair de la législation en matière de TVA actuellement en vigueur au sein de l'UE et est valable depuis le 1er janvier 2007. Elle contient à la fin un tableau de concordances qui établit le lien entre les dispositions de la Sixième Directive et celles de la nouvelle Directive. Lorsqu'il a été question, en Suisse, de passer de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée, on s'est logiquement inspiré de la 6e Directive. La plupart des principes fondamentaux inscrits dans l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) édictée par le Conseil fédéral le 22 juin 1994 correspondaient déjà à ceux de la 6e Directive. De même, plus tard, les travaux d'élaboration de la loi actuelle sur la TVA ont été axés sur la compatibilité du droit suisse avec le droit communautaire. Pourtant, la taxe sur la valeur ajoutée en vigueur en Suisse s'éloigne, sur plusieurs points importants, de la réglementation de la CE: par exemple, les définitions de la «livraison» diffèrent et le traitement fiscal des dons et des subventions ainsi que la base de calcul des prestations à soi-même ne sont pas les mêmes. Aujourd'hui encore, les avis sont unanimes quant à la nécessité de veiller à la compatibilité de la TVA suisse avec le système de l'UE. Mais il apparaît plus important de parvenir à une «compatibilité de résultats» plutôt que de vouloir par tous les moyens arriver à une «compatibilité technique» au niveau des réglementations. Il faut donc accepter d'avoir encore certaines différences de réglementation au niveau technique avec l'UE. L'avant-projet proposé porte sur une réglementation qui diffère volontairement, sur certains points, de celle adoptée par l'UE, mais qui contribue à atteindre les objectifs définis au ch. 1.3. Toutefois, ces différences restent limitées: 1. Il faut d'une part que, dans le cadre du trafic transfrontalier, les exportations suisses bénéficient des mêmes conditions que les concurrents étrangers. 2. Il faut d'autre part éviter que les fournisseurs étrangers ne soient avantagés par la TVA sur le marché suisse.

E. 38

JO L 347 du 11.12.2006, p. 1

6315 Etant donné que la TVA touche toutes les transactions commerciales et que l'économie suisse est très étroitement liée à celle de l'Europe, il apparaît donc que, bien que l'on veuille conserver certaines différences, une harmonisation avec le droit européen est importante et nécessaire. Dans tous les cas, il faut éviter les doubles impositions et les doubles exonérations d'impôt. Les prochains chapitres montrent dans quelle mesure les dispositions du présent projet de loi fédérale sur la TVA concordent avec le droit européen, et plus particulièrement avec la directive 2006/112/CE. Le tableau 4 indique les taux d'imposition appliqués dans les Etats de l'UE voisins de la Suisse (état au 1er janvier 2008). Un aperçu de l'ensemble des taux en vigueur dans l'UE est présenté à l'annexe 1. Tableau 4 Taux de TVA en vigueur dans les Etats de l'UE voisins de la Suisse Pays Taux normal Taux réduit³⁹ Taux zéro⁴⁰ Allemagne 19 7 non France 19,6 2,1 / 5,5 non Italie 20 4 / 10

oui Autriche 20 10 / 12 non Suisse 7,6 2,4 / 3,6 oui

Source: Commission européenne, Fiscalité et union douanière, 1.1.2008, Taux de TVA appliqués dans les Etats membres de la Communauté européenne⁴¹

1.7.3 Sujet fiscal 1.7.3.1 Limites de chiffres d'affaires Celui qui exerce de façon indépendante une activité basée sur la réalisation durable de recettes provenant de la fourniture de prestations et qui exploite ainsi une entreprise est en principe assujéti à la TVA. Conformément à l'art. 10, al. 2, let. a, P-LTVA, est exonéré de l'assujéttissement celui qui réalise des chiffres d'affaires inférieurs à 100 000 francs par an. Dans ce cas, conformément à l'art. 11 P-LTVA, le droit existe de se soumettre volontairement à l'impôt.

E. 39

Seuls les biens et les services énumérés à l'annexe III de la directive 2006/112/CE peuvent être soumis au taux réduit. Ce sont les denrées alimentaires et les aliments pour animaux, la distribution d'eau, les médicaments, la livraison de livres, les droits d'entrée à des manifestations, l'hébergement dans les hôtels et installations semblables.

E. 40

«Taux zéro» signifie que certaines prestations ne sont pas imposées sur le territoire national, mais que la déduction de l'impôt préalable est pleinement accordée (exonération). Les exportations qui sont en principes exonérées ne figurent pas dans ce relevé.

E. 41

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_fr.pdf

6316 Dans l'UE, toutes les personnes qui exercent une activité économique de façon indépendante sont en principe assujétties à l'impôt. C'est pourquoi le droit communautaire ne prévoit pas l'option de l'assujéttissement subjectif. Selon l'art. 281 ss de la directive 2006/112/CE, les Etats membres ont en principe le droit d'octroyer une exonération aux petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 5000 euros lorsqu'une imposition normale serait source de difficultés pour elle en raison de leur activité ou de leur structure. Le relèvement de ces limites d'imposition est possible dans certaines conditions. La réglementation de l'assujéttissement a été adaptée à la conception européenne. La limite du chiffre d'affaires pour l'exemption d'impôt (100 000 francs) est plutôt élevée si on la compare à la limite européenne. La France, l'Angleterre et l'Irlande constituent une exception; en effet, leur limite de chiffre d'affaires est respectivement de 125 132 francs, 142 841 francs et 114 800 francs, ce qui est nettement supérieure à la limite de 100 000 francs proposée dans le présent projet. Le droit allemand (§ 19, al. 1, D-UStG) prévoit de renoncer à la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires des entrepreneurs uniquement si le chiffre d'affaires (avec les impôts qui le frappent) n'a pas dépassé 17 500 euros l'année précédente et s'il y a lieu de penser qu'il ne dépassera pas 50 000 euros pendant l'année en cours.⁴² 1.7.3.2 Imposition de groupe Conformément à l'art. 13 P-LTVA, les entreprises ayant leur siège ou un établissement stable sur le territoire de la Confédération, réunies sous la direction unique d'un sujet de droit, peuvent demander à être traitées comme un seul assujétti (groupe). Par rapport au droit communautaire, cette disposition de la loi constitue une mesure très libérale. La directive 2006/112/CE n'oblige pas les Etats membres à introduire l'imposition de groupe (= entité économique). Elle ne fait que leur accorder la possibilité d'en prévoir une, sous réserve de l'avis de la commission sur la TVA, qui serait

applicable aux personnes résidentes dans le pays, juridiquement indépendantes mais néanmoins étroitement liées les unes aux autres par des liens financiers, économiques et structurels (art. 11 de la directive 2006/112/CE). Parmi les Etats membres de l'UE, l'Allemagne, l'Autriche, la Grande-Bretagne, l'Italie et les Pays-Bas sont les pays qui admettent un tel regroupement de sociétés juridiquement indépendantes, assujetties en tant qu'entité unique à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Le droit allemand, en particulier, ne laisse aucune marge de manœuvre en matière de composition du groupe. Dans la mesure où les conditions de l'entité économique sont réunies, les personnes morales subordonnées (sociétés du groupe, filiales) doivent plutôt être considérées comme des employées de la société supérieure (société responsable du groupe, société mère), c'est-à-dire comme des sociétés dépendantes. C'est la société mère qui est l'entrepreneur (§ 2, al. 2, no 2 D-UStG).

E. 42

Cf. aperçu dans l'annexe 1.

6317 1.7.4 Objet de l'impôt 1.7.4.1 Livraisons Selon la loi suisse régissant la taxe sur la valeur ajoutée, il y a notamment une livraison lorsque le pouvoir de disposer économiquement d'un bien est octroyé à un tiers (art. 3, let. d, ch. 1, P-LTVA). Cette définition est pleinement conforme aux dispositions de l'art. 14 de la directive 2006/112/CE (cf. § 3, al. 1, D-UstG; art. 256, II, ch. 1, du Code Général des Impôts [CGI]). La notion de livraison, telle que définie à l'art. 3, let. d, ch. 2, P-LTVA, est également largement conforme à celle de l'UE. D'après cette notion, la fourniture d'un bien étranger sur lequel des travaux ont été effectués pour le compte de tiers est également considérée comme une livraison, même lorsque l'entrepreneur n'a dû utiliser aucun matériel propre. Contrairement au droit suisse, la CJCE⁴³ exige cependant que le traitement produise un nouveau bien. Les travaux de réparation ou de rénovation, qui ne changent pas la nature du bien, sont également considérés comme des livraisons selon l'interprétation du droit suisse. D'après l'art. 14, al. 3, de la directive 2006/112/CE, les Etats membres peuvent considérer certaines prestations dans le domaine de la construction comme une livraison de biens. Contrairement au législateur français (art. 256, II, ch. 3, let. b, CGI), le législateur allemand, par exemple, n'a pas fait usage de cette disposition facultative (v. § 3, al. 4, UstG-D). Par contre, la notion de livraison, telle que définie à l'art. 3, let. d, ch. 3, P-LTVA, diffère de celle du droit communautaire. D'après la loi suisse régissant la TVA, la cession d'un bien à des fins d'usage ou de jouissance en vertu d'un contrat de bail à loyer, d'un contrat de bail à ferme ou d'un contrat de leasing par exemple, est considérée comme une livraison. A défaut d'une disposition correspondante dans la directive 2006/112/CE, le leasing, la location et l'affermage sont considérés par les Etats membres de l'UE comme des prestations de services. La prestation est considérée pour l'essentiel comme un octroi d'usage. Il n'est pas tenu compte de l'acte positif (par ex. de la remise de la chose louée, éventuellement de son maintien en bon état). Une livraison n'est considérée comme telle que dans les cas où le bien est transmis sur la base d'un contrat prévoyant la location du bien pendant une période donnée, ou sa vente à tempérament liée à une clause stipulant que le droit de propriété ne sera acquis qu'après règlement du dernier versement dû (art. 14, al. 2, let. b, de la directive 2006/112/CE, cf. art. 256 II ch. 3, let. c, du CGI). La qualification de la location et du leasing comme une livraison ou comme une prestation de services a une incidence principalement sur le lieu d'imposition. Dans l'un comme dans l'autre cas, la souveraineté en matière d'imposition des Etats concernés dans un contexte international doit être réciproquement limitée (compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux

frontières) afin d'éviter des doubles impositions et des distorsions au niveau de la concurrence. En cas de livraisons, la compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux frontières est effectuée en règle générale par l'exonération fiscale lors de l'exportation physique du bien et son imposition lors de l'importation. En ce qui concerne les prestations de services, la compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux frontières est faite régulière-

E. 43

Arrêt de la CJCE du 14 mai 1985, *Van Dijk's Boekhuis, BV contre Staatssecretaris van Financiën*, affaire C-139/84, Recueil 1985, p. 1405, réf. 21–24.

6318 ment par le transfert du lieu de la prestation au lieu de l'utilisation effective ou de l'exploitation des prestations de services (art. 58 de la directive 2006/112/CE). L'Allemagne, par exemple, en a fait usage et se fonde sur le lieu de l'utilisation prépondérante de la prestation en cas de location ou de leasing de moyens de transport (§ 1 al. 1, n°3 UStDV). Cette réglementation pose de nombreuses difficultés de preuves et entraîne, entre autres, des décisions motivées sur le plan fiscal concernant l'utilisation des moyens de transport. De plus, la compensation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux frontières n'est effectuée que par approximation car on se fonde sur le lieu de l'utilisation prépondérante. Au lieu de l'imposition unique à titre de livraison lors de l'importation, lors du passage de la frontière du bien loué ou en leasing, il faut pouvoir, d'une part, justifier suffisamment au regard du droit d'un droit de bail à loyer ou d'un contrat de leasing pour qu'aucun impôt sur les importations ne soit prélevé. Par ailleurs, le locataire ou le preneur de leasing doit décomposer l'acquisition de la prestation de services au moyen de l'impôt sur les acquisitions lorsque le bien est utilisé de manière prépondérante dans le pays. Ainsi, la situation s'est considérablement compliquée non seulement pour les douanes, mais aussi pour les assujettis. A partir de 2010, les nouvelles dispositions concernant le lieu de la prestation de services entreront en vigueur dans l'UE.⁴⁴ Ces dispositions distingueront nettement les prestations fournies aux assujettis des prestations fournies aux non-assujettis ainsi que les locations et le leasing à long terme des locations et du leasing à court terme en cas de location ou de leasing des moyens de transport. Pour éviter efficacement les doubles impositions, toutes les différences prévues par le droit européen, doivent également être reportées dans le système de la TVA suisse. Cela contribuera à simplifier la TVA. Toutefois cette situation ne permettra pas d'éviter les différences impositions nationales, autorisées dans le cadre de la directive 2006/112/CE, ni les risques de doubles impositions y relatifs. Le prélèvement de l'impôt sur la location et le leasing de prestations de services entraînera également d'autres difficultés. Si le bien d'un particulier domicilié en Suisse est loué ou pris en leasing à l'étranger, le particulier en question ne serait assujetti qu'au moment où la contre-prestation dépasserait 10 000 francs. Etant donné que plus de la moitié des véhicules en Suisse sont achetés en leasing et que les autres biens de consommation suivent de plus en plus la même tendance, cet état de fait pourrait entraîner le transfert de ces activités à des fournisseurs de prestations étrangers et, par la même occasion, des inconvénients considérables au niveau de la concurrence suisse. Car, en ce qui concerne le leasing privé de biens de consommation, la limite annuelle du chiffre d'affaires de 10 000 francs n'est majoritairement pas dépassée. L'assujettissement subjectif du fournisseur étranger de prestations en Suisse, ne résoudrait qu'à moitié le problème car les possibilités de vérification ne sont pas suffisantes. La qualification de la location et du leasing comme prestation de services n'est donc pas en mesure d'éliminer de façon suffisante les cas

actuels de double imposition d'une part, et le passage de la frontière de biens loués ou pris en leasing entraînerait de nouveaux problèmes, d'autre part. On ne peut pas dire que cette approche améliore la situation – elle tendrait plutôt à l'aggraver –, le problème est simplement déplacé; il faut donc s'en tenir à la notion actuelle de livraison telle qu'on l'entend en Suisse.

E. 44

Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, JO L 44 du 20.2.2008, p. 11.

6319 1.7.4.2 Prestations de services Conformément à l'art. 24 de la directive 2006/112/CE et d'après également l'art. 3, let. e, P-LTVA, toutes les prestations, qui ne sont pas des livraisons, sont des prestations de services. Raison pour laquelle chaque prestation est soumise à l'impôt. Si des prestations sont exonérées de l'impôt, il faut les mentionner explicitement dans la loi. Sur la base de cette complémentarité des deux catégories de prestations, la notion de prestation de services dans le droit suisse, en raison de la plus grande étendue accordée à la notion de livraison, est plus étroite que la notion de prestation de services conformément à la directive 2006/112/CE (cf. ch. 1.7.4.1).

1.7.4.3 Prestations à soi-même Le mécanisme de correction des prélèvements de biens dans l'entreprise doit éviter que l'entreprise assujettie qui utilise des biens à des fins étrangères à l'entreprise, soit avantagée fiscalement par rapport aux non-assujettis (art. 32, al. 2, P-LTVA). La directive 2006/112/CE ne prévoit pas de mécanisme de correction concernant les prestations à soi-même. Les prestations sont plutôt assimilées aux livraisons ou aux prestations de services à titre onéreux, même si – comme c'est le cas pour l'entrepreneur en raison individuelle – il n'y a qu'une seule personne qui y participe (art. 16 et 26 de la directive 2006/112/CE). En l'occurrence, la prestation à soi-même est simulée. Les prestations de services à soi-même, qui conformément à l'art. 26 de la directive 2006/112/CE sont en principe imposables dans l'UE, doivent désormais également être imposées conformément à l'art. 32 P-LTVA lorsqu'il s'agit de prestations de services qui sont acquises par des tiers. D'après le projet, les prestations de services que l'assujetti fournit pour son propre besoin continuent d'être exonérées.

1.7.4.4 Lieu de la prestation Dans la mesure où le bien livré n'est ni transporté ni expédié par le fournisseur, est réputé lieu de livraison l'endroit où il se trouve au moment du transfert du pouvoir de disposer, de sa remise ou de sa mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance (art. 7, al. 1, let. a, P-LTVA). Dans les cas mentionnés à l'art. 7, al. 1, let. b, P-LTVA, lorsque le bien doit être livré par le fournisseur lui-même ou par un tiers mandaté par lui-même, le lieu de livraison est l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur (ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers). Ces dispositions réglant le lieu de livraison sont conformes, quant à leur contenu, aux art. 31 et 32 de la directive 2006/112/CE. Selon l'art. 8, al. 1, P-LTVA, le principe du lieu du destinataire s'applique également désormais aux prestations de services. En d'autres termes, tant que la loi n'en dispose pas autrement de manière explicite, on considère que les prestations de services ont été fournies au lieu auquel le destinataire a son siège ou un établissement stable ou, à défaut, au lieu de son domicile ou au lieu depuis lequel il exerce son activité. Cette disposition remplace le principe du lieu du prestataire, principe qui constituait jusqu'à présent la règle fondamentale. Sur ce point, l'avant-projet de

6320 loi diffère du droit communautaire actuel, dans lequel le principe du lieu du prestataire est la règle fondamentale (art. 43 de la directive 2006/112/CE), mais il prend déjà en

considération les nouvelles réglementations⁴⁵. Ces nouvelles réglementations entreront progressivement en vigueur dans l'UE à partir de 2010 pour ce qui est du lieu des prestations de services: à l'avenir, les prestations de services fournies à l'égard d'assujettis («B2B», «business to business») seront imposées dans l'UE selon le principe du lieu du destinataire, mais pour les prestations de services fournies à des non-assujettis («B2C», «business to consumer»), le principe du lieu du prestataire est maintenu comme règle générale. L'UE a entre autres pris cette décision pour éviter que des entreprises qui fournissent des prestations de services au sein de la communauté, ne soient imposées pour cette raison dans chaque Etat membre de l'UE d'un bénéficiaire de la prestation. Ces questions et ces problèmes ne se posant pas en Suisse, la reprise de la distinction entre des destinataires assujettis et destinataires non assujettis par rapport au lieu de la prestation de services n'est pas pertinente. Elle ne ferait que compliquer considérablement le système de la TVA. Pour éviter des distorsions au niveau de la concurrence, il est cependant nécessaire d'imposer les prestations de services au même endroit, comme le fait l'UE. Ceci pourra être garanti par la description abstraite des prestations de services qui sont imposées au lieu du prestataire. Ce n'est que lorsque une prestation de services ne présente pas cette caractéristique, qu'elle relève de la règle générale du lieu du destinataire conformément à l'art. 8, al. 1, P-LTVA. Cela concerne dans une large mesure les prestations de services, qui dans l'UE, sont considérées également comme des prestations fournies à des assujettis au lieu du destinataire (par ex. prestations de conseil et de publicité). Par contre, si ces prestations de services sont fournies à des non-assujettis, elles doivent uniquement être imposées au sein de l'UE et lors de leur importation dans l'UE au lieu du prestataire. En cas d'exportation dans un pays tiers, le principe du lieu du destinataire est également appliqué; c'est pourquoi il n'y a aucune double imposition entre la Suisse et l'UE. L'art. 8, al. 2, let. b, P-LTVA, prescrit que les prestations des agences de voyages et des organisateurs de manifestations doivent également être imposées au lieu du prestataire. Cette réglementation correspond au droit de l'UE en vigueur dans la mesure où ces prestations de services sont concernées par l'art. 43 de la directive 2006/112/CE. A partir de 2010, ces prestations de services fournies aux assujettis de l'UE devront être cependant imposées au lieu du destinataire. Un risque potentiel de double imposition ne peut pas être évité si les assujettis et les non-assujettis sont traités de la même manière. Les prestations mentionnées à l'art. 8, al. 2, let. c à g, P-LTVA, doivent être imposées au même endroit qu'elles le sont sur la base du droit de l'UE en vigueur. Des différences sont possibles là où la P-LTVA a déjà été adaptée aux règles du lieu des prestations de services en vigueur depuis 2010 dans le droit de l'UE. Cela concerne les prestations hôtelières, pour lesquelles le lieu d'activité sera déterminant à l'avenir et non plus le lieu du prestataire, d'une part, et les prestations du secteur de l'hébergement, qui seront imposées où l'immeuble est sis conformément à la future réglementation de l'UE, d'autre part.

E. 45

Directive 2008/8/CE du Conseil du 12.2.2008 portant modification de la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, JO L 44 du 20.2.2008, p. 1.

6321 L'imposition des prestations dans le domaine de la coopération internationale au développement et de l'aide humanitaire au lieu de destination a également été maintenue (art. 8, al. 2, let. h, P-LTVA). Conformément à l'art. 146, al. 1, let. c, de la directive 2006/112/CE, seules les prestations fournies à des collectivités autorisées sont exonérées de

l'impôt dans l'UE, dans la mesure où ces prestations sont fournies dans le cadre de leur activité caritative, humanitaire ou éducative en dehors de la communauté. Les prestations de services fournies aux différentes collectivités ne sont pas traitées de façon particulière.

1.7.4.5 Opérations exclues du champ de l'impôt Les opérations exclues du champ de l'impôt selon l'art. 21 P-LTVA correspondent, au niveau du contenu, à celles mentionnées aux art. 132 et 135 de la directive 2006/112/CE, qui établit une différence entre les exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général (art. 132) et les autres exonérations (art. 135) ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Comme c'est déjà le cas dans le droit actuel, il existe des différences importantes par rapport au droit européen dues à une plus large application des opérations exclues, surtout dans le domaine de l'éducation et de la formation (art. 21, al. 2, ch. 11, P-LTVA). L'art. 21, al. 2, ch. 14, P-LTVA, exclut du champ de l'impôt un grand nombre de prestations de services culturelles, à condition qu'elles soient fournies directement au public. Le droit communautaire prévoit dans ce cas aussi une franchise, mais uniquement sous réserve que les prestations de services de nature culturelle (celles-ci devant être plus précisément définies par les Etats membres) et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, soient fournies par des institutions de droit public ou par d'autres institutions reconnues par l'Etat membre concerné (art. 132, al. 1, let. n, de la directive 2006/112/CE). En outre, pour les institutions non reconnues de droit public, les Etats membres peuvent lier l'exonération à certaines conditions, énumérées à l'art. 133 de la directive 2006/112/CE, comme par exemple le bénévolat et les buts non lucratifs.⁴⁶ La loi sur la TVA et le présent projet de loi ne connaissent pas de disposition prévoyant que les activités des établissements publics de radiodiffusion et de télévision, hormis celles à caractère commercial, sont exclues du champ de l'impôt (cf. art. 132, al. 1, let. q de la directive 2006/112/CE). S'ils le souhaitent, les assujettis peuvent opter pour l'assujettissement à titre volontaire des prestations exclues du champ de l'impôt. Font exception par exemple les prestations de services du secteur financier et du secteur des assurances (art. 22 P-LTVA). On a ainsi fixé une règle dépassant largement celle de la directive 2006/112/CE. En ce qui concerne l'option pour les prestations exclues du champ de l'impôt, l'art. 137 de la directive 2006/112/CE donne aux Etats membres la possibilité d'octroyer un droit d'option, mais seulement pour un nombre limité d'opérations. Il s'agit des opérations relevant du domaine des mouvements de fonds et de capitaux (let. a), de la livraison de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol

E. 46

Les entrées à des manifestations sportives ou culturelles sont p. ex. imposables dans de nombreux pays de l'UE; voir annexe 2.

6322 y attendant, à l'exception des nouvelles constructions précédant la première occupation (let. b), de la livraison de biens immeubles non bâtis qui ne sont pas délimités comme terrain à bâtir (let. c), des opérations en relation avec la location et l'affermage (let. d). Les Etats membres peuvent cependant décider librement de limiter l'étendue du droit d'option ou d'y renoncer entièrement. L'Allemagne, par exemple, a fait usage de ce droit. Ainsi, l'entrepreneur ne peut renoncer à une exonération d'impôt que si le chiffre d'affaires est réalisé avec un autre entrepreneur pour l'entreprise de ce dernier (§ 9, al. 1, D-UstG).

1.7.4.6 Exonérations L'objectif particulier des dispositions régissant les exonérations (cf. art. 23 P-LTVA) est de concrétiser le principe du pays de destination. Dans la directive 2006/112/CE, les prescriptions en la matière se trouvent aux art. 138 à 166. Conformément à l'art. 146, ch. 1, let. a, de la directive 2006/112/CE, les livraisons de biens

expédiés ou transportés en dehors de l'UE, par le vendeur ou pour son compte, sont exonérées (art. 23, al. 2, ch. 1, P-LTVA). Une exonération est applicable lorsque des biens mobiliers et en particulier des moyens de transport sont mis à la disposition de tiers essentiellement à des fins d'usage ou de jouissance à l'étranger.

1.7.5 Calcul de l'impôt et taux de l'impôt

1.7.5.1 Contre-prestation

Le calcul de l'impôt se base, en règle générale, sur la contre-prestation effectivement versée (art. 24, al. 1 et art. 3, let. f, P-LTVA). Est réputée contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services. 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 (art. 24, al. 2, P-LTVA). Cette disposition est eurocompatible – sous réserve du commentaire du ch. 1.7.5.2 – et ne nécessite par conséquent pas d'explications supplémentaires (art. 72 ss de la directive 2006/112/CE).

1.7.5.2 Subventions

Conformément à l'art. 34, al. 2, P-LTVA, les subventions et les dons entraînent, chez l'assujetti, une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable. A cet égard, le droit communautaire adopte un point de vue plus différencié. Pour la livraison de biens et de prestations de services, les subventions directement liées au prix de ces opérations sont considérées comme des contre-prestations et soumises comme telles à l'impôt (art. 73 de la directive 2006/112/CE). C'est pourquoi le droit allemand sur le chiffre d'affaires établit une différence entre les subventions improprement dites et les subventions proprement dites. Les conditions de la pseudo-subvention, imposable, sont réunies lorsqu'il y a un échange entre la prestation de l'entrepreneur prestataire (qui reçoit la subvention) et celle du bailleur de fonds (qui alloue la subvention), car l'entrepreneur fournit clairement sa prestation dans le but d'obtenir la contre-prestation. Il y a également pseudo-subvention en cas de contre-

6323 prestation complémentaire d'un tiers, c'est-à-dire de paiements effectués pour une prestation à une entreprise prestataire qui n'est pas le bénéficiaire de la subvention. Sont par contre réputées subventions proprement dites, non imposables, les moyens financiers qui ne sont pas liés à un échange de prestations, mais octroyés indépendamment d'une prestation déterminée, par exemple en vue de mettre leur bénéficiaire en état d'accomplir des tâches d'intérêt public. Font également partie des subventions non imposables les moyens financiers accordés en vue de permettre, de manière générale, à leur bénéficiaire de déployer des activités d'entrepreneur ou de remplir les tâches qui lui incombent au regard du but de la société. Dans le domaine des subventions qui ne possèdent pas un caractère de contre-prestation, les Etats membres sont libres de prévoir une réduction de la déduction de l'impôt préalable (art. 174 de la directive 2006/112/CE). Contrairement à l'Allemagne et à l'Autriche, qui accordent la déduction de l'impôt préalable, la France a opté pour une réduction de la déduction de l'impôt préalable, en la liant cependant à certaines conditions (art. 212 de l'annexe II au CGI) (cf. ch. 12).

1.7.5.3 Taux de l'impôt

En matière de taux de l'impôt, une différence notable existe avec le droit communautaire. Dans cette partie du message, le taux normal de 7,6 %, le taux réduit de 2,4 % et le taux spécial de 3,6 % pour les prestations du secteur de l'hébergement ne seront pas modifiés. Au sein de l'UE, les taux de l'impôt, c'est-à-dire le nombre et le montant des taux, ainsi que les délimitations relatives aux biens et aux prestations de services fournis, soumis aux différents taux, n'ont pas encore été harmonisés. Les Etats membres sont cependant obligés d'appliquer un taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée de 15 % au moins (art. 97 de la directive 2006/112/CE). En plus de ce taux normal, l'annexe III de la directive 2006/112/CE contient une liste des prestations de services pouvant faire l'objet, dans les Etats membres, d'un ou de deux taux réduits de 5 % au moins. Sont en particulier concernées ici les livraisons de

biens de première nécessité, ainsi que les prestations qui visent un but de politique sociale ou culturelle. Par ailleurs, les biens importés doivent être imposés au même taux que celui applicable à la livraison de biens analogues sur le territoire national (art. 94, al. 2, de la directive 2006/112/CE). Cette disposition garantit ainsi une taxation identique des marchandises d'origine nationale et d'origine étrangère. Il n'est plus possible de prévoir un taux majoré pour certaines catégories de marchandises de luxe («biens de luxe»). Pratiquement tous les Etats membres de l'UE appliquent plusieurs taux; seul le Danemark a adopté un taux unique de 25 %. A partir du 1er janvier 2007, la République de Slovaquie a ajouté à son taux unique (19 %) un taux réduit de 10 % pour certains produits pharmaceutiques et moyens thérapeutiques pour les personnes handicapées⁴⁷.

E. 47

Cf. aperçu des taux de TVA appliqués dans l'UE à l'annexe 1.

6324 1.7.6 Déduction de l'impôt préalable Conformément à l'art. 29, al. 1, P-LTVA, l'assujetti a droit en principe à la déduction de l'impôt préalable sur toutes les prestations qui sont liées à son activité entrepreneuriale, à moins qu'il n'y ait une exception explicite prévue par la loi. Ainsi, il y a un alignement sur le droit européen et la jurisprudence de la CJCE⁴⁸, selon lesquels les assujettis ont droit dans une large mesure à la déduction de l'impôt préalable, comme cela est le cas d'après la pratique en vigueur en Suisse. 1.7.7 Procédure d'imposition 1.7.7.1 En général Conformément à l'art. 36, al. 1, P-LTVA, les assujettis doivent, en règle générale, décompter par trimestre – par semestre en cas de décompte basé sur le taux de la dette fiscale nette – les opérations qu'ils ont effectuées et l'impôt préalable déductible. Dans les conditions fixées par l'AFC, d'autres périodes de décompte peuvent être autorisées si cela se justifie (art. 36, al. 2, P-LTVA). Le décompte doit être envoyé spontanément à l'AFC dans les 60 jours suivant l'échéance de la période de décompte et l'impôt dû être payé (art. 70, al. 1, P-LTVA). Une fois par année, l'assujetti doit établir la concordance du chiffre d'affaires et dans les 180 jours suivant la fin de l'exercice comptable il doit envoyer le décompte correct pour l'ensemble de la période fiscale annuelle (art. 71, al. 1, P-LTVA). Ces dispositions régissant la procédure d'imposition sont en accord avec la directive 2006/112/CE (art. 250 ss de la directive 2006/112/CE) qui laisse, sur ce point, une marge de manœuvre relativement large aux Etats membres car le droit de procédure relève en règle générale de la compétence des Etats membres et ne fait l'objet que de règles ponctuelles dans la directive 2006/112/CE. Dans sa transposition de la directive, le législateur allemand a choisi l'année civile comme période d'imposition (§ 16, al. 1, D-UstG), sous réserve des cas dans lesquels une imposition individuelle la remplace (§ 16, al. 5 et § 21 D-UstG). La déclaration fiscale annuelle est généralement précédée de déclarations préalables (devant être déposées tous les mois), dans lesquelles l'entrepreneur doit calculer l'impôt pour la période couverte par la déclaration préalable (paiement anticipé). L'entrepreneur décompte l'impôt dû pour cette période et l'acquitte (paiement anticipé) auprès du fisc, en même temps qu'il dépose sa déclaration. En cas de différence entre le montant de l'impôt sur le chiffre d'affaires décompté dans les déclarations fiscales préalables et la dette annuelle de l'impôt sur le chiffre d'affaires total, le montant de la différence doit être versé au fisc en complément, ou être remboursé par ce dernier. La nouvelle réglementation du P-LTVA s'approche d'un décompte provisoire tel qu'il est connu par exemple en droit allemand.

E. 48

Arrêt de la CJCE du 27.9.2001, Cibo Participations, affaire C-16/00, Recueil 2001, p. I-6663, réf. 27-35, selon lequel un lien direct et immédiat de la prestation acquise avec l'ensemble de l'activité économique exercée par l'assujetti suffit pour déduire l'impôt anticipé. Par conséquent, un lien direct et immédiat n'est pas nécessaire avec les éléments de coût des opérations sorties.

6325 1.7.7.2 Facturation L'art. 27, al. 2, P-LTVA, règle les exigences que doivent remplir les données contenues dans les factures. Contrairement à l'art. 226 de la directive 2006/112/CE, on renoncera notamment à l'avenir à la numérotation continue des factures, à la mention du numéro de TVA du bénéficiaire de la prestation et au renvoi aux bases légales pour les prestations exonérées, ce qui réduit notablement les erreurs dans la facturation. Contrairement aux importantes prescriptions formelles concernant la facturation contenues dans le 3e chapitre de la directive 2006/112/CE (art. 217 à 240 de la directive 2006/112/CE), qui sont des conditions de validité pour la déduction de l'impôt préalable conformément à l'art. 178 de la directive 2006/112/CE, on se basera uniquement, conformément à l'art. 29, al. 4, P-LTVA, sur le lien entre le droit à la déduction de l'impôt préalable et la preuve du versement correct de l'impôt préalable effectué par le destinataire de la prestation au fournisseur de prestations. La présentation d'une facture n'est donc plus une condition indispensable pour faire valoir la déduction de l'impôt préalable. 1.7.7.3 Taux de la dette fiscale nette Afin de simplifier le décompte des assujettis qui réalisent un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 5 millions de francs et qui doivent payer un impôt ne dépassant pas 100 000 francs, l'art. 38 P-LTVA offre la possibilité d'appliquer la méthode dite des taux de la dette fiscale nette. La législation européenne prévoit également que, dans certaines conditions, les Etats membres peuvent appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de l'impôt dans la mesure où ces modalités n'entraînent pas de réduction d'impôts (art. 281 de la directive 2006/112/CE). 1.7.8 Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger L'art. 44, al. 1, let. a, P-LTVA, prévoit qu'en cas d'acquisition de prestations de services d'entreprises dont le siège est à l'étranger, ce n'est pas le prestataire, comme le voudrait la règle, qui doit acquitter la TVA, mais le destinataire. De même, la directive 2006/112/CE prévoit que, pour des prestations de services fournies au niveau intra-communautaire par un assujetti résidant dans un autre Etat membre de l'UE, c'est le destinataire qui est redevable de la TVA (art. 196 de la directive 2006/112/CE). Cependant, contrairement à la législation suisse, le destinataire doit être assujetti à la TVA sur son territoire national. Si le destinataire n'est pas assujetti, le prestataire de services doit en règle générale acquitter l'impôt au lieu du prestataire dans son Etat siège. Les Etats membres peuvent décider en outre de rendre le prestataire de services responsable solidairement du paiement de la totalité de l'impôt. La France, par exemple, a opté pour cette possibilité (art. 283, ch. 2, du CGI).

6326 1.7.9 Importation L'importation de biens, c'est-à-dire le simple transfert d'un bien par-dessus la frontière suisse, est soumise à l'impôt (art. 49 à 63 P-LTVA). Sur ce point, le droit communautaire établit une distinction entre ce qu'on appelle l'acquisition intra-communautaire (relation entre les Etats membres) et l'importation (relation entre un Etat membre et un Etat tiers). 1.7.9.1 Acquisitions intra-communautaires Avec la suppression des contrôles douaniers intra-communautaires, le principe de l'imposition à l'importation a été remplacé par celui de l'acquisition intra-communautaire. Si une livraison est effectuée par un Etat membre de l'UE à un autre Etat membre et si l'acquéreur est un entrepreneur ou

une personne morale de droit public, l'acquéreur doit alors payer l'impôt retenu sur l'acquisition et il peut à nouveau le déduire à titre d'impôt préalable. L'impôt ne doit être payé en règle générale par le fournisseur de prestations que pour les livraisons aux non-assujettis. A l'aide de son numéro d'identification fiscal pour l'impôt sur le chiffre d'affaires, le bénéficiaire de la prestation justifie de sa qualité d'assujetti à l'égard du fournisseur de prestations, lequel, sur la base de ce fait, exécute la livraison exonérée d'impôt.

1.7.9.2 Importation à partir d'un pays tiers L'importation de biens en provenance d'un pays tiers continue d'être soumise aux réglementations douanières et à la TVA. Les marchandises exportées vers des pays tiers sont exonérées de cette taxe.

1.7.10 Droit pénal Le P-LTVA contient trois éléments constitutifs de l'infraction: la soustraction de l'impôt (art. 98 P-LTVA), la violation d'obligations de procédure (art. 99 P-LTVA) – les deux infractions peuvent être commises aussi par négligence – et le recel de l'impôt (art. 100 P-LTVA). Le droit communautaire ne prévoit aucune harmonisation des éléments constitutifs de l'infraction car le droit pénal relève des Etats membres. Afin de mieux s'acquitter de l'obligation d'informer à l'égard des autres Etats membres, l'Allemagne punit par une amende la violation des dispositions de procédure conformément au § 26a de l'UstG D et le fait de ne pas verser les impôts déclarés et passés en compte conformément aux § 26b et §26c. Si l'impôt n'est ni versé ni déclaré, il s'agit d'une soustraction d'impôt conformément au § 370 de la «Deutsche Abgabenordnung». Outre d'autres éléments constitutifs de l'infraction de la «Deutsche Abgabenordnung», le recel de l'impôt est également punissable (§ 374 «Deutsche Abgabenordnung»). Au niveau européen, les mesures visant à lutter contre la fraude en matière de TVA se limitent à améliorer les mécanismes de contrôle. Les pertes de recettes de TVA, évaluées à quelques centaines de milliards de francs, sont imputables principalement à l'insuffisance des contrôles permettant de déterminer si une créance de l'impôt

6327 préalable remboursée a été effectivement versée par l'assujetti au fisc. A ce sujet, au niveau européen, de nombreux efforts sont fournis pour développer les systèmes d'information et augmenter la collaboration entre les autorités⁴⁹.

1.8 Classement des interventions parlementaires Outre plusieurs interventions parlementaires en cours (cf. ch. 1.1.6), sept interventions ont été transmises et seront appliquées totalement ou en partie avec le présent message. La motion [Merz]-Büttiker⁵⁰ concerne le secret bancaire pour les commerçants de titres. Le Conseil fédéral considère qu'il est approprié et nécessaire, au regard des principes de l'égalité de droit, de procéder à l'élargissement de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée pour que les commerçants de titres puissent profiter eux aussi d'une protection de leur secret professionnel similaire au secret des banques et des caisses d'épargne. C'est pourquoi les exigences de la motion sont transposées à l'art. 78, al. 6, P-LTVA. La motion du PDC⁵¹ demande une révision de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée et, par la même occasion, une meilleure lisibilité pour les assujettis. Son objectif est de parvenir à une réglementation et à une application systématique et cohérente de la TVA ainsi qu'à la diminution des frais administratifs. Le présent message, qui contient plus de 50 mesures, répond aux exigences des deux motions (cf. ch. 1.3.3). La motion Lustenberger⁵² demande l'introduction d'un décompte annuel afin d'alléger les petites et les moyennes entreprises de leur charge administrative. En 2004, le Conseil fédéral a organisé une consultation auprès des milieux intéressés. Cette consultation a montré qu'un décompte annuel n'apportait pas les simplifications escomptées car la charge administrative n'est pas liée au fait de remplir les formules de décompte, mais à la complexité du système de la TVA. Le présent message permettra une simplification radicale de la TVA. De plus, la

proposition du Conseil fédéral va dans la direction souhaitée par l'auteur de la motion, qui est de «finaliser» les décomptes trimestriels une fois par année et de ne plus s'appuyer sur le décompte trimestriel, mais uniquement sur le décompte annuel, en ce qui concerne les différents effets juridiques (art. 71 P-LTVA). Pour ces raisons, le Conseil fédéral considère avoir répondu à la motion. Les modifications de la loi contenues dans la partie B du message permettront de répondre à quatre autres interventions (cf. ch. 6.7).

E. 49

Cf. Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en vue de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires et Proposition de règlement du Conseil modifiant le règlement (CE) no 1798/2003 en vue de lutter contre la fraude fiscale liée aux opérations intracommunautaires. COM(2008) 0147 final.

E. 50

100 150 200 250 300 350 400 450 500 francs par mois Tous les ménages 0 - 4 599 4 600 - 6 699 6 700 - 8 899 8 900 - 11 899 11 900 et plus Classes de revenus Statu quo partie B "taux unique" de 6,1%

Si l'on compare la charge de la TVA au revenu, l'impôt est dégressif; cet effet est encore légèrement renforcé avec le projet de la partie B.

6486 Illustration 10 Charge des ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B (en % du revenu), sans correctif socio-politique 0.0% 0.5% 1.0% 1.5% 2.0% 2.5% 3.0% 3.5% 4.0% 4.5% 5.0% en % du revenu Tous les ménages 0 - 4 599 4 600 - 6 699 6 700 - 8 899 8 900 - 11 899 11 900 et plus Classes de revenus Statu quo partie B "taux unique de 6,1%

Avec le projet de la partie B, l'augmentation la plus sensible de la charge de TVA touche surtout les familles avec enfants et les ménages de rentiers. En revanche, la réforme a des effets positifs sur une partie des ménages d'une seule personne (sans les rentiers). Le tableau 21 montre quelle serait la charge supplémentaire avec un taux unique de 6,1 % si le produit de 0,1 point n'était pas remboursé dans le cadre de la correction socio-politique: Tableau 21 Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois par rapport au statu quo si le projet de la partie B est appliqué (sans correctif socio-politique) Classe de revenus 0 - 4 599 4 600 - 6 699 6 700 - 8 899 8 900 - 11 899 11 900 et plus Tous les ménages 17.43

15.42

14.20

16.60

7.52

Personnes seules (sans les rentiers) 6.78

1.72

-7.05

-2.65

Couples 14.92

14.67

8.86

-4.63

Couples (avec un enfant) 19.05

21.64

21.51

10.89

Couples (avec deux enfants) 28.08

22.45

22.91

18.37

Rentiers 20.66

23.62

24.01

23.46

La partie B prévoit cependant de compenser intégralement l'augmentation de la charge fiscale de 40 % des ménages aux revenus les plus modestes (cf. ch. 11). Concrètement, les personnes en situation économique modeste ne devraient donc pas être désavantagées avec le projet de réforme par rapport à la situation actuelle:

6487 Tableau 22 Charge supplémentaire des différents types de ménages en francs par mois par rapport au statu quo si le projet de la partie B est appliqué (avec correctif socio-politique) Classe de revenus 0 - 4 599 4 600 - 6 699 6 700 - 8 899 8 900 - 11 899 11 900 et plus Tous les ménages -

-

14.20

16.60

7.52

Personnes seules (sans les rentiers) -

-

-7.05

-2.65

Couples -

-

14.67

8.86

-4.63

Couples (avec un enfant) -

-

21.64

21.51

10.89

Couples (avec deux enfants) -

-

22.45

22.91

18.37

Rentiers -

-

24.01

23.46

Grâce au correctif socio-politique, les ménages qui sont dans une situation économique modeste ne sont pas plus chargés dans la partie B qu'avec le statu quo. La charge fiscale de ces ménages est, comme le montre le tableau 23, nettement inférieure à celle du module «taux unique» du projet mis en consultation. Le financement se fera par les ménages des trois quintiles de revenus supérieurs. Leur charge mensuelle de TVA est entre 4 à 8 francs plus élevée que si le taux unique était de 6,0 %: Tableau 23 Augmentation/diminution de la charge que représente le projet de la partie B (taux unique de 6,1 %) par rapport au module «taux unique» (taux unique de 6,0 %) du projet envoyé en consultation Classe de revenus 0 - 4 599 4 600 - 6 699 6 700 - 8 899 8 900 - 11 899 11 900 et plus Tous les ménages -14.89

-11.85

4.65

5.55

8.16

Personnes seules (sans les rentiers) -4.50

1.34

4.08

4.54

Couples -11.08

4.75

5.35

7.76

Couples (avec un enfant) -14.99

4.62

5.36

8.11

Couples (avec deux enfants) -24.24

4.88

6.03

8.52

Rentiers -18.15

-19.78

5.06

6.21

Le tableau ci-dessous montre, pour quatre de ces types de ménages, l'impact du projet de la partie B sur les différentes catégories de dépenses par rapport à la situation actuelle. Pour les ménages constitués d'un couple sans enfant ou d'un couple avec 2 enfants, on a retenu la classe de revenus correspondant au revenu moyen du type de ménage considéré.¹⁸² Pour les ménages d'une seule personne (sans les rentiers) et les ménages de rentiers, la classe dans laquelle se trouve le revenu moyen du type de ménage profite du correctif socio-politique. C'est pourquoi, pour ces deux types de ménages considéré, c'est la classe de revenus la plus basse qui ne

¹⁸² Exemple: le revenu brut moyen des couples sans enfant se monte à 10 975.- par mois. C'est donc la classe de revenu de 8900.- à 11 899.- qui a été prise en considération.

6488 bénéficie plus des paiements dans le cadre du correctif socio-politique qui a été retenue: Tableau 24 Augmentation/diminution de la charge des différentes catégories de dépenses pour quatre types de ménages en cas de maintien du statu quo et en cas d'application du projet de la partie B Types de ménages Classe de revenus (en francs par mois) Revenu mensuel par ménage 7 628

10 330

Dépenses en fr. par mois Statu quo TVA TVA partie B "Taux unique" Différences TVA
Dépenses en fr. par mois Statu quo TVA TVA partie B "Taux unique" Différences TVA
Produits alimentaires, boissons non alcoolisées 321.44

7.53

19.10

11.56

622.56

14.59

36.99

22.40

Boissons alcoolisées et tabacs 82.39

5.82

4.66

-1.16

113.43

8.01

6.41

-1.60

Vêtements et chaussures 178.74

12.63

10.11

-2.52

242.15

17.10

13.69

-3.41

Logement et énergie 1 257.91

17.39

14.02

-3.37

1 458.05

22.72

18.36

-4.36

Ameublement, équipement et entretien du ménage 136.04

9.31

7.48

-1.84

256.38

17.99

14.41

-3.58

Santé 181.99

7.13

10.89

3.76

317.27

12.73

19.00

6.28

Transports 747.27

48.63

38.94

-9.69

747.73

43.47

34.81

-8.66

Communications 140.16

9.80

7.93

-1.87

178.91

12.48

10.13

-2.35

Loisirs et culture 481.89

21.80

23.95

2.14

558.52

26.13

28.11

1.98

Frais d'écolage et de formation 19.48

0.67

1.19

0.52

24.39

0.83

1.48

0.65

Restauration, hôtellerie 565.52

36.60

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.