

CH_VB ad 93.461 vom 22. Juni 1994

Bundesverwaltung, 1994-06-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_ad_93.461

FR: CH_VB ad 93.461 du 22 juin 1994

IT: CH_VB ad 93.461 del 22 giugno 1994

Erwägungen

E. 15

janvier 1997 Au nom du Conseil fédéral suisse: Le président de la Confédération, Koller Le chancelier de la Confédération, Couchepin 366 ' 1996 - 840

Avis I Introduction II Remarques d'ordre général Le Conseil fédéral constate avec satisfaction que la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) a estimé que l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) était un acte moderne, largement compatible avec les textes législatifs européens en la matière, ce qui explique pourquoi elle a repris telles quelles dans son projet de loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (P-LTVA) une grande partie des dispositions de ladite ordonnance. Au demeurant, elle s'est laissé guider par les mêmes principes que ceux que le Conseil fédéral avait retenus en adoptant l'OTVA, à savoir: - la neutralité concurrentielle; - le principe du pays de destination; - la rentabilité de la perception; - l'égalité devant la loi et - la compatibilité avec le droit européen. Le Conseil fédéral considère lui aussi que la rentabilité de l'impôt dont le taux doit être le plus bas possible a un caractère prioritaire et que cet objectif ne peut être atteint que par une imposition aussi générale et complète que possible du chiffre d'affaires. En vous remettant le présent avis, le Conseil fédéral entend participer de manière constructive à la réussite d'une loi qu'approuveront aussi bien les assujettis que les consommateurs finaux. C'est aussi pourquoi il n'a abordé ci-après que les points qui, selon lui, doivent impérativement être remaniés. Au demeurant, il souhaite que l'ordonnance actuelle soit remplacée dans les meilleurs délais par une loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée votée par les Chambres. C'est la seule façon de faire en sorte que l'administration cesse d'être confrontée à d'innombrables procédures judiciaires mettant en doute la constitutionnalité de l'ordonnance du Conseil fédéral. Cette situation intenable à la longue explique aussi pourquoi la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée doit faire face à une surcharge chronique de travail. Il n'empêche que le Conseil fédéral estime qu'il est de son devoir d'attirer l'attention des Chambres sur les risques d'une acceptation précipitée de la nouvelle loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée. A cause d'un échéancier ambitieux, la CER-N n'a, semble-t-il, pas pu examiner le bien-fondé de toutes les prises de position émises dans le cadre de la procédure de consultation. De plus, elle n'a pas pris en considération certains nouveaux points qui touchent à la taxe sur la valeur ajoutée (p. ex. les dispositions en rapport avec la Principauté de Liechtenstein [art. 3] et celles qui concernent les entrepôts douaniers ouverts [art. 18]). Par son avis, le Conseil fédéral souhaite pouvoir contribuer à la suppression des insuffisances du projet de loi sur lequel les Chambres devront se prononcer. 367

Cependant, il nous faut faire ici une réserve importante. Il semble en effet que, pressée par le temps, la CER-N ait, juste avant l'impression de son rapport daté du 28 août 1996, opéré un grand nombre de modifications d'ordre rédactionnel sur le projet de loi, modifications

qui ne sont pas satisfaisantes en tout point. Le Conseil fédéral se réserve donc expressément la possibilité de proposer encore, avant les débats parlementaires, des modifications rédactionnelles. Il a choisi cette procédure (informelle) afin que les propositions de portée capitale mentionnées dans cet avis gardent tout leur poids. S'il a renoncé à commenter un article, c'est qu'il a estimé qu'une modification n'était pas absolument nécessaire ou qu'il a approuvé pleinement la disposition concernée. Le Conseil fédéral estime que des résultats partiellement insatisfaisants proviennent aussi du fait que la CER-N, lorsqu'elle a élaboré son projet, s'est donné pour maxime d'éliminer la taxe occulte, comme il le montrera par la suite. A ce propos, qu'il nous soit permis de rappeler rapidement qu'à l'occasion des délibérations parlementaires sur le remplacement du régime financier, nous avons précisé plus d'une fois que la taxe occulte persistait dans la mesure des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt. Ceci étant, il est très surprenant que l'on souhaite rendre possible l'imposition de chiffres d'affaires bénéficiant d'une pseudo-franchise même dans les cas où les prestations sont destinées aux consommateurs finaux. La liste négative, figurant à l'article 8, 2e alinéa, lettre b, des dispositions transitoires de la constitution fédérale (disp. trans, est.) et énumérant les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt sans droit à la déduction de l'impôt préalable, est, à n'en pas douter, une des raisons qui a conduit le peuple et les cantons à accepter, lors de la votation fédérale du 28 novembre 1993, le remplacement de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires par une taxe moderne sur la valeur ajoutée. Bien que l'article 8 disp. trans, est. n'oblige plus les Chambres, le Conseil fédéral est d'avis que les dispositions qu'il contient devraient servir de fil conducteur aux rédacteurs de la nouvelle loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Avant de passer au chapitre suivant, nous aimerions rappeler que, lors de la préparation du présent avis, le Conseil fédéral a dû se reposer la question de savoir s'il ne fallait pas, par une réglementation d'exception, exonérer de la TVA les importations de matériel d'armement effectuées par la Confédération, sachant qu'une disposition de ce genre relevant de l'impôt sur le chiffre d'affaires avait été abrogée avec effet au 1er janvier 1972. Argument avancé: l'introduction de la TVA au 1er janvier 1995 a créé une situation nouvelle puisque les montants de l'impôt préalable grevant les investissements sont désormais déductibles. La suppression de la taxe occulte pour les fabricants suisses de matériel d'armement permettrait donc, pensait-on, par la présentation d'une offre à des prix nets, de comparer les prix suisses aux prix étrangers, les fabricants suisses n'ayant plus à craindre cet aspect de la concurrence. De plus, renoncer au prélèvement de l'impôt (env. 40 mio. de fr. par an à l'avenir, selon les estimations du DMF) sur les importations de matériel d'armement n'avait pas, pensait-on, d'incidence sur les finances de la Confédération et permettrait même de faire l'économie des coûts administratifs que le prélèvement de l'impôt entraîne. Le Conseil fédéral avance en particulier les raisons suivantes pour repousser une telle réglementation d'exception: d'une part, il faut savoir qu'une disposition d'exonération issue du droit douanier et 368

basée sur l'article 70, lettre e, P-LTVA, n'a pas de pendant pour les livraisons sur le territoire suisse et que, par conséquent, les assujettis suisses doivent imposer au taux de 6,5 pour cent leurs livraisons de matériel d'armement. En d'autres termes, la non-imposition des importations d'un tel matériel continuerait donc à provoquer une distorsion de la concurrence en défaveur du marché intérieur, s'il n'était pas tenu compte des prix nets lors de l'adjudication. Il faudrait alors s'attendre à voir resurgir les affaires par voies détournées, comme on les a connues sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires avant le 1er janvier 1972. Enfin, une telle réglementation contredirait le principe même d'une imposition généralisée et complète du chiffre d'affaires. 12 Présentation non exhaustive des

modifications proposées par la CER-N et auxquelles le Conseil fédéral peut souscrire Le Conseil fédéral a intégré dans cet avis les expériences qu'il a faites avec la TVA depuis le 1er janvier 1995. Par la même occasion, il a tenu à ne pas donner l'impression de vouloir remettre en question le projet complet élaboré par la CER-N, lequel déroge à la procédure législative habituelle. Il a, pour cette raison, renoncé à combattre certains points essentiels, dont les principaux sont répertoriés dans le tableau ci-après. Ce faisant, il a accepté sciemment que le fisc perde chaque année des recettes de l'ordre de 110 à 120 millions de francs et qu'il en résulte une diminution unique des recettes qui est évaluée à 90 millions de francs (pertes fiscales issues de l'application du P-LTVA par rapport à l'OTVA). Il faut mentionner ici plus particulièrement: Pertes fiscales selon les estimations de l'AFC Indexation (art. 4 P-LTVA) Relèvement, de 100 à 300 francs, de la limite du droit à la déduction de l'impôt préalable pour des biens remis à titre gratuit (art. 9, 1er al., let. c, P-LTVA) Non-imposition des activités de conciergerie (art. 9, 2e al, P-LTVA) Introduction du principe du domicile (art. 13, 3e al, P-LTVA) Elargissement de la pseudo-franchise des opérations effectuées dans le domaine des soins aux malades et de l'aide à domicile (Spitex), des maisons de retraite, des pensions et des maisons de soins (art. 17, ch. 7, P-LTVA) Elargissement de la pseudo-franchise des opérations réalisées par des institutions d'assistance sociale lors de brocantes, de marchés aux puces ou pour le moment aucune 10 millions de francs 1-5 millions de francs aucune 6 à 8 millions de francs 2 à 3 millions de francs 369

Pertes fiscales selon les estimations de l'AFC autres manifestations analogues (art. 17, ch. 7, P-LTVA) Elargissement de la pseudo-franchise des opérations réalisées dans le domaine du sport (art. 17, ch. 13, P-LTVA) Exonération réelle de la location de moyens de transport liés au rail et au transport aérien et servant au transport ou à l'expédition directe de biens à l'étranger (art. 18, 2e al., let. a, P-LTVA) Qualification d'activité dépendante de l'activité des membres de conseils d'administration ou de conseils de fondations et de celle d'autres personnes exerçant des fonctions analogues (art. 20, 1er al., P-LTVA) Non-assujettissement à l'impôt des agriculteurs, des sylviculteurs et des horticulteurs pour les livraisons de produits agricoles, sylvicoles et horticoles provenant de leur exploitation, même s'ils vendent aussi des produits qu'ils ont achetés (art. 23, 1er al., let. b, P-LTVA) Elargissement de l'imposition de la marge aux objets d'occasion (art. 33 P-LTVA) Taux d'impôt réduit sur les prestations de services agricoles qui consistent à travailler le sol ou les produits tirés du sol (art. 34, 1er al., let. a, ch. 4, P-LTVA) Possibilité de déduire l'impôt préalable grevant les emballages faisant le va-et-vient (art. 36 P-LTVA; cf. art. 30, 4e al., OTVA) Extension de l'application du droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt sur les investissements (art. 40 P-LTVA); sous réserve de la modification de l'article 24, 1er alinéa, P-LTVA 5 à 10 millions de francs 8 à 10 millions de francs 5 millions de francs 10 millions de francs 5 millions de francs 5 à 6 millions de francs 5 millions de francs durant la première année: 125 millions de francs 1) les années suivantes: 35 millions de francs ') Le calcul qui est à la base de ce montant part de l'hypothèse que la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée entrera en vigueur le 1er janvier 1999. 13 Présentation non exhaustive des modifications proposées par la CER-N et auxquelles le Conseil fédéral ne peut souscrire Les raisons pour lesquelles le Conseil fédéral s'est rallié sur certains points - parfois cruciaux - au projet de la CER-N vous ont déjà été présentées. Le Conseil 370

fédéral souhaite d'autant plus que le législateur suive ses recommandations là où il estime que des modifications s'imposent, tant à cause de la systématique du droit que pour des

raisons dogmatiques, comme nous allons le voir en détail. Il se permet de rappeler ici encore que, lors de la campagne en vue de la votation pour le remplacement du régime financier, les autorités avaient expressément avancé l'argument que le remplacement de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires par une TVA moderne contribuerait à assainir les finances fédérales, l'adoption d'un taux d'impôt de 6,5 pour cent devant conduire à un accroissement des recettes de l'ordre de 1,4 milliard de francs par an (cf. la brochure des Explications, p. 3). En approuvant le remplacement du régime financier, le peuple n'a pas seulement dit oui à la création d'un impôt moderne, il a aussi dit oui à un supplément de recettes dont la Confédération avait déjà à l'époque grandement besoin. Ce seul rappel explique pourquoi le Conseil fédéral estime qu'il serait irresponsable de donner une suite favorable aux dispositions figurant ci-après. Libre choix du groupe (art. 20, 3e al., 4e phrase, P-LTVA) Extension des possibilités d'option aux opérations exclues du champ de l'impôt et taux d'impôt réduit pour les opérations mentionnées à l'article 17, chiffres 12,13 et 14 P-LTVA (art. 24,1er al., et 34, 1er al., let. a, ch. 3, P-LTVA) Suppression totale de l'article 30, 1er alinéa, OTVA, selon lequel l'impôt préalable grevant les frais de divertissement, etc., n'est pas déductible (cf. art. 36 P-LTVA) Suppression totale de l'article 30,2e alinéa, OTVA, selon lequel seule la moitié de l'impôt préalable grevant les frais de nourriture et de boissons est déductible (cf. art. 36 P-LTVA) Possibilité de faire valoir forfaitairement des frais non établis par des pièces (art. 54, 3e al., P-LTVA) Relèvement du montant du chiffre d'affaires et du montant de l'impôt autorisant l'usage du taux de dette fiscale nette (art. 55, 1er al., P-LTVA) Possibilité de faire valoir rétroactivement la déduction de l'impôt préalable - non autorisée d'après les articles 30 et 33 OTVA - qui grève des dépenses prouvées et justifiées par l'usage commercial Pertes fiscales selon les estimations de l'AFC 10 millions de francs 50 millions de francs 25 à 35 millions de francs 175 millions de francs 90 millions de francs 30 millions de francs 1,09 milliard de francs^{1*} (perte unique) ') Le calcul qui est à la base de ce montant part de l'hypothèse que la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée entrera en vigueur le 1er janvier 1999. 371

2 Remarques relatives à certains articles du projet de loi de la CER-N Dans ce qui suit, les propositions du Conseil fédéral apparaîtront à chaque fois en italique, pour autant qu'aucune conséquence matérielle n'y soit liée. Cela permet- tra au lecteur de voir rapidement les conséquences des modifications souhaitées. Article premier Objet et principes de la loi Proposition relative à l'article premier, 2e alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer deux des principes (pleine imputation de l'impôt préalable et transférabilité de l'impôt) figurant à l'article premier, 2e alinéa, P-LTVA. L'article premier, 2e alinéa, P-LTVA pose notamment le principe de la pleine imputation de l'impôt préalable. Or, ce principe est contredit par plusieurs dispositions. C'est ainsi que le paiement de la TVA incombe à l'entrepreneur qui réalise des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt. Le paiement par lui de la taxe occulte a été voulu par le législateur. Le Conseil fédéral est en outre d'avis que les montants de l'impôt frappant les frais de divertissement et les frais d'achat et d'entretien de motocycles d'une cylindrée supérieure à 125 cm³, de bateaux à voile ou à moteur et d'avions de sport ne devraient, comme par le passé, ne donner nullement droit à la déduction de l'impôt préalable, sauf s'ils sont prouvés et justifiés par l'usage commercial. Il estime encore que le droit à la déduction de l'impôt préalable devrait être restreint pour les frais de nourriture et de boissons, car ces dépenses représentent, au moins en partie, une consommation finale (cf. à ce propos les explications ci-après concernant l'art. 36). Il ressort de ceci que la pleine imputation de l'impôt préalable n'est pas totalement assurée, raison pour laquelle ce principe ne devrait pas être inscrit dans la loi en

tant que tel, afin que l'assujetti n'en tire pas de fausses conclusions. La mention explicite de la transférabilité de l'impôt dans un article intitulé «principes de la loi» est tout aussi problématique. En particulier lors de contrats de longue durée, il peut arriver que l'impôt ne puisse être transféré après coup en cas d'augmentation du taux, ne serait-ce qu'en raison de l'absence de clauses contractuelles ou à cause du travail que cela représente. Dans de pareilles situations, l'assujetti pourra être tenté de se soustraire à son devoir fiscal en invoquant l'article premier, 2e alinéa, P-LTVA, lequel mentionne le principe du droit au transfert de l'impôt. S'ajoute à cela le fait que ce principe, qui ne cesse de donner lieu à des discussions par exemple en Allemagne, est purement théorique. Le législateur de l'impôt ne peut en effet nullement garantir à l'entrepreneur que la TVA due par lui pourra effectivement être transférée à l'acheteur. La possibilité qu'a le contribuable de transférer l'impôt qu'il doit dépend essentiellement de la situation du marché et de l'élasticité de l'offre et de la demande. Sur la base de réflexions semblables, la Commission fédérale de recours en matière de contributions a établi récemment sans ambiguïté que, du principe de la transférabilité, un assujetti ne pouvait tirer aucun droit absolu au transfert de l'impôt envers une collectivité publique. Pour les raisons évoquées ci-dessus, le Conseil fédéral vous propose de ne pas mentionner les deux principes de la pleine imputation de l'impôt préalable et de la 372

transférabilité à l'article premier, 2e alinéa, P-LTVA. La suppression en question peut se faire sans crainte puisque ces deux principes découlent de l'article premier, 1er alinéa, P-LTVA, en vertu duquel la Confédération perçoit à chaque stade du processus de production et de distribution un impôt général à la consommation avec déduction de l'impôt préalable. Art. 3 Territorialité Propositions relatives à l'article 3, 1er et 2e alinéas, P-LTVA (Principauté de Liechtenstein): Le Conseil fédéral vous propose de biffer la première phrase de l'article 3, 1er alinéa, P-LTVA, et de remplacer au 2e alinéa du même article le sujet (y compris la proposition relative) par «de tout autre territoire». Par conséquent, le titre de «Territorialité» sera remplacé par celui de «Définition du territoire suisse et de l'étranger». A l'exception d'une modification rédactionnelle, l'article 3, 1er et 2e alinéas, P-LTVA correspond mot pour mot à l'article 3, 1er et 2e alinéas, OTVA. Lorsque le Conseil fédéral avait adopté l'ordonnance, la question de savoir sous quelle forme la Principauté de Liechtenstein introduirait la taxe sur la valeur ajoutée suisse n'était pas réglée. L'objet des tractations de l'époque portait notamment sur la question de savoir si la taxe sur la valeur ajoutée devait être perçue au Liechtenstein - comme jusqu'alors l'impôt sur le chiffre d'affaires - par la Suisse ou si la Principauté de Liechtenstein allait édicter une loi spécifique régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Dans le traité conclu le 28 octobre 1994 entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein, relatif à la taxe sur la valeur ajoutée dans la Principauté de Liechtenstein (RS 0.641.295.142) et approuvé le 12 décembre 1994 par les Chambres fédérales, les deux Etats sont convenus que le Liechtenstein percevrait et administrerait l'impôt lui-même auprès des entreprises assujetties et domiciliées sur son territoire, mais que l'Administration fédérale des douanes continuerait à percevoir l'impôt sur les importations de marchandises. Pour assurer que la TVA soit prélevée dans les deux Etats selon des règles concordantes et une même pratique, le Liechtenstein s'engageait à reprendre dans sa législation les prescriptions matérielles du droit suisse. Autre difficulté: depuis le traité du 29 mars 1923 concernant la réunion de la Principauté de Liechtenstein au territoire douanier suisse (RS 0.631.112.514), le Liechtenstein fait partie du territoire douanier, donc du territoire économique suisse. Par conséquent, il fallait garantir que les chiffres d'affaires transfrontaliers opérés entre les deux Etats continuent à être assimilés à

des chiffres d'affaires intérieurs. Aussi, une disposition fut-elle ajoutée à l'accord du 28 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein relatif à la taxe sur la valeur ajoutée dans la Principauté de Liechtenstein (RS 0.641.295.142.1), disposition qui stipule que les territoires désignés par chacun des Etats contractants comme territoire national représentent l'ensemble du territoire sur lequel la taxe sur la valeur ajoutée est applicable et que tout autre territoire est considéré comme étant au-delà des frontières (cf. art. 2 de l'accord). En d'autres termes, le Liechtenstein est considéré ici comme territoire suisse; pourtant, là-bas, c'est la loi régissant la TVA du Liechtenstein (loi du 24 nov. 1994 régissant la taxe sur la

valeur ajoutée, «Liechtensteinisches Landesgesetzblatt» 1994, n° 84 du 29 dèc. 1994) qui s'applique, et non le droit suisse. Vu ce qui précède, le Conseil fédéral vous propose de supprimer la première phrase de l'article 3, 1er alinéa, P-LTVA, et, au 2e alinéa du même article, de remplacer le sujet (y compris la proposition relative) par «autres territoires». Ces deux modifications n'ont aucune incidence sur le fond car, conformément au principe mentionné à l'article 5 P-LTVA, les opérations effectuées sur le territoire suisse sont soumises à l'impôt pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt. Enfin, il faut adapter le titre de l'article, car ce dernier ne dit plus où la loi sera appliquée. Le domaine où elle le sera ressort plus de la lecture des articles 3 et 5 P-LTVA. C'est pourquoi le Conseil fédéral vous propose de remplacer le titre de «Territorialité» par celui de «Définition du territoire suisse et de l'étranger». Autre proposition relative à l'article 3 P-LTVA (Samnaun et Sampuoir): Le Conseil fédéral vous propose de maintenir la réglementation en vigueur et de faire en sorte que la loi soit appliquée dans les vallées grisonnes de Samnaun et de Sampuoir aux prestations de services et aux prestations du secteur de l'hôtellerie et de la restauration (art. 3, 2e al., OTVA). En raison de leur situation géographique, des parcelles du territoire suisse voisines de la frontière, ou des biens-fonds sis à la frontière, peuvent être exclus du territoire douanier suisse (art. 2, 2e al., de la loi fédérale du 1er oct. 1925 sur les douanes [LD]), le droit de contrôle de la douane étant réservé. La détermination du régime des enclaves douanières suisses relève de la compétence du Conseil fédéral (art. 2, 5e al., LD). Depuis la création de l'Etat fédéral, le Conseil fédéral a utilisé cette compétence uniquement pour exclure du territoire douanier suisse, le 29 avril 1892, la vallée de Samnaun et, le 15 juin 1892, la vallée de Sampuoir qui lui est limitrophe et qui appartient à la commune de Tschlin. A l'époque, il avait fait valoir que ces deux vallées de montagne ne pouvaient quasiment communiquer et commercer qu'avec l'Autriche, que les mauvaises voies de communication qui les desservait renchérisaient par trop le coût des marchandises suisses et que les recettes de la douane permettaient uniquement de couvrir le coût du poste douanier de Compatsch. La question de savoir si l'enclave douanière de Samnaun devait continuer à bénéficier de privilèges fiscaux a suscité bien des discussions. Dans le message relatif à la loi du 21 juin 1996 sur l'imposition des huiles minérales (Limpmin), le Conseil fédéral a estimé que ces privilèges n'étaient plus justifiés. Il ne s'est toutefois pas prononcé en faveur de l'abolition de cette enclave; il s'est déclaré favorable à une entrée en vigueur progressive d'impôts particuliers sur la consommation. Aujourd'hui, la situation est la suivante. Le domaine d'application de la loi du 21 juin 1996 sur l'imposition des véhicules automobiles (Limpauto) s'étend aussi à la vallée de Samnaun (cf. art. 25, 3e al., Limpauto). Par contre, on a renoncé à percevoir l'impôt sur les huiles minérales dans cette même vallée (cf. art. 3, 2e al., Limpmin; RS 641.61). Pour la taxe sur la valeur ajoutée, on a trouvé une solution 374

intermédiaire. Aux termes de l'article 3, 2^e alinéa, OTVA, seules sont imposées les prestations de services et les prestations du secteur de l'hôtellerie et de la restauration. On évite ainsi une surcharge de travail pour l'Administration des douanes. L'élargissement sans restriction du champ d'application territorial de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée aux enclaves douanières suisses aurait des conséquences non négligeables. Dans la région de Samnaun, il faudrait installer deux autres postes douaniers, en plus du poste actuel de Martina (l'un à Spiess/Compatsch, l'autre à Vinadi). Ces deux postes douaniers n'auraient alors à prélever que la taxe sur la valeur ajoutée sur les mouvements de marchandises en provenance d'Autriche et l'impôt sur les véhicules automobiles. Pour les mouvements de marchandises de Samnaun en direction du territoire douanier autrichien, ils devraient établir les attestations exigées pour l'exonération. Les mouvements de marchandises entre Samnaun et le territoire douanier suisse devraient à nouveau être annoncés au poste de Vinadi au titre d'importations. Lors du dédouanement, ne seraient alors prélevés ni la TVA ni l'impôt sur les véhicules automobiles, mais uniquement d'autres droits (droits de douane sur les marchandises non produites dans l'enclave et sur celles qui ne sont pas exonérées des droits de douane, impôt sur les huiles minérales et droits de monopole). Le respect des nombreux textes législatifs ne relevant pas du droit des douanes, mais dont l'application est confiée à l'Administration des douanes, devrait alors être vérifié. Si une marchandise étrangère, destinée à Samnaun, devait traverser le territoire douanier suisse pour y parvenir, il faudrait, pour respecter le droit, établir pour elle une procédure de transit vers l'enclave douanière suisse, tout en prélevant la TVA ou, le cas échéant, l'impôt sur les véhicules automobiles. La réglementation proposée par la CER-N entraînerait des coûts d'infrastructure d'au moins 500 000 francs (variante du conteneur avec raccordements minimum) et d'au maximum 1,5 million de francs (variante en dur avec toiture). Il faudrait y ajouter dix emplois supplémentaires, ce qui engendrerait au total des frais annuels d'environ 1,5 million de francs (entretien des installations y compris). La constatation faite par la CER-N, selon laquelle les modifications introduites par la LTVA pourraient être mises en place sans personnel supplémentaire, doit donc être clairement relativisée en ce qui concerne l'Administration fédérale des douanes. Les coûts exposés ci-dessus pourraient être financés par des recettes supplémentaires de l'ordre de 7 à 8 millions de francs. Aussi longtemps que Samnaun jouit du statut d'enclave douanière suisse, élargir sans restriction le champ d'application territorial de la TVA conduirait à des situations grotesques et compliquerait inutilement les mouvements de marchandises vers Samnaun et à partir de cette localité. Le rapport entre les coûts estimés (1,5 mio. de fr. par année sans compter les dépenses d'infrastructure) et les recettes attendues (7 à 8 mio. de fr.) est loin d'être très satisfaisant. En effet, il ne faut pas perdre de vue que la décision de ne pas prélever d'impôt sur les huiles minérales à Samnaun représente un manque à gagner de 6 à 18 millions de francs alors que cette somme aurait pu tomber dans les caisses de la Confédération sans dépenses supplémentaires. Si, d'aventure, l'enclave douanière en question venait à être supprimée, le Conseil fédéral ne s'opposerait pas à l'élargissement du 375

champ d'application de la LTVA à toutes les prestations fournies dans les vallées de Samnaun et de Sampuoir. Vu ce qui précède, il semble inopportun d'appliquer sans restriction la LTVA dans les vallées de Samnaun et Sampuoir. Le Conseil fédéral vous propose donc de maintenir la réglementation en vigueur conformément à l'article 3, 2^e alinéa, OTVA. Art. 6 Livraisons de biens Propositions relatives aux articles 6, 5^e alinéa, et 7, 3^e alinéa, P-LTVÄ: Pour des raisons de technique législative, le Conseil fédéral vous propose de déplacer le contenu des articles 6, 5^e alinéa, et 7, 3^e alinéa, P-LTVA, à l'article

45. Par l'adjonction d'une parenthèse, il a voulu souligner le fait que la concentration d'entreprises était un cas particulier des restructurations. De plus, la procédure de déclaration doit être applicable également en cas de liquidation. Le terme de «livraison» est défini à l'article 6 P-LTVA. Le transfert d'un patrimoine, en tout ou en partie, représente aussi - pour autant qu'il s'agisse de livraisons de biens - un cas d'application de l'article 6, 1er alinéa, P-LTVA. Si des prestations de services sont liées à un tel transfert, l'article 7, 3e alinéa, P-LTVA est alors applicable. On voit donc que les articles 6, 5e alinéa, et 7, 3e alinéa, P-LTVA se contentent de dire comment un assujetti peut remplir ses obligations fiscales en cas de transfert de tout ou partie de son patrimoine, à savoir en en faisant la déclaration à l'AFC plutôt que de payer l'impôt. De l'avis du Conseil fédéral, il est techniquement correct d'intégrer, sous la forme d'un nouvel alinéa, les deux articles en question dans l'article 45, qui porte le titre de «Paiement de l'impôt». En outre, il faut préciser, par l'adjonction d'une parenthèse, que la concentration d'entreprises mentionnée à l'article 6, 5e alinéa, P-LTVA n'a pas de signification en soi puisqu'il s'agit d'un cas de restructuration parmi d'autres. Les deux modifications proposées n'ont aucune incidence sur le fond. Compte tenu des expériences faites jusqu'à présent, le Conseil fédéral vous propose d'autoriser la procédure de déclaration également en cas de liquidation. Compléter l'article 6, 5e alinéa, P-LTVA nous semble particulièrement opportun, car il n'y a pas, en cas de liquidation, de livraison d'un bien unique, mais en général aliénation de parties entières du patrimoine, la dislocation de ces parties pouvant provoquer une perte de leur valeur. Il y a donc un réel besoin de pouvoir appliquer, aussi dans ces cas-là, la procédure de déclaration. Ainsi, on évitera à l'assujetti qui reprend tout ou partie d'un patrimoine important, les conséquences néfastes d'une immobilisation du capital. An. 9 Prestations à soi-même Bien que la neutralité concurrentielle justifie le maintien de l'imposition des travaux de conciergerie, le Conseil fédéral renonce à vous proposer de biffer le complément de l'article 9, 2e alinéa, lettre a, P-LTVA, proposé par la CER-N, complément qui précise que les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par l'assujetti ou ses employés seront exclus du champ de l'impôt. 376

11 tient toutefois à préciser que par «travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien», on entendra uniquement les travaux subalternes qui sont habituellement effectués par un concierge (nettoyage des escaliers, remplacement d'ampoules et autres travaux similaires). Demeureront donc imposables tous les travaux pour lesquels il faut habituellement faire appel à un artisan, par exemple à un peintre pour repeindre les murs d'une pièce ou à un plombier pour changer un lavabo. Seule une interprétation restrictive empêchera toute distorsion inacceptable de la concurrence entre, d'une part, les assujettis qui emploient un concierge ou du personnel chargé de tels travaux et, d'autre part, les entreprises qui exécutent pour des tiers des travaux identiques. Art. 17 Liste des opérations exclues Proposition relative à l'article 17, chiffre 1, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de mentionner explicitement à l'article 17, chiffre 1, P-LTVA, que le transport des colis postaux est, d'une façon générale, soumis à l'impôt. L'article 17, chiffre 1, P-LTVA exclut du champ de l'impôt le transport de biens soumis à la régale des postes au sens de la législation sur le service des postes. Or, lors de l'enregistrement et à cause de ces prescriptions d'exception, la Poste doit faire la différence entre les colis de moins de 5 kg (qui ne sont pas soumis à la TVA) et ceux de plus de 5 kg (qui y sont soumis). Pour les opérations exclues du champ de l'impôt, la Poste doit supporter la taxe occulte s'y rapportant (env. 12 mio. de fr. par an selon les estimations des PTT). A l'inverse, les concurrents de la Poste (p. ex. les services de courrier ou les maisons d'expédition) doivent

imposer la totalité de leurs chiffres d'affaires, que les envois qu'ils transportent dépassent ou non le poids en question, en conséquence de quoi ils ont droit à la pleine déduction de l'impôt préalable. Les problèmes très complexes de la réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable, résultant de l'utilisation mixte, leur sont inconnus. Afin d'éliminer les distorsions que nous avons décrites et auxquelles la Poste doit faire face, le Conseil fédéral vous propose de soumettre à l'impôt le transport de tous les colis postaux. Si tel est le cas, les clients de la Poste n'auront plus besoin de séparer les colis en deux groupes, ceux qui font moins de 5 kg et ceux qui font plus de 5 kg. En exigeant d'eux ce travail supplémentaire, on les incite à solliciter les services de la concurrence. Signalons enfin que la libéralisation des marchés devrait entraîner un nouvel assouplissement de la régale des postes, qui perdra ainsi de son importance. Soucieux d'éliminer les distorsions de la concurrence, qui sont loin d'être négligeables et dont pâtit la Poste, soucieux encore d'éviter les pertes qui en résultent pour elle en matière de transport, de chiffre d'affaires et de rendement, le Conseil fédéral vous propose de soumettre à l'impôt le transport de tous les colis postaux. 25 Feuille fédérale. 149^e année. Vol. II 377

An. 18 Exonérations Proposition relative à l'article 18, 2^e alinéa, lettre b, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer les termes de «jusqu'à leur réexportation» à l'article 18, 2^e alinéa, lettre b, P-LTVA. L'article 18, 2^e alinéa, lettre b, P-LTVA correspond mot pour mot à l'article 15, 2^e alinéa, lettre b, de l'OTVA, adoptée par le Conseil fédéral le 22 juin 1994. Or, depuis le 1^{er} juillet 1995, le droit douanier prévoit le régime de l'entrepôt douanier ouvert (EDO). Ce régime permet aux importateurs, aux exportateurs, aux sous-traitants, aux transitaires et aux maisons d'expédition d'entreposer, sur le territoire douanier suisse et sans restriction de temps, dans des locaux privés au domicile de leur entreprise, des marchandises non dédouanées qui restent sous contrôle douanier. Les autorisations sont délivrées par la Direction générale des douanes. Elles règlent le déroulement de la procédure, le système d'enregistrement des marchandises stockées, la fourniture de sûretés, de même qu'elles désignent l'office de douane qui a la compétence du contrôle. Les marchandises qui sont entreposées dans un EDO sont soumises aux taxes d'importation et aux mesures de politique économique au moment où elles sortent de l'entrepôt. Elles peuvent être vendues sans qu'il faille les sortir de l'entrepôt ni les dédouaner. En outre, elles peuvent être déplacées, sous contrôle douanier, d'un EDO à un autre. La réglementation proposée par la CER-N à l'article 18, 2^e alinéa, lettre b, P-LTVA fait que l'entrepreneur qui vend à un acquéreur suisse une marchandise entreposée dans un EDO, sans devoir pour cela l'en sortir, devrait payer la TVA sur ce chiffre d'affaires réalisé sur le territoire suisse. Il en irait de même si une marchandise était vendue dans un EDO et qu'ensuite, tout en restant sous contrôle douanier, elle soit acheminée dans l'EDO de l'acquéreur. Or, si par la suite l'acquéreur décidait de la sortir de l'EDO et de la dédouaner à l'importation, on pourrait avoir quelques difficultés à fixer la base du calcul de l'impôt à l'importation, cette base étant fonction du prix d'achat payé par le fournisseur, pour autant qu'il soit l'entrepoteur du bien, ou fonction du prix payé par un entrepoteur précédent. Quoi qu'il en soit, la réglementation actuelle est contraire au principe qui veut que la TVA soit prélevée sur des chiffres d'affaires réalisés sur le territoire suisse, c'est-à-dire pour les biens importés, dès lors qu'ils sont dédouanés en vue d'être acheminés sur le marché intérieur. Ces faits font que le Conseil fédéral vous propose de biffer les termes de «jusqu'à leur réexportation». Proposition relative à l'article 18, 2^e alinéa, lettre f, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer purement et simplement l'article 18, 2^e alinéa, lettre f, P-LTVA. En vous proposant de biffer l'article 18, 2^e alinéa, lettre f, P-LTVA, le

Conseil fédéral entend rapprocher, dans le domaine des télécommunications, le droit régissant la TVA suisse de l'actuel droit européen sur le chiffre d'affaires, lequel ignore ce type d'exonération. Il s'agit en premier lieu de réduire le risque de non-imposition ou de double imposition qu'on a vu apparaître dans la pratique. Le Conseil fédéral ne peut à l'heure actuelle vous soumettre un nouveau texte législatif au point sur la TVA grevant les opérations effectuées dans le domaine 378

des télécommunications, étant donné qu'une proposition de Directive à ce sujet est présentement discutée par l'UE. C'est donc la règle générale qui s'applique, règle selon laquelle est réputé lieu d'une prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique (cf. art. 13, 1er al., P-LTVA). Certains, au sein de l'UE, souhaitent soumettre à l'impôt également les prestations des télécommunications au principe du domicile. Si l'UE devait adopter une proposition allant en ce sens, il faudrait compléter en conséquence l'article 13, 3e alinéa, P-LTVA. Si l'UE ne présente, avant l'adoption définitive de la loi régissant la TVA, aucune proposition pouvant être, après examen approfondi, intégrée au droit suisse, le Conseil fédéral pourra toujours, en vertu de l'article 15 P-LTVA, définir le lieu de l'opération soumise à l'impôt dérogeant à l'article 13. Souhaitant pouvoir prendre en considération ces évolutions dans le domaine des télécommunications, le Conseil fédéral vous propose de biffer purement et simplement l'article 18, 2e alinéa, lettre f, P-LTVA. Proposition relative à l'article 18, 2e alinéa, lettre g, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de lui octroyer, à l'article 18, 2e alinéa, lettre g, P-LTVA, la compétence d'ordonner également l'exonération de transports trans-frontaliers effectués par d'autres moyens de transport et ce, afin de préserver la neutralité concurrentielle. Lors de la préparation du présent avis, le Conseil fédéral a examiné entre autres points la question de savoir si les transports ferroviaires de provenance ou à destination de l'étranger devaient eux aussi être exonérés (cf. proposition 6 de la minorité). Il est arrivé à la conclusion que la différence de traitement dont font l'objet les transports transfrontaliers ferroviaires et les mêmes transports aériens génère des distorsions de la concurrence que l'on peut qualifier d'insatisfaisantes. Le Conseil fédéral estime qu'il faut trouver une solution plus équitable et respectant les impératifs de l'égalité devant la loi non seulement pour le trafic ferroviaire, mais aussi pour les autres professionnels (en particulier les entreprises d'autocars) qui effectuent des transports sur des itinéraires concurrents. Vu ce qui précède, il vous propose de lui octroyer, à l'article 18, 2e alinéa, lettre g, P-LTVA, la compétence d'ordonner aussi l'exonération des transports transfrontaliers par d'autres moyens de transport, et ce afin de préserver la neutralité concurrentielle. Cette proposition, si vous l'acceptez, lui permettra de mettre au point une solution, en particulier pour les entreprises de transport, qui tiennent compte des situations auxquelles il a fallu faire face par le passé. Comme on le sait, ce secteur traverse de profondes mutations (réforme des chemins de fer, négociations bilatérales avec l'UE). Art. 19 Preuve Proposition relative à l'article 19, 2e alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de déléguer au Département fédéral des finances la compétence de décider de quelle manière la preuve de l'exportation de biens, mais aussi la justification de la fourniture de prestations de services à l'étranger doivent être apportées. 379

Cette proposition se fonde sur les dispositions de l'article 86, 2e alinéa, lettres a, h et i, P-LTVA, auquel nous vous renvoyons. Art. 20 Principe Le Conseil fédéral n'a rien à objecter à la proposition de la CER-N qui enlève toute possibilité à l'AFC de requérir l'imposition de groupe. Par contre, il vous propose les deux modifications suivantes:

Proposition relative à l'article 20, 3e alinéa, deuxième phrase, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer à l'article 20, 3e alinéa, deuxième phrase, P-LTVA, le terme de «notamment». D'après le rapport de la CER-N, l'article 20, 3e alinéa, P-LTVA reprend la réglementation de l'article 663e, 1er alinéa, CO pour décrire les conditions de l'imposition de groupe, réglementation qui définit le groupe de sociétés. La caractéristique du groupe de sociétés consiste en la réunion d'une majorité de sociétés juridiquement indépendantes sous une direction unique et par là en la création d'une entité économique unique. En introduisant le terme de «notamment», l'auteur de l'ordonnance avait voulu uniquement faire en sorte que l'imposition de groupe soit également possible pour les banques Raiffeisen.

Entre-temps, la pratique a montré que les banques Raiffeisen, de même que les banques régionales réunies au sein de la Holding des banques régionales étaient, elles aussi, incorporées dans un groupe à caractère corporatif et que pour leurs activités commerciales, elles étaient dirigées de manière uniforme par l'Union suisse des banques Raiffeisen pour les premières et par la Holding des banques régionales et ses sociétés affiliées pour les secondes. Le terme de «notamment» n'a donc plus de raison d'être. On relèvera que le simple mot de «notamment» a donné l'impression à certains assujettis qu'ils avaient le droit d'exiger l'imposition de groupe, alors même qu'il n'existait pas de liens de groupe de sociétés et qu'il est à l'origine de diverses procédures judiciaires d'ordre fiscal, ce qui contredit la volonté très claire de l'auteur de l'ordonnance, mais aussi celle de la CER-N (cf. à ce sujet le commentaire de l'art. 20,3e al., P-LTVA). En outre, les problèmes liés à une telle extension du champ d'application de l'imposition de groupe, lorsqu'il s'agirait de délimiter la notion de lien étroit, seraient quasiment insolubles. En effet, à part les notions de groupe et d'«Organschaft» (réunion de sociétés placées sous la - direction unique d'une société holding), de l'UE, il n'existe pas de terme justiciable décrivant, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'unité économique résultant des liens étroits qui unissent des entreprises entre elles. C'est pourquoi le Conseil fédéral vous propose de biffer à l'article 20,3e alinéa, deuxième phrase, P-LTVA, le terme de «notamment». Proposition relative à l'article 20, 3e alinéa, quatrième phrase, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer à l'article 20, 3e alinéa, P-LTVA, la quatrième phrase selon laquelle le groupe peut être choisi librement. En remplacement, il vous propose de prévoir la possibilité de constituer des sous- groupes, pour autant qu'ils soient réunis sous une direction unique. L'article 20, 3e alinéa, P-LTVA prévoit, entre autres choses, le libre choix du

groupe pour autant que les sociétés qui en font partie soient réunies sous une direction unique. Le Conseil fédéral rejette cette solution qui va très loin pour les raisons suivantes: Lors de la mise en consultation du projet d'ordonnance du 28 octobre 1993 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, différents milieux avaient regretté que l'imposition de groupe n'ait pas été prévue. Ils avaient principalement fait valoir que l'imposition de groupe permettait de réduire sensiblement le travail administratif et que, simultanément, elle rendait la perception de l'impôt plus rentable. La proposition de la CER-N donne le choix aux sociétés concernées. Si vous l'acceptez, une multitude de sociétés qui, sur la base de la réglementation antérieure, faisaient partie d'un groupe sortiront de ce groupe et devront, en tant que sujet fiscal à part entière, rendre des comptes à l'Administration fédérale des contributions (AFC). Cette réglementation va donc clairement à rencontre du principe de la rentabilité de la perception tel qu'énoncé à l'article premier, 2e alinéa, P-LTVA. Ceci signifie encore que l'administration devrait, lors des contrôles, procéder en particulier à la révision simultanée de toutes les sociétés du groupe pour vérifier qu'aucune tentative de contournement de l'impôt n'a eu lieu. On remarquera que toute entreprise indépendante de

droit civil doit être considérée comme un sujet fiscal à part entière, pour autant que les autres dispositions de l'article 20,1er alinéa, P-LTVA soient remplies. Pour l'imposition de groupe, la dérogation à ce principe repose sur le fait que l'indépendance de droit civil est bien réelle pour les sociétés aux liens économiques étroits, mais non l'indépendance économique. En d'autres termes, la perte de l'indépendance fiscale de ces entreprises repose sur la fiction juridique qu'il existe une seule unité économique, une entreprise «globale», qui, elle, serait indépendante et par là assujettie à la TVA. En accordant le choix du groupe, on laisse aux entreprises liées étroitement entre elles le soin de définir l'étendue et la concrétisation d'une telle fiction juridique. Cette solution n'est nullement satisfaisante sous l'angle du droit. A cela s'ajoute que les groupes de sociétés disposeraient d'un instrument de gestion fiscale que ne possèdent pas les entreprises non réunies sous une direction unique. Renoncer au libre choix du groupe est aussi une nécessité en raison de l'égalité de droit. On remarquera encore que, dans un groupe de sociétés dont les entreprises sont regroupées de manière verticale et dont l'inscription à la taxe sur la valeur ajoutée ne rassemble pas l'ensemble des entreprises concernées, le danger existe que des modifications de droit commercial importantes (p. ex. la cession de paquets d'actions) qui déterminent finalement si les entreprises concernées par l'imposition de groupe sont réunies sous une direction unique ou pas, passent inaperçues ou ne soient pas recensées à temps. Il est ainsi fort possible que dans l'un ou l'autre cas les conditions de l'imposition de groupe ne soient plus réunies, sans que les membres du groupe concernés en aient pris connaissance. En outre, l'AFC ne dispose d'aucun instrument assez efficace pour vérifier l'exactitude des indications relatives à la réunion sous une direction unique. En effet, selon l'article 57 P-LTVA, les non-assujettis ne sont pas astreints à fournir des renseignements. Il en résulte qu'une holding pure, qui n'est pas intégrée dans le groupe de sociétés bénéficiant de l'imposition de groupe et qui ne procède à aucun échange de prestations imposables avec le groupe de sociétés bénéficiant de l'imposition de 381

groupe, ne saurait être astreinte à fournir des renseignements sur les rapports de participation. Pour toutes ces raisons, la disposition proposée par la CER-N apparaît trop peu équilibrée pour figurer dans un système aussi complexe que celui de la taxe sur la valeur ajoutée. S'y ajoute le fait que le fisc encaisserait quelque 10 millions de francs en moins. Le Conseil fédéral vous propose donc de renoncer au libre choix du groupe. A l'inverse, il vous propose d'inscrire dans la loi la pratique actuelle de l'AFC selon laquelle la création de sous-groupes est admise pour autant que ces sous-groupes soient réunis sous une direction unique. Cette disposition, qui accorde à l'assujetti la possibilité de créer des sous-groupes en matière de TVA, assouplit le principe figurant à l'article 663e, 1er alinéa, CO, selon lequel les comptes de toutes les sociétés placées sous la direction unique d'une société dominante doivent faire l'objet d'une consolidation annuelle. Contrairement à la proposition de la CER-N, il n'appartient pas aux sociétés soumises à la consolidation des comptes de choisir librement, selon leur bon plaisir, leur groupe. D'une part, elles sont, au contraire, toutes attribuées à l'un des sous-groupes. Une incorporation dans le groupe n'est ni possible ni nécessaire dans les cas où des participations dans d'autres entreprises doivent être détenues à titre temporaire, cas, par exemple, des entreprises insolvables reprises par des banques. Cette dérogation correspond à la pratique actuelle (cf. la notice n° 1 du 30 nov. 1994 relative à l'imposition de groupe, ch. 2). D'autre part, toutes les sociétés qui sont réunies sous la direction unique d'une société dominante (p. ex. une sous-holding) doivent obligatoirement être intégrées dans le sous-groupe correspondant. On tient compte ainsi des désirs partiellement justifiés des assujettis, lesquels veulent pouvoir remplir leur obligation

de décompter selon la structure d'organisation du groupe. Simultanément, on évite la formation de groupes pour des raisons uniquement fiscales sans que cela se justifie au regard de l'organisation de l'entreprise. Voilà pourquoi le Conseil fédéral vous propose de biffer la quatrième phrase de l'article 20,3e alinéa, P-LTVA, selon laquelle le cercle du groupe peut être choisi librement; en remplacement, il vous propose de prévoir la possibilité de créer des sous-groupes pour autant qu'ils soient réunis sous une direction unique. Art. 24 Options pour l'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt Propositions relatives à l'article 24, 1er et 3e alinéas, et à l'article 34, 1er alinéa, lettre a, chiffre 3, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de n'accorder l'option concernant l'imposition de chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt qu'aux prestations mentionnées à l'article 17, chiffres 17 et 18, et de biffer par conséquent les articles 24,3e alinéa, et 34, 1er alinéa, lettre a, chiffre 3, P-LTVA. D'après l'article 24, 1er alinéa, P-LTVA, il est possible - sauf pour les chiffres d'affaires du secteur des assurances et du marché monétaire et des capitaux - d'opter pour l'imposition de l'ensemble des chiffres d'affaires répertoriés à l'article 17, chiffres 1 à 20. Le Conseil fédéral est opposé à cette nouvelle 382

réglementation sur l'option de l'imposition des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt et il souligne son attachement à l'ancienne disposition de l'ordonnance (cf. art. 20 OTVA) et ce, pour les raisons suivantes: - La réglementation proposée par la CER-N va largement au-delà de ce qui est admis en vertu de la 6e directive UE. Selon l'article 13, partie C, de cette directive, les Etats membres n'ont la possibilité d'accorder un droit d'option aux assujettis que pour un nombre limité de chiffres d'affaires. Il s'agit, d'une part, de chiffres d'affaires en relation avec la location et l'affermage de biens-fonds (let. a), d'autre part, de chiffres d'affaires opérés dans le domaine du marché monétaire et des capitaux, ainsi que, sous certaines conditions, de livraisons de terrains, bâtis ou non (let. b). En outre, il est laissé au libre choix des Etats membres de restreindre l'étendue du droit d'option ou de renoncer carrément à l'accorder. L'Allemagne, par exemple, a fait usage de ce droit. Dans ce pays, un entrepreneur ne peut renoncer à exclure du champ de l'impôt un chiffre d'affaires que s'il est effectué pour l'entreprise d'un autre entrepreneur (par. 9, al. 1, de la loi allemande régissant l'impôt sur le chiffre d'affaires [UStG]). Avec sa proposition, la CER-N a opté pour une réglementation qui est diamétralement opposée aux objectifs qui tendent à assurer, dans des domaines d'importance supranationale, la compatibilité maximale de nos dispositions légales avec celles de nos partenaires européens (cf. à ce sujet le rapport du Conseil fédéral du 24 août 1988 sur la position de la Suisse dans le processus d'intégration européenne [FF 1988 III 233]; cf. encore la révision des directives sur les affaires du Conseil fédéral et la révision du schéma d'établissement de messages qui s'appuient sur l'arrêté du Conseil fédéral du 18 mai 1988). - Mais c'est aussi pour des questions de praticabilité et de rentabilité de la perception de l'impôt que le Conseil fédéral rejette l'article 24, 1er alinéa, P-LTVA. En effet, on peut prévoir, aujourd'hui déjà, que les modifications proposées entraîneront un surcroît considérable de travail administratif pour les assujettis. Concernant les chiffres d'affaires visés à l'article 24, 1er alinéa, lettre b, P-LTVA, un problème se pose en particulier, à savoir que le fournisseur de prestations qui aura fait usage de la possibilité de l'option devra, au moyen des documents correspondants, prouver qu'il a fourni ses prestations à un acquéreur indigène assujetti. En outre, vu que les prestations fournies à des non-assujettis demeureront exclues du champ de l'impôt, les montants de l'impôt préalable devront en plus être réduits en fonction de l'utilisation (cf. art. 39 P-LTVA), ce qui fait plus que compenser la simplification des travaux administratifs que la CER-N espérait obtenir par cette proposition. En particulier, lors d'investissements,

l'assujetti ne sait pas dans quelle proportion il va utiliser ces biens d'investissement à des fins imposables. En raison des problèmes précités, il est certain que, pour l'administration aussi, le temps consacré aux travaux de contrôle grandira considérablement. - Concernant la possibilité d'opter pour l'imposition des chiffres d'affaires visés à l'article 17, chiffres 2 à 7, P-LTVA, le Conseil fédéral est d'avis qu'elle sera très rare. Aussi ne s'impose-t-elle pas. - Selon la proposition de la CER-N, la valeur du sol ne serait plus exclue de l'option. Il s'ensuit que l'on pourrait, dorénavant, opter pour l'imposition des chiffres d'affaires issus de la vente de terrains à bâtir et de l'octroi de droits de superficie. A ce sujet, on relèvera qu'en règle générale - abstraction faite des 383

coûts d'équipement des terrains - aucun investissement grevé de l'impôt préalable n'est compris dans la valeur du sol. C'est la raison pour laquelle l'auteur de l'ordonnance a prévu le droit d'option à l'article 20, 1^{er} alinéa, lettre b, OTVA pour l'imposition des chiffres d'affaires (sans la valeur du sol) mentionnés à l'article 14, chiffres 16 et 17. Si, dans le cas d'une telle option, la TVA devait être également transférée sur la valeur du sol, il en résulterait aussi un renchérissement du prix du sol au cas où les terrains en question ne seraient plus utilisés, dans les mêmes proportions qu'auparavant, à produire des activités imposables et que, par conséquent, l'imposition des prestations à soi-même serait inévitable (cf. A. Flückiger, Die Mehrwertsteuer bei öffentlich beurkundeten Grundstücksgeschäften, dans «Schweizerische Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht/Revue Suisse du Notariat et du Registre Foncier, 77. Jahrgang, Heft 2). C'est aussi pour cette raison que le Conseil fédéral est d'avis que la solution actuelle, qui figure dans l'OTVA, devrait être maintenue. - En outre, le fait d'étendre la possibilité de l'option peut conduire à une double imposition. C'est ainsi que l'assujetti ayant opté pour l'imposition des prestations culturelles fournies directement au public (p. ex. la projection de films, les manifestations théâtrales, musicales ou chorégraphiques) devra déclarer les chiffres d'affaires correspondants. En raison de l'imposition volontaire, ces chiffres d'affaires ou ces prestations seront imposés deux fois si le canton ou la commune prélève une taxe sur les billets d'entrée à ces manifestations. L'article 2 P-LTVA prévoit en outre expressément que les impôts sur les droits d'entrée ne sont pas des impôts du même genre (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 16 juil. 1996 dans la cause A. SA contre l'arrêt rendu le 21 nov. 1995 par le Tribunal administratif du canton de Genève). - Enfin, ce sont aussi des raisons politiques qui parlent contre la disposition proposée par la CER-N et qui règle la possibilité du droit d'opter pour l'imposition des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt. L'article en question augmente le risque de non-acceptation de la LTVA. Ce sont en particulier les défenseurs des consommateurs qui risquent de monter aux barricades, étant donné que les chiffres d'affaires visés au 1^{er} alinéa de l'article 24, P-LTVA et qui sont mentionnés à l'article 17, chiffres 8, 9, 12 et 13, concernent presque exclusivement des prestations fournies au consommateur final. En d'autres termes, l'option pour leur imposition conduirait à un déplacement de l'impôt vers le consommateur final. De plus, à cause de l'élargissement des possibilités d'option, les pertes fiscales, lors de la première année¹⁾, s'élèveraient à quelque 145 millions de francs. Les années suivantes, des diminutions périodiques d'au moins 50 millions de francs seraient probables. Pour toutes ces raisons, le Conseil fédéral vous propose de n'accorder l'option pour l'imposition des chiffres d'affaires bénéficiant de la pseudo-franchise que pour les prestations figurant à l'article 17, chiffres 17 et 18, et de biffer les articles 24, 3^e alinéa, et 34, 1^{er} alinéa, lettre a, chiffre 3, P-LTVA. ') Le calcul qui est à la base de ce montant part de l'hypothèse que la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée entrera en vigueur le 1^{er} janvier 1999. 384

Proposition relative à l'article 24 P-LTVA (nouvel alinéa): Le Conseil fédéral vous propose également d'intégrer dans la loi l'article 20, 2e alinéa, OTVA, selon lequel l'AFC admet la requête si le requérant apporte la garantie qu'il accomplit ses devoirs d'assujetti, peut faire dépendre son accord d'une durée d'assujettissement minimale et de la constitution de sûretés et doit en outre fixer les conditions de manière à ce que son accord n'entraîne pas d'avantages fiscaux injustifiés pour le requérant ni pour son acquéreur et que les tiers ne soient pas de ce fait défavorisés. Les dispositions de l'article 20, 2e alinéa, OTVA n'ont pas été reprises dans le P-LTVA. De l'avis du Conseil fédéral, l'AFC devrait pourtant pouvoir refuser l'option à un assujetti qui ne remplit pas ses obligations (tenue des livres comptables et obligation de payer l'impôt dû). L'exemple qui suit démontre à quels problèmes l'AFC peut être confrontée, si le droit de refuser l'option ne lui est pas accordé: un assujetti opte pour l'imposition de certains chiffres d'affaires qu'il fournit à d'autres assujettis. Toutefois, il ne déclare pas correctement à l'AFC l'impôt dû sur ses chiffres d'affaires, ne paie pas l'impôt dû ou ne le paie qu'en partie. Or, les acquéreurs de ses prestations ont droit à la déduction complète de l'impôt préalable. On voit donc que la Confédération peut enregistrer des pertes fiscales égales aux montants de l'impôt préalable déduits par les acquéreurs (sur leurs acquisitions futures) si l'AFC n'a pas la possibilité de révoquer (pour les chiffres d'affaires futurs) le droit d'option qu'elle avait accordé dans un premier temps. C'est pourquoi le Conseil fédéral vous propose d'intégrer dans la loi l'article 20, 2e alinéa, OTVA.

Proposition relative à l'article 24, 4e alinéa, P-LTVA: Concernant la fin de l'option, le Conseil fédéral vous propose en outre qu'à la place du remboursement, selon les principes de l'article 40 P-LTVA, de l'impôt préalable déduit antérieurement, ce soient les dispositions de l'article 9 P-LTVA ayant trait à l'imposition des prestations à soi-même qui s'appliquent. Le Conseil fédéral pense que l'article 24, 4e alinéa, P-LTVA ne s'harmonise guère avec l'article 31, 3e alinéa, P-LTVA. Selon la première de ces dispositions, il y a lieu, à la fin de l'option - qui ne fait que représenter un cas d'application de l'article 9, 1er alinéa, lettre d, P-LTVA -, de rembourser, conformément aux principes de l'article 40, les montants de l'impôt préalable déduits antérieurement. En d'autres termes, on peut, pour les biens mobiliers, procéder à un amortissement annuel de 20 pour cent, et pour les biens immobiliers à un amortissement de 5 pour cent. C'est sur la valeur résiduelle ainsi obtenue que l'on devra acquitter l'impôt sur les prestations à soi-même alors qu'en revanche, si l'assujettissement prend fin pour une autre raison (p. ex. si l'assujetti n'atteint plus la limite déterminante de 75 000 francs et que, pour cette raison, il se fasse radier du registre des assujettis à la TVA), c'est sur la base de l'article 31, 3e alinéa, P-LTVA, que l'impôt sur les prestations à soi-même sera calculé. En agissant de la sorte, on traite différemment et sans raison valable deux états de fait qui en soi sont à peu près identiques. 385

C'est pourquoi le Conseil fédéral vous propose de calculer l'impôt sur les prestations à soi-même selon les dispositions de l'article 9 en relation avec l'article 31 P-LTVA lorsque l'assujettissement cesse en raison de la fin de l'option. Art. 25 Options pour

l'assujettissement Proposition relative à l'article 25, 2e alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer l'article 25, 2e alinéa, P-LTVA, selon lequel les entreprises peuvent se soumettre à l'assujettissement avant d'avoir commencé leur activité commerciale.

Remarquons ici que l'ordonnance actuelle comprend une disposition qui, à certaines conditions, permet la naissance ultérieure du droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 33 OTVA). Cette déduction n'est toutefois possible que sur l'importation ou sur la livraison de biens. En outre, les biens en question ne doivent pas avoir été utilisés avant que les conditions du droit à la déduction de l'impôt préalable n'aient été remplies. Le Conseil

fédéral n'est pas opposé à ce que, dorénavant, le droit à la déduction ultérieure de l'impôt préalable soit accordé sur les biens ayant déjà fait l'objet d'une utilisation et sur les prestations de services. Il estime toutefois que le problème du droit à la déduction de l'impôt préalable devrait être réglé, pour les entreprises se trouvant au stade de leur fondation ou en phase de développement primaire, au moyen du dégrèvement de l'impôt sur les investissements au sens de l'article 40 P-LTVA. Cette solution garantit en particulier que des déductions de l'impôt préalable n'aient lieu que si, effectivement, des chiffres d'affaires soumis à l'impôt ont été réalisés. En revanche, la réglementation proposée par la CER-N peut conduire, en cas de liquidation prématurée d'une entreprise, à ce que les marchandises ou les prestations de services qu'elle a acquises demeurent dégrévées de l'impôt, bien qu'elles n'aient jamais permis la réalisation de chiffres d'affaires soumis à l'impôt. Une telle disposition contreviendrait clairement au principe de l'imposition de la consommation finale dans son ensemble. Cela sera plus clair grâce à l'exemple suivant (cas analogue jugé le 6 mai 1993 par la Bundesfinanzhof allemande - V R 45/88): au cours de l'année X, une Société à responsabilité limitée est fondée. Cette entreprise exerce le rôle de centrale accordant des franchises; elle fabrique et vend un certain produit et prend des participations chez les preneurs de franchises notamment. Dans ses décomptes, elle fait valoir les déductions de l'impôt préalable qui lui a été facturé principalement pour l'acquisition de meubles de bureau et pour les services d'une étude d'avocats spécialisés dans les brevets. Jusqu'à l'arrêt provisoire de son activité, elle n'a pas réalisé de chiffre d'affaires. La déduction de l'impôt préalable n'est donc pas justifiée puisque les prestations acquises grevées de l'impôt, respectivement les importations de biens, n'ont pas servi à réaliser un chiffre d'affaires imposable (cf. art. 36 P-LTVA). Il en résulte qu'elle doit rembourser à l'AFC les montants de l'impôt préalable déduits à tort par elle. Or, en règle générale, les entreprises qui n'ont pas eu le succès escompté n'ont pas les moyens financiers leur permettant de remplir cet engagement et, en cas de faillite, l'AFC créancière chirographaire devra se contenter, dans le meilleur des cas, du dividende. L'AFC estime à plusieurs millions de francs ses pertes fiscales dans de tels cas. 386

Pour toutes ces raisons, le Conseil fédéral vous propose de biffer l'article 25, 2e alinéa, P-LTVA. Art. 30 Responsabilité solidaire Proposition relative à l'article 30, 1er alinéa, lettre e, P-LTVA: En ce qui concerne l'impôt dû par un groupe, le Conseil fédéral vous propose de maintenir la responsabilité solidaire de toutes les personnes ou collectivités de personnes participant à l'imposition de groupe. Le Conseil fédéral fait remarquer que l'imposition de groupe sert, en premier lieu, à ne pas imposer la plus-value réalisée à l'intérieur des sociétés d'un groupe, et que la détermination des chiffres d'affaires soumis à la taxe sur la valeur ajoutée d'un groupe est une affaire très complexe. C'est pourquoi, aujourd'hui déjà, l'AFC cherche à trouver, à la demande des sociétés de groupes concernées et d'entente avec elles, des solutions qui permettent d'imposer leurs chiffres d'affaires de la manière la plus simple qui soit. Cela implique, toutefois, que la responsabilité solidaire et individuelle des sociétés de groupes soit garantie pour les montants de l'impôt dû par le groupe tout entier. Si, dorénavant, cette responsabilité devait être restreinte et que chaque société du groupe ne réponde plus que des montants de l'impôt dont elle est elle-même redevable, comme si elle n'était pas soumise à l'imposition de groupe, il ne serait plus possible de donner suite aux solutions réclamées par les entreprises. C'est ainsi qu'une société de groupe d'une grande entreprise multinationale qui fournit des prestations de services à une autre société du même groupe n'aurait plus la possibilité de déduire complètement l'impôt préalable et que la correction de l'impôt préalable ne pourrait plus se

faire de manière interne (à l'intérieur du groupe), c'est-à-dire dans le décompte de la société qui utilise de telles prestations de services à des fins exclues du champ de l'impôt (les prestations fournies à l'intérieur du groupe n'étant pas imposables, ce serait ainsi à la société qui a acquis la prestation de tiers de répondre du montant de l'impôt préalable déduit en trop). Comme nous l'avons déjà relevé ailleurs, l'imposition de groupe doit permettre aux sociétés réunies sous la même direction de se faire inscrire en tant qu'assujetti unique au registre des assujettis à la TVA. Si un assujetti veut faire usage de cette fiction fiscale, il doit aussi se porter garant des montants de l'impôt qui peuvent lui être demandés. Il ne saurait donc être question qu'il faille, en cas de dissolution partielle du groupe, se retourner contre chacune des sociétés du groupe ni, en cas de problèmes de liquidités, contre chacun des membres du groupe. La disparition de la responsabilité solidaire entraînerait aussi de gros problèmes pratiques, de même qu'elle nuirait à la rentabilité de la perception. En particulier, en cas de faillite et de chiffres d'affaires internes complexes, il serait quasiment impossible de déterminer quelle est la dette fiscale de chaque société du groupe. Ceci est d'autant plus vrai que les chiffres d'affaires internes, et donc l'impôt dû sur ceux-ci, est déterminé le plus souvent rétroactivement. C'est certainement l'une des raisons pour lesquelles des pays de l'UE tels que la Grande-Bretagne, l'Irlande, le Danemark et les Pays-Bas connaissent la responsabilité solidaire. Des problèmes vont également surgir du fait que, selon la pratique actuelle, des personnes ou des collectivités de personnes non assujetties subjectivement 387

peuvent être intégrées dans un groupe (p. ex. une société du groupe qui ne s'occupe que de la formation du personnel). Il en résulte que leurs investissements et autres acquisitions qu'elles font leur ouvrent le droit, en partie ou en totalité, à la déduction de l'impôt préalable. Une telle pratique ne portait pas à conséquence tant que chaque personne ou collectivité de personnes participant à une imposition de groupe répondait solidairement, de concert avec l'assujetti, de l'ensemble des montants de l'impôt dû par le groupe (cf. art. 25, 1er al., let. f, OTVA). Dorénavant, dit la disposition élaborée par la CER-N, les participants à une imposition de groupe ne répondront plus solidairement que des montants de l'impôt dont ils seraient les débiteurs s'ils n'étaient pas soumis à l'imposition de groupe. Par conséquent, la société de groupe susmentionnée s'occupant de la formation du personnel pourrait considérer qu'en ce qui la concerne, n'étant pas assujettie à la TVA, elle ne doit pas répondre solidairement d'éventuelles créances fiscales. En outre, les autres membres du groupe pourraient refuser de s'exécuter étant donné que, selon l'article 30, 1er alinéa, lettre e, P-LTVA, ils ne répondent que des montants de l'impôt dont ils seraient débiteurs s'ils n'étaient pas soumis à l'imposition de groupe. Des problèmes identiques se poseraient dès lors que, dans une société de groupe non assujettie à la TVA, l'imposition des prestations à soi-même serait applicable, soit parce que cette société sort du groupe, soit parce qu'elle utilise des biens à des fins étrangères à l'entreprise. Voilà pourquoi le Conseil fédéral vous propose de maintenir la responsabilité solidaire des membres du groupe, comme le prévoit l'OTVA. Proposition subsidiaire relative à l'article 30 P-LTVA (nouvel alinéa): Si vous ne deviez pas approuver notre dernière proposition, nous vous proposons de biffer l'article 30, 1er alinéa, lettre e, P-LTVA, et de le remplacer par un nouvel alinéa dont l'énoncé est le suivant: «Les participants à l'imposition de groupe répondent seuls des montants de l'impôt dus par le groupe. Ils ne répondent-toutefois que des montants de l'impôt dont ils seraient débiteurs s'ils n'étaient pas soumis à l'imposition de groupe». Il ressort des considérations susmentionnées que la formulation actuelle de l'article 30, 1er alinéa, lettre e, P-LTVA est trompeuse, étant donné que la responsabilité solidaire avec l'assujetti - telle qu'elle est

mentionnée dans l'introduction de l'article 30, 1er alinéa, P-LTVA - n'existe pas en réalité. Bien que, aux termes de l'article 20, 3e alinéa, P-LTVA, le groupe existe concrètement en tant que sujet fiscal, il n'est pas responsable des impôts dont il est débiteur. A sa place, dit l'article 30, 1er alinéa, lettre e, P-LTVA, ce sont les membres individuels du groupe qui sont responsables, de manière restreinte toutefois, puisqu'ils ne répondent que des impôts dont ils seraient débiteurs s'ils n'étaient pas soumis à l'imposition de groupe. Si le législateur, bien que le Conseil fédéral s'y oppose, maintient telle quelle la réglementation sur la responsabilité, il lui faudra reformuler l'article 30 P-LTVA de telle manière qu'il reflète correctement sa volonté (ratio legis). En cas de rejet de la proposition principale du Conseil fédéral qui vous demande de maintenir la disposition actuelle de l'OTVA, nous vous proposons de régler la responsabilité du groupe dans un nouvel alinéa (cf. art. 30, al. Ibis).

388

Art. 35 Facturation et transfert de l'impôt Proposition relative à l'article 35, 1er alinéa, lettre f, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de mentionner explicitement à l'article 35, 1er alinéa, lettre f, P-LTVA, que le taux de l'impôt et le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation devront être indiqués dans la facture. Cette modification reprendrait simplement dans la loi la pratique actuelle de l'AFC (cf. ch. 744 s. des Instructions à l'usage des assujettis TVA). Art. 36 Généralités Proposition relative à l'article 36 P-LTVA (nouveaux alinéas): Le Conseil fédéral vous propose d'adopter (abstraction faite d'un complément) la réglementation actuelle de l'OTVA, dans sa version du 18 septembre 1995, qui stipule que: - les frais de divertissement (cf. art. 30, 1er al., let. a, OTVA), les frais d'achat et d'entretien de motocycles d'une cylindrée supérieure à 125 cm³, de bateaux à voile ou à moteur et d'avions de sport (cf. art. 30, 1er al., let. b, OTVA), ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable à moins qu'ils ne soient prouvés et justifiés par l'usage commercial; - 50 pour cent des montants de l'impôt sur des frais de nourriture et de boissons sont exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 30, 2e al., OTVA). L'article 36 P-LTVA s'écarte de l'article 30, 1er et 2e alinéas, OTVA, puisqu'il ne prévoit plus d'exclusion ou de réduction de la déduction de l'impôt préalable grevant les frais de divertissement, etc., et les frais de nourriture et de boissons. Dans le projet d'ordonnance du 28 octobre 1993 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, l'exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable était formulée de façon relativement large. Dès lors, divers milieux consultés avaient demandé à juste titre que la disposition correspondante soit précisée. Par la suite, le Conseil fédéral avait prévu, dans l'ordonnance adoptée le 22 juin 1994, que certains frais commerciaux ayant un caractère de consommation finale ne puissent donner lieu qu'à une déduction partielle de l'impôt préalable ou que, dans certains cas, par exemple pour les frais de divertissement, cette dernière soit totalement exclue. La réglementation d'alors concernant les frais était sans aucun doute conforme au projet de la 12e directive UE et pouvait être qualifiée d'équilibrée en comparaison des solutions adoptées par les pays européens. Toutefois, sous la pression des milieux économiques concernés, le Conseil fédéral a été amené à édicter, le

E. 18

septembre 1995, une réglementation généreuse concernant les frais; celle-ci est entrée en vigueur le 1er janvier 1996. L'article 30, 1er alinéa, OTVA n'a subi par contre aucune modification. Selon cet article, les montants de l'impôt sur les frais de divertissement et sur les frais d'achat et d'entretien de motocycles d'une cylindrée supérieure à 125 cm³, de bateaux à voile et à moteur et d'avions de sport ne donnent droit à aucune déduction de

l'impôt préalable. Cette disposition se justifie par le fait que de telles dépenses ne servent pas (directement) à réaliser des opérations imposables. De telles dépenses n'ont en outre aucun caractère (strictement) professionnel; il 389

s'agit plutôt d'une utilisation du revenu. Or, un impôt général (indirect) sur la consommation a justement pour but d'imposer la consommation finale. Le fait que le consommateur final soit assujéti ou non à la TVA ne joue aucun rôle à cet égard. Du reste, la réglementation adoptée par le Conseil fédéral correspond clairement à la volonté du constituant selon laquelle sont exclues du droit à la déduction de l'impôt préalable non seulement la consommation ou l'utilisation privée, mais également la consommation finale justifiée par l'usage commercial, notamment les dépenses de consommation, les dépenses de luxe et de représentation (BO1993, N 336). Ce principe est mentionné explicitement dans la 6e directive UE, qui mentionne que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation sont, en tout état de cause, exclues du droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 17, par. 6, de la 6e directive UE). Le Conseil fédéral souhaite toutefois faire un pas en direction de la CER-N en autorisant la déduction de l'impôt préalable sur les frais de divertissement, d'achat et d'entretien de motocycles d'une cylindrée supérieure à 125 cm³, de bateaux à voile ou à moteur et d'avions de sport si ces frais sont prouvés et justifiés par l'usage commercial. Cela devrait par exemple permettre au pêcheur professionnel de procéder à la déduction, à titre d'impôt préalable, du montant de l'impôt qui lui a été transféré lors de l'achat du bateau à moteur dont il a besoin pour exercer son métier. En revanche, il en irait autrement si le bateau à moteur devait servir uniquement à des fins de représentation. Il faudrait ainsi refuser à un assujéti le droit à la déduction de l'impôt préalable si le bateau à moteur lui permet uniquement d'héberger et de restaurer des partenaires commerciaux. Dans de tels cas, le Conseil fédéral est d'avis qu'il est justifié de continuer d'exclure du droit à la déduction de l'impôt préalable les frais cités à l'article 30, 1er alinéa, OTVA. L'article 30, 2e alinéa, OTVA prévoit en outre que 50 pour cent des montants de l'impôt sur des frais de nourriture et de boissons sont exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable. Le Conseil fédéral demeure convaincu que de telles dépenses, vitales, ont, dans une large mesure, un caractère de consommation finale et qu'une réduction de la déduction de l'impôt préalable est par conséquent équitable. De plus, il n'est pas rare que les frais de nourriture et de boissons aient également un rapport avec la représentation et le divertissement. En édictant l'ordonnance, le Conseil fédéral savait qu'il était difficile de ne pas attribuer à de telles dépenses une part commerciale. Par conséquent, il a décidé, au sens d'une présomption irréfutable, de fixer forfaitairement la part commerciale de telles dépenses à 50 pour cent, ce qui est très généreux au regard des réglementations des autres Etats européens. Rappelons que la France, l'Italie et l'Espagne excluent totalement la déduction de l'impôt préalable sur la nourriture et les boissons. Quant à la réglementation allemande citée en exemple à plusieurs reprises et qui permet la «déduction totale de l'impôt préalable», elle doit être relativisée. En effet, selon le droit allemand, 20 pour cent des frais de nourriture doivent être imposés à titre de prestations à soi-même. De surcroît, le droit allemand prévoit pour de tels frais des taux maximum. Il convient de relever également que l'Allemagne applique une réglementation très détaillée et complexe à ce sujet. Ainsi, pour prouver que le montant est justifié et que le repas est offert aux fins de l'entreprise, l'entrepreneur doit mentionner, sur un formulaire officiel prévu à cet effet, les indications suivantes: lieu et date du repas, personnes 390

invitées, motif de l'invitation et montant des frais. Si le repas a été offert dans un restaurant, il doit joindre au formulaire la facture du repas, facture qui doit être établie et enregistrée mécaniquement et signée par le tenancier du restaurant. Compte tenu de tout cela, il ne nous apparaît pas justifié non plus d'exclure du droit à la déduction de l'impôt préalable plus de 50 pour cent des montants de l'impôt sur les frais de nourriture et de boissons. La détermination forfaitaire représente incontestablement une solution simple et équitable, mais elle garantit également l'égalité de traitement de tous les assujettis. Compte tenu de la pratique actuelle de l'AFC, qui est peu exigeante pour les factures ne dépassant pas 200 francs, la réglementation en vigueur peut certainement être qualifiée d'équitable. Le Conseil fédéral vous propose dès lors d'exclure du droit à la déduction de l'impôt préalable, comme jusqu'à présent, 50 pour cent des montants de l'impôt sur les frais de nourriture et de boissons. Là non plus, il n'est pas justifié d'exclure ces frais de l'imposition du seul fait qu'ils sont supportés par un assujetti. •Si, en ce qui concerne la réduction de 50 pour cent de la déduction de l'impôt préalable sur de tels frais, le Tribunal fédéral rejette, contre toute attente, le recours de droit administratif de l'APC, le Conseil fédéral recherchera rapidement une solution adaptée à l'exigence de l'égalité de traitement. Enfin, il convient encore de relever que la suppression pure et simple de l'article 30, 1er et 2e alinéas, OTVA, dans sa version du 18 septembre 1995, entraînerait des pertes fiscales importantes que l'AFC estime entre 25 et 35 millions" de francs en cas de suppression du 1er alinéa, à 175 millions de francs en cas de suppression du 2e alinéa. La proposition du Conseil fédéral demandant une preuve qualifiée en vertu de l'article 36, alinéa 4bls, engendrera elle des pertes fiscales de 15 à

E. 20

millions de francs. Art. 47 Prescription de la créance fiscale Proposition relative à l'article 47, 4e alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer l'article 47, 4e alinéa, P-LTVA, qui fixe la prescription absolue de la créance fiscale. L'article 47, 4e alinéa, P-LTVA prévoit la prescription absolue de la créance fiscale, ce qui est nouveau. Le Conseil fédéral tient à relever ici que la procédure judiciaire en matière fiscale est, dans la plupart des cas, réglée en moins de quinze ans. Il peut toutefois arriver, dans des cas particuliers, qu'une procédure s'étende sur plusieurs années sans que l'AFC puisse influencer sur le cours. En voici un exemple: lors d'un contrôle effectué dans une PME, contrôle portant sur les cinq dernières années, l'AFC constate certaines irrégularités concernant la déclaration de l'impôt. Elle opère donc un redressement. L'assujetti refusant de payer les arriérés, l'AFC rend une décision. La procédure devant les instances compétentes (réclamation contre la décision de l'AFC, transmission de la décision sur réclamation avec recours à la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC], transmission de la décision de la CRC avec recours de droit administratif au Tribunal fédéral), peut prendre au moins cinq ans, voire plus, jusqu'à ce que le Tribunal fédéral rende son jugement. Si le Tribunal fédéral renvoie l'affaire à l'AFC en lui demandant d'opérer un nouveau contrôle complémentaire, l'assujetti 391

a de nouveau la possibilité de recourir contre la décision sur réclamation de l'APC et, cette fois-ci encore, jusqu'au Tribunal fédéral. On ne sait pas si ce dernier rendra un jugement dans le délai de la prescription absolue. En général, il le fait juste avant l'échéance de ce délai. Dans ce cas, la nouvelle disposition privera l'AFC de la possibilité d'accorder à la PME qui le demande un échelonnement du paiement de la créance fiscale. Elle risquera alors de se voir du même coup opposer l'exception de la prescription. Or, dans les périodes

économiquement difficiles, nombreux sont les assujettis (provisoirement en manque de liquidités) qui demandent à l'AFC de leur accorder une prolongation du délai de paiement; cette demande est en général agréée si l'assujetti garantit le paiement régulier d'acomptes. C'est la seule façon d'éviter la faillite de ces entreprises. L'autre argument qui parle contre l'introduction d'un délai de prescription absolue est que, en particulier dans les cas graves où le montant de la soustraction de l'impôt se chiffre par millions, les assujettis pourraient être tentés d'introduire tous les recours imaginables (même une demande de récusation) ou de s'établir à l'étranger en attendant la prescription de la créance fiscale. L'article 47,4e alinéa, P-LTVA favoriserait des agissements déloyaux, ce que l'assujetti honnête ne saurait comprendre. On relèvera enfin que, dans le cas présent, les solutions s'appuyant sur la législation de l'impôt fédéral direct ne sont pas satisfaisantes, étant donné que la taxe sur la valeur ajoutée est un impôt aménagé selon le système de l'auto-taxation et qu'on ne connaît pas ici de décision de taxation au sens habituel des autres impôts. Il peut donc tout à fait arriver que les irrégularités constatées lors d'un contrôle remontent à cinq ans. Autrement dit, un tiers du délai de la prescription absolue serait déjà écoulé. Les procédures judiciaires en matière fiscale menées par l'administration devraient par conséquent être toujours diligentées afin de réduire le risque de prescription. Un traitement rapide de toutes les procédures judiciaires ne pourrait toutefois pas s'effectuer sans augmentation de personnel. Le Conseil fédéral estime par conséquent que l'article 47, 4e alinéa, P-LTVA devrait être purement et simplement supprimé. Art. 48 Prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable Proposition relative à l'article 48, 4e alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose aussi de biffer l'article 48,4e alinéa, P-LTVA, qui fixe une prescription absolue du droit à la déduction de l'impôt préalable. Pour établir une symétrie entre la prescription de la créance fiscale d'une part (cf. art. 47 P-LTVA) et le droit à la déduction de l'impôt préalable d'autre part, il faut en effet renoncer à la prescription absolue mentionnée à l'article 48, P-LTVA. Art. 49b's Banque de données d'adresses et banque de données juridiques Proposition relative à l'article 49bis P-LTVA (nouveau): Le Conseil fédéral vous propose la création d'une base légale autorisant l'AFC à exploiter une banque de données d'adresses et une banque de données juridiques qui lui permettent de déterminer et de prélever l'impôt. Il vous propose également d'autoriser les personnes de l'Administration fédérale des douanes chargées de 392

déterminer et de prélever l'impôt, à interroger la banque de données d'adresses de l'AFC. Le 1er juillet 1993 est entrée en vigueur la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD; RS 235.1). Celle-ci dispose notamment que les organes fédéraux ne sont en droit de traiter des données personnelles que s'il existe une base légale (art. 17,1er al, LPD). L'article 19,3e alinéa, LPD précise en outre que les organes fédéraux ne sont en droit de rendre les données personnelles accessibles au moyen d'une procédure d'appel que si cela est prévu expressément. Les données sensibles ou les profils de la personnalité ne peuvent en particulier être rendus accessibles au moyen d'une procédure d'appel que si une loi au sens formel le prévoit expressément. Le Conseil fédéral estime nécessaire, sur la base de ces dispositions, d'inscrire dans la loi le principe de l'exploitation par l'AFC de deux banques de données électroniques («MOLIS» [Mehrwertsteuer On-Line Informations-System]: fichiers de données d'adresses, et «ELIAS» [Elektronisches Informations- und Auskunftssystem]: fichiers de données juridiques) lui permettant de déterminer et de prélever rationnellement l'impôt. Les données personnelles contenues dans MOLIS devant pouvoir être consultées par les personnes de l'Administration fédérale des douanes chargées de déterminer et de prélever la TVA due sur les importations, il convient d'inscrire également ce fait dans la loi.

Le Conseil fédéral vous propose dès lors d'inscrire dans la loi régissant la TVA une disposition «Banque de données d'adresses et banque de données juridiques» allant dans le sens de celle que le Préposé fédéral à la protection des données a élaborée. Art. 50 Entraide administrative Proposition relative à l'article 50, 2e alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de mentionner explicitement à l'article 50, 2e alinéa, P-LTVA, que la communication de renseignements est gratuite. L'article 50, P-LTVA, qui reprend l'article 43 OTVA, règle l'entraide administrative. Comme c'était déjà le cas sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires, elle est gratuite. Le principe de la gratuité est expressément mentionné au 1er alinéa. Le 2e alinéa, qui impose aux autres autorités une obligation de renseigner moins étendue, renonce à reprendre ce principe. On pourrait en conclure a contrario que les autorités administratives citées au 2e alinéa sont en droit de percevoir des taxes pour les renseignements qu'elles fournissent. C'est dire que l'AFC devrait faire également la distinction entre les demandes correspondantes. Il n'était pas dans l'intention de l'auteur de l'ordonnance de traiter différemment les autorités citées au 1er alinéa de celles qui le sont au 2e alinéa. On ne peut pas davantage déduire du rapport de la CER-N qu'une telle inégalité de traitement ait été voulue. Il ne serait de toute manière pas correct de percevoir des frais, étant donné que les autorités citées au 2e alinéa n'ont l'obligation de renseigner que si les renseignements demandés peuvent avoir de l'importance pour l'exécution de la loi et la perception de l'impôt. Autrement dit, la communication de renseignements est une condition sine qua non, qui permet à la Confédération

26 Feuille fédérale. 149^e année. Vol. II 393

d'exercer tout simplement son droit de percevoir l'impôt, tâche qui relève de la puissance publique. Le Conseil fédéral vous propose donc, dans un souci de clarification, d'inscrire expressément dans la loi la gratuité de la communication de renseignements par les autorités citées au 2e alinéa. Art. 53 Obligation de l'assujetti de fournir des renseignements Proposition relative à l'article 53, 2e alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer l'article 53, 2e alinéa, P-LTVA, selon lequel les personnes soumises au secret professionnel pourraient cacher les noms des clients ou les remplacer par des codes s'ils faisaient valoir que les prestations de services sont fournies à l'étranger et qu'elles ne sont donc pas imposables. Les prestations de services fournies sur le territoire suisse par les détenteurs du secret professionnel - notamment les avocats et notaires - sont imposables à 6,5 pour cent. Aujourd'hui déjà, l'AFC autorise le détenteur du secret professionnel à garder secrète l'identité du client établi sur le territoire suisse en cachant son nom ou en le remplaçant par un code. La pratique actuelle de la TVA est donc en harmonie avec celle de l'impôt fédéral direct. La réglementation en vigueur pour l'impôt fédéral direct ne peut toutefois être reprise intégralement, en raison du fait que le nom du client et le lieu de son siège social ou de son domicile sont sans importance lorsqu'il s'agit de déterminer l'impôt sur le revenu et la fortune du détenteur du secret. Il en va différemment pour la TVA. Si le détenteur du secret entend faire valoir que la prestation, en soi imposable à 6,5 pour cent, fournie à un destinataire ayant son domicile ou son siège social à l'étranger, n'est de ce fait pas soumise à la TVA suisse, il doit, comme prestataire assujetti, en apporter la preuve au moyen de pièces justificatives (contrats écrits, copies de factures, etc., faisant ressortir le nom et l'adresse du client). C'est uniquement de cette manière que l'administration peut accomplir la tâche de contrôle que lui prescrit la loi. L'AFC a pour sa part toujours réaffirmé qu'elle ne peut prendre connaissance du nom du client étranger que si celui-ci y consent. C'est seulement sur la base de ce consentement que le détenteur du secret est libéré de son obligation de garder le secret. Il convient d'ailleurs de relever ici que l'AFC est également

tenue au secret de fonction. Il s'ensuit qu'elle ne peut faire usage des informations reçues que dans la mesure où elles peuvent avoir de l'importance pour la perception de la TVA (cf. Commentaire de l'OTVA, p. 42 et 44). Il ne lui est par contre pas permis de transmettre, par exemple à l'autorité fiscale cantonale, des informations sur la situation du client. En revanche, si le client étranger interdit au détenteur du secret qu'il a mandaté de divulguer sa relation d'affaires, il doit payer l'impôt, car dans ce cas, il manque la preuve que la prestation de services a été fournie à l'étranger et qu'elle n'est pas soumise à la TVA suisse. Se fondant sur ce qui précède, le Conseil fédéral vous propose de supprimer l'article 53, 2e alinéa, P-LTVA. 394

Art. 54 Comptabilité Proposition relative à l'article 54, 1er alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer le passage «et pour autant que cela ne constitue pas une charge disproportionnée pour les assujettis» dans la dernière phrase de l'article 54, 1er alinéa, P-LTVA. Le Conseil fédéral constate que chaque fois que l'AFC pose des exigences comptables qui vont au-delà des exigences fixées par des dispositions du droit commercial, cela profite également à l'assujetti. Les documents qu'exige l'AFC permettent notamment à ce dernier de présenter clairement dans ses livres les données nécessaires à la perception de la TVA. On évite ainsi des problèmes lors des contrôles et donc des recherches après coup. Si les documents importants pour le prélèvement de la TVA font défaut, l'AFC est tenue, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, de déterminer le chiffre d'affaires et l'impôt dû en procédant à une taxation par voie d'estimation (Archives de droit fiscal suisse [ASA], 52 234 ss, 55 570 ss, 63 239). Et le fait que, selon la dernière phrase de l'article 54, 1er alinéa, P-LTVA, les exigences comptables qui vont au-delà des dispositions prescrites du droit commercial ne doivent pas occasionner de charge disproportionnée à l'assujetti, ne changera rien à cette pratique. A cet égard, le Conseil fédéral est d'avis que la notion de «charge disproportionnée» est formulée de manière trop imprécise et qu'elle est susceptible de provoquer des controverses juridiques allant à rencontre du but également poursuivi par la CER-N, à savoir la rentabilité de la perception de l'impôt. Le danger existe en outre que des assujettis interprètent unilatéralement cette norme en leur faveur, ce qui entraînerait des pertes fiscales pour la Confédération. C'est pour les raisons invoquées ci-dessus que le Conseil fédéral est d'avis que dans la dernière phrase de l'article 54, 1er alinéa, P-LTVA, le passage «et pour autant que cela ne constitue pas une charge disproportionnée pour les assujettis» devrait être biffé. Par contre, il n'est pas opposé à ce que les exigences comptables allant au-delà des dispositions du droit commercial soient admises uniquement quand elles sont indispensables à la perception correcte de la TVA; un tel principe répond d'ailleurs à la pratique actuelle qu'illustrent les deux exemples suivants. Ainsi, lors de l'application de l'imposition de la marge, il est indispensable que le vendeur de véhicules d'occasion tienne un registre indiquant le kilométrage de chaque véhicule acheté, faute de quoi il est impossible d'estimer, lors d'un contrôle, si le véhicule a été réellement acquis en vue de la revente et si l'on peut par conséquent appliquer l'imposition de la marge, visée à l'article 33 P-LTVA. Conformément à la pratique de l'AFC, le produit de la vente d'un véhicule d'occasion est toujours entièrement imposable dès lors que plus de 2000 km (depuis le 1er janv. 1997: 5 000 km) ont été parcourus entre l'achat et la vente. Même dans le cas de la procédure de report, il est indispensable que l'assujetti tienne des documents qui vont au-delà des exigences fixées par le droit commercial. Il doit en particulier tenir, pour les biens concernés, un contrôle détaillé de l'importation, du stock et de l'exportation (cf. art. 1er et 2e, let. c, de l'ordonnance du DFF du 14 déc. 1994 relative au report du paiement de l'impôt). C'est seulement ainsi que l'on peut garantir que tous les

biens qui parviennent en Suisse ont été imposés. Il convient 395

en outre d'ajouter que ce n'est pas seulement pour la TVA qu'on demande au contribuable des documents supplémentaires allant au-delà des dispositions du droit des obligations. Ainsi la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) ne fait plus de distinction suivant que l'indépendant est astreint ou non à tenir des livres selon les prescriptions du droit commercial. L'article 125, 2^e alinéa, impose par exemple l'obligation de produire des documents comptables à toutes les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante (y compris aux agriculteurs et aux personnes exerçant une activité lucrative indépendante à titre accessoire), que leur revenu brut annuel atteigne ou non le montant de 100 000 francs. Les documents doivent en particulier contenir un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que les prélèvements et les apports privés. Proposition relative à l'article 54, 2^e alinéa, troisième phrase, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de généraliser l'obligation de conserver pendant vingt ans les pièces justificatives qui se rapportent à des biens immobiliers. Le délai de conservation de vingt ans prévu par l'article 54, 2^e alinéa, P-LTVA est lié à la réglementation prévue par l'article 40 P-LTVA (cf. en outre le renvoi de l'art. 24, 4^e al., P-LTVA à l'art. 40 P-LTVA) concernant le dégrèvement ultérieur de l'impôt. Selon l'article précité, il faut procéder à une réduction linéaire, pendant au total vingt ans, de l'impôt préalable déductible pour les biens immobiliers utilisés pendant la période s'étendant entre la réception de la livraison ou le moment de l'importation et la réalisation des conditions de la déduction de l'impôt préalable. Si l'assujettissement prend fin à la suite de la cessation de l'option, l'impôt sur les prestations à soi-même doit être calculé, selon la proposition du Conseil fédéral, d'après l'article 9 en liaison avec l'article 31 P-LTVA. Autrement dit, l'impôt peut être calculé au maximum sur la valeur des frais ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 31, 3^e al., let. a, ch. 3, P-LTVA). Pour qu'on puisse calculer cette valeur, il faut conserver les pièces justificatives se rapportant à des biens immobiliers pendant au moins vingt ans. L'article 54, 2^e alinéa, P-LTVA doit donc être modifié dans ce sens. C'est seulement ainsi qu'on évitera par exemple que, à défaut des documents nécessaires, l'assujetti ne paie l'impôt dû sur les prestations à soi-même en fonction du prix d'achat ou de la valeur actuelle. Proposition relative aux articles 54, 3^e alinéa, et 36, 1^{er} alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer la dernière phrase de l'article 54, 3^e alinéa, P-LTVA, selon laquelle l'assujetti a le droit de faire valoir forfaitairement les montants de l'impôt préalable grevant des frais justifiés par l'usage commercial et reconnus pour l'impôt fédéral direct, mais non établis par des pièces justificatives originales. Le Conseil fédéral s'en tient à la réglementation actuelle de l'article 47, 3^e alinéa, OTVA. Il faut ensuite biffer, à l'article 36, 1^{er} alinéa, P-LTVA, le passage «sous réserve de l'article 54, 3^e alinéa, deuxième phrase». Aux termes de l'article 54, 3^e alinéa, P-LTVA, l'assujetti se voit nouvellement accorder, à certaines conditions, quelques facilités. La CER-N a supprimé le 396

passage de l'OTVA précisant que l'octroi de telles facilités relevait du pouvoir d'appréciation de l'AFC. Pour les raisons indiquées ci-après, le Conseil fédéral ne peut se rallier à cette nouvelle réglementation. Tout d'abord, comme l'AFC, il a toujours considéré qu'il fallait rechercher l'égalité de traitement de tous les assujettis. C'est pourquoi l'AFC a toujours accordé des simplifications et des facilités administratives à l'ensemble des assujettis ou alors à un groupe d'assujettis bien déterminé (cas des taux de dette fiscale nette fixés par branche). Selon la proposition de la CER-N, c'est un assujetti déterminé qui

se verrait accorder individuellement le droit d'obtenir des facilités. L'égalité de traitement de l'ensemble des assujettis n'est dès lors plus garantie. D'autre part, le droit qu'a l'assujetti de faire valoir forfaitairement les montants de l'impôt préalable va engendrer de gros problèmes. On sait que les assujettis acquièrent des prestations non seulement d'autres assujettis, mais aussi de non-assujettis; le droit de déduire l'impôt préalable n'existe cependant que pour les prestations qui ont été acquises d'un assujetti (art. 36, 1er al., P-LTVA). L'application de la réglementation forfaitaire peut tout à fait conduire à ce que l'assujetti fasse valoir un montant forfaitaire qui dépasse l'impôt préalable déductible frappant les dépenses, c'est-à-dire l'impôt prélevé sur les prestations acquises par cet assujetti. Cela signifie que, selon la proposition de la CER-N, il pourra faire valoir à titre d'impôt préalable des montants d'impôt supérieurs à ceux qui ont été acquittés par son fournisseur. Le système forfaitaire reviendrait en outre à pénaliser les assujettis dont les frais grevés de l'impôt correspondent aux forfaits. Cet effet négatif serait encore plus fort pour les dépenses effectuées à l'étranger, lesquelles peuvent être déduites pour l'impôt fédéral direct, comme frais d'acquisition du revenu. Or, aucune TVA suisse n'est acquittée sur les dépenses effectuées à l'étranger. En cas d'acceptation du système forfaitaire, il y aurait toutefois restitution de cet impôt, c'est-à-dire remboursement de l'impôt sur une prestation qui n'a jamais été imposée en Suisse, et ce, malgré le fait que les entrepreneurs ont en règle générale la possibilité de demander à l'Etat où les prestations ont été fournies le remboursement de la TVA qui leur a été transférée. Le système forfaitaire entraînerait, selon des estimations de l'AFC, des pertes fiscales d'environ 90 millions de francs par an. S'oppose encore à la déduction forfaitaire des montants de l'impôt préalable grevant les frais le fait qu'en matière d'impôt fédéral direct, il n'y a pas de pratique unitaire sur les conditions auxquelles est autorisée la déduction des frais. Ce sont en effet les cantons qui assument la fonction d'autorité de taxation. Il en résulterait une grande insécurité juridique pour les assujettis. On se demande enfin comment l'assujetti va faire valoir forfaitairement les frais «... reconnus en matière d'impôt fédéral direct...» quand il n'en connaît pas encore les montants puisque la taxation en matière d'impôt fédéral direct fait défaut au moment où il établit son décompte TVA. Se fondant sur ce qui précède, le Conseil fédéral s'en tient à la réglementation actuelle, telle qu'elle est fixée à l'article 47, 3e alinéa, OTVA. Il vous propose par conséquent de biffer, à l'article 36, 1er alinéa, P-LTVA, le passage «sous réserve de l'article 54, 3e alinéa, deuxième phrase». 397

Art. 55 Taux de la dette fiscale nette Proposition relative à l'article 55, 1er alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de n'accorder la possibilité d'établir un décompte selon le taux de la dette fiscale nette qu'aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1,5 million de francs et dont la dette fiscale s'élève au maximum à 30 000 francs par année. Les petites et les moyennes entreprises ayant insisté pour que la méthode simplifiée du décompte au moyen de taux de la dette fiscale nette soit étendue à d'autres milieux, l'AFC a décidé de faire passer de 500 000 francs à 1,5 million de francs, à compter du 1er janvier 1997, la limite du chiffre d'affaires pour lequel s'applique le taux de la dette fiscale nette. Il y a cependant une condition supplémentaire: la dette fiscale ne doit pas dépasser le montant de 30 000 francs. L'introduction de cette condition supplémentaire permet à l'AFC de maintenir le niveau et le nombre actuels des taux de la dette fiscale nette. Cette nouvelle réglementation, valable depuis le 1er janvier 1997, donne à près de 195 000 assujettis, c'est-à-dire environ à 75 pour cent de l'ensemble des assujettis, la possibilité d'établir un décompte selon des taux de dette fiscale nette. Un relèvement supérieur de la limite du chiffre d'affaires et de la limite de la dette fiscale - comme le préconise la CER-N - rendrait

indispensable une adaptation des taux de la dette fiscale nette actuellement en vigueur. Il faudrait ensuite procéder à une division plus fine des taux en vigueur aujourd'hui, seule manière de garantir que l'impôt dû selon le taux de la dette fiscale nette corresponde autant que possible à l'impôt dû selon la méthode de décompte effective. Il va de soi que des relevés périodiques devraient permettre de vérifier que les taux par branche correspondent à la réalité. L'institution d'autres taux accroîtrait les charges administratives qui en découlent. Un exemple illustre les difficultés auxquelles est lié le calcul des taux de la dette fiscale nette: la scierie A tire de son activité un chiffre d'affaires annuel de 100 000 francs alors que la scierie B réalise, avec la même activité, un chiffre d'affaires de 300 000 francs. Selon la brochure «Taux de dette fiscale nette pour la taxe sur la valeur ajoutée», les deux entreprises peuvent appliquer le taux de la dette fiscale nette de 5,2 pour cent fixé pour les tâcherons. Autrement dit, l'entreprise A doit effectuer des achats grevés de l'impôt pour environ 20 000 francs alors que l'entreprise B doit en effectuer pour environ 60 000 francs pour qu'il y ait presque égalité entre l'impôt dû selon le taux de la dette fiscale nette et l'impôt dû selon la méthode effective. Il se peut toutefois que les achats grevés de l'impôt des deux entreprises ne diffèrent guère. Un relèvement des limites déterminantes des chiffres d'affaires pour l'application des taux de la dette fiscale nette entraînerait de plus grands écarts avec l'impôt dû selon la méthode de décompte effective, ce qui n'est guère compatible avec le principe de la neutralité concurrentielle. En outre, la disposition en question serait contraire à la 6e directive UE selon laquelle les réglementations forfaitaires ne doivent pas engendrer d'allègement de l'impôt (art. 24, par. 1, de la 6e directive UE). Une autre difficulté pour l'AFC réside dans l'attribution de chaque entreprise à sa branche respective. L'institution de nouvelles branches nécessite en particulier une enquête supplémentaire avant que ne soit attribué à l'assujetti un taux de 398

dette fiscale nette. L'activité de l'assujetti doit être définie de façon plus précise, ce qui donne fréquemment lieu aujourd'hui déjà à des demandes d'informations complémentaires. De plus, les diminutions d'impôts importantes, auxquelles il faudra s'attendre si l'on relève les limites dont il est question ici, ne parlent pas en faveur de la proposition de la CER-N. Ces diminutions devraient se monter, selon une estimation de l'AFC, à environ 30 millions de francs. L'expérience a notamment montré que, malgré les charges administratives, les assujettis qui subissent des charges financières accrues en appliquant le taux de la dette fiscale nette optent pour le décompte selon la méthode effective (50% des assujettis ont actuellement des chiffres d'affaires ne dépassant pas 500 000 fr.). Ne se soumettent au taux de la dette fiscale nette que les entreprises qui en attendent des économies d'impôt. Les assujettis qui, depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance, doivent décompter selon la méthode effective, n'auront pas de mal à faire les calculs nécessaires. Pour tous ces motifs, le Conseil fédéral estime que les limites du chiffre d'affaires et les limites de la dette fiscale récemment revues par l'AFC constituent déjà une réglementation extrêmement généreuse, d'autant plus que les limites fixées par les Etats membres de l'UE autorisant l'application de taux moyens sont en général bien plus basses que celles qui ont cours chez nous.

L'Allemagne, par exemple, n'autorise les entrepreneurs à calculer les montants de l'impôt préalable déductible et de l'impôt dû selon des taux moyens que si leur chiffre d'affaires n'a pas dépassé 120 000 DM durant l'année précédente (§ 23 UStG et § 69 de l'ordonnance d'exécution de la loi régissant l'impôt sur le chiffre d'affaires). La loi autrichienne régissant l'impôt sur le chiffre d'affaires prévoit, elle, que les entrepreneurs dont les chiffres d'affaires n'ont pas dépassé 3 millions de schillings durant l'année précédente pourront calculer la déduction de l'impôt préalable selon des taux moyens (§ 14 UStG). La France connaît une

réglementation comparable aux taux de la dette fiscale nette. Pour qu'un assujetti puisse bénéficier de la procédure simplifiée du calcul de l'impôt dû, ses chiffres d'affaires ne doivent pas dépasser 1,5 million de FF. La limite de 5 millions de FF n'est valable que pour certaines branches citées expressément (art. 302 septies A. du Code Général des Impôts). Il faut enfin relever que, lors de la votation du 28 novembre 1993, le peuple et les cantons ont décidé de remplacer l'impôt sur le chiffre d'affaires par une taxe sur la valeur ajoutée moderne avec déduction de l'impôt préalable. L'article premier, 1er alinéa, P-LTVA fixe à juste titre le principe selon lequel la Confédération perçoit à chaque stade du processus de production et de distribution un impôt général à la consommation avec déduction de l'impôt préalable. L'article 55, 1er alinéa, P-LTVA non seulement s'écarte de ce principe, mais il le contredit en permettant à environ 90 pour cent des assujettis de bénéficier de la méthode de décompte simplifiée. Pour tous ces motifs, le Conseil fédéral vous propose d'introduire dans la loi la réglementation de l'OTVA en vigueur depuis le 1er janvier 1997, à savoir que l'assujetti dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 1,5 million de francs et dont la dette fiscale n'excède pas 30 000 francs peut établir, sur demande, un décompte au taux de la dette fiscale nette. 399

Art. 64 Frais et indemnités Proposition relative à l'article 64 P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose d'autoriser l'APC à mettre les frais de la décision à la charge du destinataire et ceux de la décision sur réclamation à la charge du réclamant. Les dispositions de l'article 64, 1er et 2e alinéas, P-LTVA, sur les frais et les indemnités, rejoignent celles qui concernent les autres impôts fédéraux. On remarquera toutefois que l'IFD, par exemple, connaît la procédure de taxation mixte, laquelle exige impérativement que le contribuable collabore avec les autorités de taxation. Ces dernières ont pour tâche d'établir les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte (cf. art. 123, 1er al., LIFO). Renoncer au concours des autorités de taxation n'est donc pas possible. Il est dès lors justifié de ne prélever des frais que dans des cas exceptionnels. Par contre, la taxe sur la valeur ajoutée est aménagée comme un impôt perçu selon le système de l'auto-taxation. Autrement dit, dès que les conditions légales déterminant son assujettissement sont remplies, l'assujetti est lui-même responsable de la déclaration exacte et complète de ses chiffres d'affaires. Il s'ensuit que l'Administration ne prend de décision que dans des cas où l'assujetti, ou un autre débiteur (successeur fiscal, responsable solidaire) ne reconnaît pas une créance de l'AFC, ou ne paie pas l'impôt qu'il a lui-même déclaré ou qui est exigé en plus. Cette différence substantielle dans le déroulement de la procédure justifie, aux yeux du Conseil fédéral, le maintien de la réglementation actuelle de l'OTVA. De plus, il paraît justifié, dans une période où les caisses de l'Etat sont vides et où l'on réclame de toutes parts l'introduction de la Nouvelle gestion publique, de demander à l'assujetti, dont le comportement a déclenché l'ouverture d'une procédure judiciaire en matière fiscale, de supporter les frais de la procédure qu'il a provoquée. Il va de soi que, si l'assujetti obtient gain de cause, il ne sera pas prélevé de frais, à moins qu'il n'ait déclenché inutilement la procédure. Aux termes de l'article 56, 4e alinéa, OTVA, les frais de procédure sont fixés par l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative (art. 13, 2e al., RS 172.041.0), ordonnance qui prévoit des émoluments de décision compris entre 100 et 5000 francs. Selon une pratique datant de plusieurs années, l'AFC s'est limitée à fixer pour les premières décisions qu'elle rend - quelques cas particuliers mis à part - un émolument de décision compris entre 100 et 200 francs. S'agissant des décisions sur réclamation, dont la densité des motifs peut être comparée aux jugements des tribunaux, les frais sont en général compris entre 600 et 800 francs. Il en résulte que l'AFC est loin d'avoir

épuisé, pour les émoluments de décision, la marge de manœuvre que lui confère l'ordonnance sur les frais. Le Conseil fédéral estime néanmoins judicieux de prélever des frais de procédure auprès des destinataires des décisions. L'expérience a notamment montré que l'assujetti déclenche souvent une procédure uniquement pour retarder le paiement de l'impôt. Cette tendance pourrait encore s'amplifier au cas où l'administration ne pourrait plus prélever de frais en procédure de réclamation, ce qui, compte tenu de la surcharge notoire de ses services et des délais de prescription absolue proposés par la CER-N, pourrait avoir de lourdes conséquences. 400

Etant donné les motifs précités, le Conseil fédéral vous propose de reprendre dans la loi la réglementation de l'article 56 OTVA concernant les frais et indemnités.

Art. 66 Sûretés
Proposition relative à l'article 66, 2e alinéa, dernière phrase, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de remplacer la dernière phrase de l'article 66, 2e alinéa, P-LTVA, par le texte suivant: «L'opposition à l'ordonnance de séquestre est exclue.». L'ordonnance de séquestre est une décision conservatoire; il s'agit donc d'une mesure provisoire qui peut être prise sans que l'autre partie ne soit entendue au préalable. La loi fédérale - révisée - du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP rév.; RS 281.1), en vigueur dans sa nouvelle version depuis le 1er janvier 1997, introduit la procédure d'opposition auprès des autorités judiciaires cantonales (art. 278 LP rév.). Cette voie de droit donne la possibilité au débiteur d'être entendu par le juge du séquestre; ce dernier doit réexaminer l'ordonnance de séquestre. Selon l'ancien droit, ladite action en contestation du cas de séquestre, qui pouvait être intentée auprès du Tribunal du for du séquestre, était le seul moyen qui permettait d'examiner si le séquestre était justifié (art. 279, 2e al., LP anc.). L'introduction de la nouvelle procédure d'opposition a rendu inutile l'institution de l'action en contestation du cas de séquestre. En excluant, dans la réglementation actuelle, l'action en contestation du cas de séquestre (art. 58, 2e al, dernière phrase, OTVA), le Conseil fédéral a voulu garantir la compétence de la Commission fédérale de recours en matière de révision des demandes de sûretés. Sinon le juge civil devrait statuer sur des prétentions de droit public. Pour éviter cela, la procédure d'opposition, qui remplace l'action en contestation du cas de séquestre, doit à nouveau être exclue. Le Conseil fédéral vous propose par conséquent d'exclure, à l'article 66, 2e alinéa, dernière phrase, P-LTVA, l'opposition à l'ordonnance de séquestre.

Art. 70 Importations franches d'impôt
Proposition relative à l'article 70, lettre a, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de déléguer au Département fédéral des finances la compétence, fixée à l'article 70, lettre a, P-LTVA, de prévoir une franchise de l'impôt sur l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minimale ou dont le montant de l'impôt est insignifiant. Notre proposition se fonde sur les dispositions d'exécution de l'article 86, 2e alinéa, lettres a, h et i, P-LTVA, qui sont applicables par analogie.

Proposition relative à l'article 70, lettre b, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de procéder à une modification de nature rédactionnelle à l'article 70, lettre b, P-LTVA. L'article 70, lettre b, P-LTVA est la contrepartie de l'article 17, chiffre 16, lettre d, P-LTVA, qui d'une part déclare franches d'impôt les opérations réalisées sur le territoire suisse portant sur les moyens de paiement légaux, mais qui, d'autre part, déclare expressément imposables les pièces de collection qui ne sont pas normale-

401
ment utilisées comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique. Afin de mieux exprimer cette dualité des dispositions concernant l'impôt sur les importations et l'impôt frappant les opérations réalisées sur le territoire suisse, et pour rendre le texte plus compréhensible, le Conseil fédéral vous propose d'apporter une

modification de nature rédactionnelle à l'article 70, lettre b, P-LTVA. Art. 71 Assujettissement Proposition relative à l'article 71, 2^e et 3^e alinéas, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer les 2^e et 3^e alinéas de l'article 71 PrLTVA qui suppriment, à certaines conditions, l'assujettissement du déclarant en douane. L'article 71, 1^{er} alinéa, P-LTVA renvoie, en ce qui concerne l'assujettissement, à l'article 13 LD. Est donc assujetti à la TVA quiconque est assujetti aux droits de douane en vertu de l'article 13 LD. Sont assujetties aux droits de douane les personnes soumises au contrôle douanier. Selon les articles 9, 1^{er} alinéa, et 13, 1^{er} alinéa, LD, les droits de douane sont dus par les personnes qui transportent des marchandises à travers la frontière, par leurs mandants, désignés à l'article 9, 1^{er} alinéa, LD, et par les personnes pour le compte desquelles la marchandise est importée ou exportée. Le législateur a donc étendu le cercle des personnes assujetties aux droits de douane. Cela doit permettre de faciliter la rentrée des droits (ATF 891542 ss) dont la réalisation est mise en péril, en particulier lorsque l'autorité douanière ne peut faire procéder à l'exécution forcée de sa créance à l'étranger, l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale faisant défaut. Si l'autorité douanière prélève les droits d'emblée auprès de l'assujetti aux droits de douane en Suisse, ce dernier peut faire valoir sa créance à l'étranger en se fondant sur le droit civil (art. 13, 1^{er} al., dernière phrase, LD; ATF 107 Ib 198 ss). L'article 71, 2^e alinéa, P-LTVA supprime, à certaines conditions, la responsabilité solidaire visée à l'article 71, 1^{er} alinéa, P-LTVA, pour les déclarants en douane professionnels. Ce privilège des déclarants en douane professionnels complique dans certains cas l'exécution des dispositions sur la TVA. L'Administration des douanes n'en voit pas la nécessité non plus, les cas de rigueur concernant les expéditeurs professionnels en raison de l'insolvabilité de l'importateur étant réglés par la remise prévue à l'article 80, 1^{er} alinéa, P-LTVA. Tant la loi sur les douanes actuellement en vigueur que le projet de la nouvelle loi sur les douanes prévoient, pour le déclarant en douane, une responsabilité solidaire illimitée pour les droits dus. Si la version de la CER-N était acceptée, la Suisse serait le seul pays qui, au lieu de régler cette question sur un plan général dans la loi sur les douanes, posséderait dans la loi régissant la TVA une réglementation valable uniquement pour ce droit et dérogeant au droit douanier. Pour les motifs précités, le Conseil fédéral vous propose de revenir à la version prévue par l'OTVA et de supprimer purement et simplement les 1^{er} et 2^e alinéas de l'article 71 P-LTVA. 402

Art. 75 Prescription de la créance fiscale Proposition relative à l'article 75, 4^e alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de supprimer l'article 75, 4^e alinéa, P-LTVA, qui fixe une prescription absolue de la créance fiscale. Nous vous renvoyons aux commentaires relatifs à l'article 47, 4^e alinéa, P-LTVA, lesquels s'appliquent par analogie. Art. 76 Prescription du droit au remboursement Proposition relative à l'article 76, 5^e alinéa, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de supprimer l'article 76, 5^e alinéa, P-LTVA, qui fixe une prescription absolue du droit au remboursement du montant de l'impôt perçu en trop ou par erreur. Nous vous renvoyons aux commentaires relatifs à l'article 48, 4^e alinéa, P-LTVA, lesquels s'appliquent par analogie. Art. 79 Report du paiement de l'impôt II s'agit d'opérer ici une correction terminologique par rapport au P-LTVA. Le terme exact est celui de report et non de transfert. An. 81 Soustraction de l'impôt Proposition relative à l'article 81, 1^{er} et 3^e alinéas, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de décider que la soustraction de l'impôt commise intentionnellement puisse être punie d'une amende pouvant atteindre le quintuple de l'impôt soustrait ou de la valeur de l'avantage illicite et que la soustraction de l'impôt commise par négligence puisse être punie d'une amende pouvant atteindre le triple de l'impôt soustrait ou de la valeur de l'avantage illicite. Le Conseil

fédéral est d'avis que, comparées aux dispositions pénales d'autres lois imposant les importations ainsi qu'à celles de l'OTVA (art. 77 OTVA), les sanctions pénales substantiellement moins élevées du P-LTVA donnent un faux signal. Les délits fiscaux ne sont pas des peccadilles! Au moins, la soustraction de l'impôt commise intentionnellement devrait s'harmoniser avec la loi sur l'imposition des huiles minérales (cf. art. 38, 1er al., Limpmin) et la loi sur l'imposition des véhicules automobiles (cf. art. 36, 1er al., Limpauto); ces lois, qui ont été adoptées par le Parlement le 21 juin 1996, prévoient une amende pouvant atteindre le quintuple de l'impôt soustrait ou de la valeur de l'avantage illicite. Pour les contraventions douanières, l'article 75, 1er alinéa, LD prévoit même une amende jusqu'à concurrence de vingt fois le montant soustrait ou compromis. Par contre, nous ne demandons pas qu'en cas de circonstances aggravantes le maximum de l'amende soit augmenté de moitié et puisse être cumulé avec l'emprisonnement (cf. à ce sujet art. 38, 2e al., Limpmin, et art. 36, 2e al., Limpauto). Vu les motifs exposés ci-dessus, le Conseil fédéral vous propose de décider que le maximum de l'amende puisse atteindre cinq fois le montant de l'impôt soustrait ou de la valeur de l'avantage illicite en cas de soustraction de l'impôt commise 403

intentionnellement et trois fois le montant de l'impôt soustrait ou de la valeur de l'avantage illicite en cas de soustraction de l'impôt commise par négligence. Art. 82 Mise en péril de l'impôt Proposition relative à l'article 82 P-LTVA: En ce qui concerne l'aggravation de la peine, le Conseil fédéral vous propose de renoncer à la distinction entre les cas de mise en péril de l'impôt qualifiés (infraction qualifiée: cas grave ou récidive) et non qualifiés. Au lieu de cela, il prévoit qu'une amende pourra être prononcée jusqu'à concurrence de la valeur de l'impôt mis en péril ou de la valeur de l'avantage illicite obtenu, pour autant qu'avec cette règle il en résulte une amende de plus de 30 000 francs (= amende maximale selon le projet de la CER-N). Au surplus, il vous propose de compléter l'article traitant de la mise en péril de l'impôt par trois autres états de fait, lesquels figurent déjà dans l'OTVA. Comme la mise en péril de l'impôt au sens de l'article 82 P-LTVA comprend d'une part des agissements à caractère peu grave et d'autre part des comportements répréhensibles se situant à la frontière de la soustraction de l'impôt ou de l'escroquerie fiscale, le cadre de la peine doit être déterminé de façon à ce que les autorités de poursuite puissent, dans chaque cas d'espèce, infliger une peine correspondant à la gravité du comportement punissable. Il faut avant tout pouvoir prendre en considération la valeur de l'impôt mis en péril. Ce n'est que de cette manière que l'on pourra s'assurer que la mise en péril de l'impôt sera sanctionnée par une peine adéquate, particulièrement lorsque le montant du délit est élevé. Il convient aussi de mettre en évidence l'existence d'un danger réel selon lequel des assujettis pourraient être tentés d'obtenir, par le biais de la déduction de l'impôt préalable, un avantage fiscal injustifié. Par exemple, si un fournisseur indique dans sa facture un montant d'impôt qui n'est pas dû ou qui est supérieur à celui qui est dû - ou qu'il mentionne sur cette facture un numéro d'immatriculation alors qu'il n'est pas assujetti -, il permet de la sorte au destinataire de la facture d'opérer la déduction de l'impôt préalable correspondante. Le droit à la déduction de l'impôt préalable n'est véritablement exclu que lorsque l'assujetti sait ou, par un examen attentif, aurait dû savoir que celui qui lui a délivré une facture conforme à l'article 35, 1er alinéa, P-LTVA, n'est pas inscrit au registre des contribuables (art. 37, 1er al., P-LTVA). Si l'émetteur d'une telle facture agit intentionnellement, il est punissable pour soustraction de l'impôt au sens de l'article 81 P-LTVA, que le résultat recherché ait effectivement été atteint ou non, ou qu'il s'agisse d'une simple tentative (voir en particulier l'art. 81, 2e al., P-LTVA). Par contre, selon la

version actuelle du projet, le fait d'indiquer un montant d'impôt qui n'est pas dû ou qui est supérieur à celui qui est dû, ou de mentionner un numéro d'immatriculation sans être assujetti reste impuni au titre de la soustraction par négligence, tant que le résultat escompté n'est pas atteint. Cette situation provient du fait que la tentative n'est punissable que lorsque l'auteur entend intentionnellement porter atteinte aux biens juridiques. Afin d'éviter de telles lacunes dans le domaine pénal, il convient de s'assurer, par exemple, qu'un fournisseur qui mentionne dans sa facture «TVA 6,5 pour cent incluse» - alors que la livraison en question est imposable au taux réduit - puisse 404

être puni, même s'il ne s'agit pas d'un cas de soustraction de l'impôt. Il en résulte que l'article 82 P-LTVA doit, à l'image de l'article 61, 1er alinéa, lettres d et e, OTVA, être complété par les deux autres états de fait d'où il ressort qu'il existe réellement (entre autres) une mise en péril de l'impôt quand des factures destinées à l'acquéreur indiquent un montant d'impôt qui n'est pas dû ou qui ne l'est pas dans cette mesure (let. dbis), ou lorsque l'émetteur de la facture indique un numéro d'immatriculation pour faire croire qu'il est inscrit au registre des contribuables (let. dter). Une disposition analogue dont la note marginale était «Obtention d'une imposition inexacte» figurait déjà dans l'Arrêté du Conseil fédéral instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (art. 37 AChA). Par ailleurs, la solution envisagée par le détour de l'article 292 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS 377.0) apparaît peu appropriée, car l'application de cette disposition suppose au préalable l'établissement d'une décision de l'autorité. Un tel mode de procéder va à rencontre du surcroît d'efficacité qu'on ne cesse de demander à l'administration. Ainsi, ladite décision de l'autorité, laquelle doit contenir la menace de sanction pénale, pourrait être portée par recours successifs jusqu'au Tribunal fédéral. Ce n'est qu'à la suite du prononcé d'une décision entrée en force qu'une poursuite pour insoumission à une décision de l'autorité pourrait être envisagée. Une procédure aussi longue et fastidieuse s'avère peu satisfaisante et ce, particulièrement lorsqu'il y a risque de collusion et que les contrôles ne sont de ce fait pas annoncés à l'avance (art. 58, 2e al., P-LTVA). Par contre, en introduisant un état de fait contenant les éléments constitutifs de l'infraction - état de fait qui punit explicitement d'une amende celui qui «aura entravé, empêché ou rendu difficile le déroulement régulier d'un contrôle» (let. dquater) -, les contrôles pourraient, le cas échéant et compte tenu de l'effet préventif général de la sanction prévue, être exécutés plus promptement. Vu les motifs invoqués ci-dessus, le Conseil fédéral est d'avis qu'il est nécessaire d'introduire dans la loi les lettres d, e et f de l'article 61 OTVA sous le titre «Mise en péril de l'impôt». Art. 85 Concours de dispositions pénales Proposition relative à l'article 85, 2e et 3e alinéas, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de ne prévoir l'amende globale visée à l'article 85, 2e alinéa, P-LTVA, que dans les cas où la soustraction de l'impôt - respectivement la mise en péril de l'impôt - et les infractions douanières sont punies par l'Administration fédérale des douanes. Il conviendrait par conséquent de biffer l'article 85, 3e alinéa, P-LTVA. La disposition selon laquelle une amende globale doit être prononcée lorsque, à raison d'un seul et même acte, l'auteur a encouru plusieurs amendes en application de la présente loi ou d'autres lois, s'avère problématique à plusieurs égards. En premier lieu, il faut savoir que le problème du concours est déjà expressément réglé par l'article 9 DPA qui précise que les dispositions de l'article 68 CP sur le concours d'infractions ou de lois pénales ne sont pas applicables aux amendes ni aux peines prononcées en conversion d'amendes. En édictant cette disposition dans le DPA, le législateur a voulu tenir compte du fait que l'article 68 CP découle de la réglementation du code pénal qui veut, en règle générale, qu'un seul et 405

même juge soit chargé de juger toutes les infractions commises par le même auteur. En cas de concours entre une infraction de droit commun et une infraction contre une loi administrative - ou en cas de concours d'infractions entre différentes lois administratives -, cette compétence globale fait défaut. Si la compétence de poursuivre et de juger une infraction contre une loi administrative est conférée à une autorité administrative fédérale, c'est la procédure pénale administrative qui s'applique; dans ce cas, l'amende est toujours, en première instance, prononcée par l'administration. C'est pourquoi l'institution de l'amende globale n'est pas réalisable en pareil cas. De surcroît, le Conseil fédéral - qui, selon l'article 85, 3e alinéa, P-LTVA, doit régler la coordination entre les différentes autorités de poursuite pénale, tant administratives que judiciaires - se verrait confronté, en édictant ces dispositions d'exécution, à d'insurmontables difficultés parce que les lois administratives répartissent le produit des amendes de manière très différente entre la Confédération, les cantons, les communes, etc.; ces règles de répartition obéissent à des données historiques, politiques ou à des nécessités pratiques et ne peuvent être uniformisées (voir message concernant le projet de loi fédérale sur le droit pénal administratif: FF 1971 11030). Il faut en outre être extrêmement attentif au fait que l'introduction d'une amende globale entraînerait une violation de la souveraineté cantonale reconnue par l'article 3 est. Un des corollaires de cet article constitutionnel est par exemple l'article 335 CF. Ainsi, selon cet article, les cantons n'ont pas seulement le pouvoir d'édicter des peines pour les contraventions aux prescriptions cantonales d'administration et de procédure (ch. 1, 2e al.), ils conservent également le pouvoir d'édicter les dispositions pénales nécessaires pour assurer l'observation du droit cantonal en matière fiscale (ch. 2). Selon ce dernier chiffre, la jurisprudence constante dit que le droit cantonal pénal en matière fiscale prime le droit fédéral (ATF112 IV 19 ss; cf. Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 3e édition, Berne 1994, p. 18). Par conséquent, dans le domaine du droit (cantonal) pénal en matière fiscale, il n'est pas permis au législateur fédéral de prescrire aux cantons comment ils doivent sanctionner les infractions correspondantes (cf. Jean Gauthier, La loi fédérale sur le droit pénal administratif, 14e journée juridique de la Faculté de Genève, Mémoire, 1975, p. 29). De leur côté, selon l'article 41ter, 2e alinéa, est., les cantons ne peuvent soumettre à un impôt du même genre les chiffres d'affaires qui sont frappés par la Confédération d'un impôt selon le 1er alinéa, lettre a (taxe sur la valeur ajoutée) ou d'impôts de consommation spéciaux selon le 1er alinéa, lettre b, pas plus que les chiffres d'affaires que la Confédération déclare exonérés. Dans l'hypothèse où une amende globale devrait être prononcée, se poserait inmanquablement la question de savoir selon quelle clé de répartition le montant de l'amende devrait être partagé. Dans cette perspective, la règle ici en discussion entre, de surcroît, en collision avec d'autres dispositions du droit fédéral. C'est ainsi que, dans le domaine de l'impôt fédéral direct, l'article 182, 4e alinéa, LIFO réserve expressément aux cantons le devoir de désigner les autorités chargées de la poursuite pour soustraction de l'impôt et pour violation de règles de la procédure. Les prescriptions de procédure que le Conseil fédéral devrait édicter ne manqueraient pas de violer cette compétence. 406

Si une amende globale devait être prononcée, se poserait enfin la question de savoir, dans chaque cas concret, si c'est le droit de procédure fédéral ou cantonal qui est applicable. S'agissant précisément de ce point, il convient de faire remarquer que le DPA n'est pas applicable lorsque l'exécution d'une loi fédérale est confiée aux cantons (cf. Ryser/Rolli, op. cit., p. 383). Les voies de recours à utiliser pour attaquer une décision fixant une amende globale seraient par là-même fort incertaines. Par ailleurs, compte tenu des divergences existant entre les dispositions relatives à la prescription de la poursuite pénale, les

problèmes seraient d'avance programmés. Ainsi, par exemple, en cas de soustraction consommée de l'impôt fédéral direct, le délai de prescription ordinaire est de dix ans et le délai de prescription absolu est de quinze ans (art. 184 LIFO), alors que le délai de prescription ordinaire en cas de soustraction consommée de la taxe sur la valeur ajoutée n'est que de cinq ans, le délai de prescription absolue étant de sept ans et demi (art. 84, 1er al., P-LTVA, en liaison avec l'art. 11, 2e al., DPA). Pour les raisons invoquées ci-dessus, le Conseil fédéral ne peut pas souscrire à l'article 85, 2e et 3e alinéas, P-LTVA, dans la teneur proposée par la CER-N. Sa modification s'impose aussi et surtout pour des motifs d'ordre pratique. En effet, il faut s'attendre à ce que la personne concernée par une poursuite pénale tente de faire traîner en longueur la procédure contestant la compétence de l'autorité saisie. De plus, les autorités compétentes chargées de la poursuite et du jugement des infractions se trouveraient fréquemment surchargées, étant donné qu'elles seraient amenées à juger des délits dans des domaines qui leur sont inconnus. C'est la raison pour laquelle il convient de s'en tenir strictement au principe fixé à l'article 9 DPA aux termes duquel, dans le domaine du droit pénal administratif, les dispositions de l'article 68 CP ne sont pas applicables aux amendes ni aux peines prononcées en conversion d'amendes. Par contre, le Conseil fédéral estime qu'il est justifié de prévoir le prononcé d'une amende globale dans tous les cas où l'Administration fédérale des douanes doit juger aussi bien une soustraction de l'impôt - respectivement une mise en péril de l'impôt - et des infractions douanières. Une telle disposition existe dans le droit en vigueur (cf. art. 77,4e al., OTVA). Compte tenu de la modification proposée, il s'avère que l'article 85, 3e alinéa, P-LTVA n'est pas approprié et doit dès lors être biffé.

Art. 86 Dispositions d'exécution Proposition relative à l'article 86, 2e alinéa, lettres a, h et i, P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose d'autoriser, à sa place, le Département fédéral des finances à édicter les dispositions d'exécution en rapport avec les aspects mentionnés à l'article 86, 2e alinéa, lettres a, h et i, P-LTVA. Dans ce but, il vous suggère de biffer les lettres précitées de l'article 86 P-LTVA et d'introduire à la place un nouvel alinéa tout en adaptant l'article 19, 2e alinéa, P-LTVA. Le motif de cette proposition tient au fait que les dispositions d'exécution visées aux lettres a, h et i sont des dispositions de moindre importance, raison pour laquelle la procédure d'adoption d'un arrêté du Conseil fédéral, qui prend beaucoup de temps, semble inadéquate. Dans ce contexte, on remarquera que la LIFO renferme également des dispositions qui chargent le Département fédéral des finances d'édicter des dispositions d'exécution. L'article 164, 1er alinéa, LIFO prévoit par exemple que le débiteur de l'impôt qui n'aura pas acquitté les montants dus dans les délais devra verser un intérêt moratoire fixé par le Département fédéral des finances (voir également les art. 162, 3e al. et 163, 2e al., LIFD). Pour éviter tout double emploi, nous vous proposons de régler à l'article 19, 2e alinéa, P-LTVA la délégation portant sur la manière de fournir la preuve de l'exportation de biens et la justification de la fourniture de prestations de services à l'étranger. Il s'agira ensuite de déclarer, dans un nouvel alinéa 3 de l'article 86 P-LTVA, que le Département fédéral des finances est compétent pour autoriser, à certaines conditions, l'exonération fiscale de livraisons sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic des voyageurs et le trafic frontière, compétent encore pour fixer le taux de l'intérêt moratoire et celui de l'intérêt rémunérateur.

Proposition relative à l'article 86, 2e alinéa, P-LTVA (nouvelle lettre ebis): Le Conseil fédéral vous propose de lui accorder la compétence de régler plus en détail la procédure de report du paiement de l'impôt. Les conditions de l'octroi de la procédure dite du report du paiement de l'impôt sont fixées à l'article 79 P-LTVA. Or, des dispositions d'exécution sont indispensables (cf. art. premier de l'ordonnance du 14 déc. 1994 relative au report du paiement de l'impôt). C'est pourquoi il

est nécessaire, à l'article 86, 2e alinéa, lettre e bis, P-LTVA, d'habiliter le Conseil fédéral à régler plus en détail la procédure de report (et non pas de «transfert») visé à l'article 79 P-LTVA. Art. 90 Droit ultérieur à la déduction de l'impôt préalable Proposition relative à l'article 90 P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose de biffer l'article 90 P-LTVA, qui prévoit la possibilité de faire valoir de manière rétroactive les montants de l'impôt préalable sur des dépenses prouvées et justifiées par l'usage commercial qui n'étaient pas reconnus en vertu des articles 30 et 33 OTVA. Le Conseil fédéral ne peut se déclarer d'accord avec cette disposition puisque cet article abroge de manière inadmissible le droit constitutionnel. L'article 8, 1er alinéa, disp. trans, est. prévoit en effet que, en dérogation à l'article 41ter, 6e alinéa, est., le Conseil fédéral édictera les dispositions d'exécution relatives à l'impôt sur le chiffre d'affaires prévu par l'article 41ter, 1er alinéa, lettre a, et 3e alinéa, est., et que celles-ci auront effet jusqu'à l'entrée en vigueur de la législation fédérale. Par cette disposition, le constituant a institué le Conseil fédéral en tant qu'organe législatif. Avec la disposition proposée par la CER-N, cette compétence législative est vidée de son sens puisque ladite disposition de la CER-N accorderait aux assujettis le droit de se faire rembourser, depuis la date d'entrée en vigueur de l'OTVA et sur certains montants, l'impôt préalable dont la déduction n'était pas admise sous le régime de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Cette rétroactivité serait applicable, qu'une décision ayant déjà force de chose jugée ait été prise ou non dans l'affaire en question. La disposition de la CER-N viole également le principe fondamental selon lequel une décision ayant force de

408

chose jugée constitue une décision incontestablement obligatoire, définitive et exécutable sur l'objet du litige. Le Conseil fédéral se défend de n'avancer que des motifs formels d'ordre juridique à rencontre de l'article 90 P-LTVA. Il a déjà exposé de manière détaillée, dans le commentaire de l'article 36 P-LTVA, que l'article 30, 1er et 2e alinéas, OTVA (dans sa version du 22 juin 1994 et dans celle du 18 sept. 1995) était constitutionnel. De même, il a indiqué que les pays membres de l'UE connaissent en partie des prescriptions sur la déductibilité des frais qui vont au-delà de l'actuelle réglementation en vigueur des 50 pour cent, soit que le droit à la déduction de l'impôt préalable soit complètement exclu, soit que des dépenses plus larges ne permettent la déduction de l'impôt préalable qu'à des conditions restrictives. Pour les raisons qu'il a indiquées, le Conseil fédéral juge inopportune la possibilité de faire valoir rétroactivement la déduction de l'impôt préalable sur des frais de divertissement, etc. (art. 30, 1er al., OTVA) et sur des frais de nourriture et de boissons (art. 30, 2e al., OTVA). Il en va de même pour les frais d'hébergement et de transport lors de voyages d'affaires, pour les frais d'achat, de fabrication, etc. de voitures de tourisme, et pour les frais relatifs à des livraisons et à des prestations de services pour des voitures de tourisme (ancien art. 30, 2e al., OTVA), si ces frais ont été occasionnés durant l'année 1995. Du reste, il lui semble qu'il ne ferait pas preuve de responsabilité, au regard de considérations de politique financière, en privant la Confédération, à hauteur d'environ 1,1 milliard de francs l', de moyens dont elle a un pressant besoin. Si le Tribunal fédéral devait, contre toute attente, conclure que l'article 30, 2e alinéa, n'est pas conforme à la constitution, il appartiendrait au Conseil fédéral de trouver une solution plus satisfaisante du point de vue de l'égalité de traitement pour ce qui a trait aux frais ne donnant pas droit, conformément à l'OTVA, à une déduction (intégrale) de l'impôt préalable. Pour le reste, le Conseil fédéral ne voit aucune raison, sous peine d'inobservation des principes mentionnés initialement, d'admettre rétroactivement au 1er janvier 1995, date de l'entrée en vigueur de l'OTVA, la déduction de l'impôt préalable également sur des biens déjà utilisés (cf. le commentaire de

la CER-N relatif à l'art. 90). Cette proposition de la CER-N est d'autant plus incompréhensible que la disposition en cause de l'ordonnance du Conseil fédéral n'a jusqu'ici été attaquée par aucun assujetti. Par ailleurs, on ne sait clairement si la possibilité de faire valoir rétroactivement l'impôt préalable sur la base de l'article 90 P-LTVA sera également applicable à l'acquisition de prestations de services lorsque les conditions de la déduction de l'impôt préalable ne se réaliseront qu'après réception de la prestation de services. Le Conseil fédéral est d'avis qu'il faut, au vu des considérations précitées, biffer sans contrepartie l'article 90 P-LTVA. " Le calcul qui est à la base de ce montant part de l'hypothèse que la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée entrera en vigueur le 1^{er} janvier 1999. 27 Feuille fédérale. 149^e année. Vol. II 409

Art. 91 Délais Proposition relative à l'article 91 P-LTVA: Le Conseil fédéral vous propose le libellé suivant pour l'article 91 P-LTVA: «Avec l'entrée en vigueur de la présente loi, les assujettis peuvent à nouveau faire usage des possibilités d'options prévues aux articles 24 et 55. Les délais s'y rapportant courent à nouveau dès la date d'entrée en vigueur de la présente loi». Avec la disposition en question, la CER-N voulait s'assurer que les assujettis puissent opter pour l'imposition de leurs chiffres d'affaires ou pour le décompte au moyen du taux de la dette fiscale nette au moment de l'entrée en vigueur de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Il n'a certainement jamais été dans l'intention de la Commission de vouloir que les délais de recours ou de prescription expirent au moment de l'entrée en vigueur de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée, comme le texte actuel de l'article 91 P-LTVA le laisse présumer. C'est pour cette raison que la disposition en cause doit être restreinte aux deux cas mentionnés. 3 Pertes fiscales Enfin, le Conseil fédéral juge qu'il est de son devoir d'attirer une fois de plus l'attention des membres des Conseils sur les pertes fiscales engendrées par le projet. D'après les calculs de l'Administration fédérale des contributions - dans l'hypothèse où la LTV^Â entrerait en vigueur le 1^{er} janvier 1999 -, les pertes devraient s'élever à environ 460 millions de francs par an. S'y ajouteraient une perte unique de 90 millions de francs en raison de la possibilité du dégrèvement ultérieur de l'impôt en relation avec l'option, ainsi qu'une autre perte de 1,1 milliard de francs découlant de la possibilité de faire valoir de manière rétroactive les montants de l'impôt préalable non reconnus en vertu des articles 30 et 33 OTVA (cf. art. 90 P-LTVA) pour des dépenses prouvées et justifiées par l'usage commercial. A une époque où l'assainissement des finances fédérales est souhaité par tous les partis politiques, il faut savoir qui veut assumer la responsabilité d'une proposition de loi qui, contrairement au droit en vigueur, entraîne de telles diminutions des recettes. De plus, nous répétons que toute disposition prise en faveur de certains groupes d'assujettis viole le principe selon lequel l'imposition du chiffre d'affaires doit être, dans la mesure du possible, neutre du point de vue concurrentiel, générale et universelle. Ces fonds étant indispensables à la Confédération, force serait, dans un proche avenir, de compenser leur absence par une augmentation du taux de l'impôt actuel. Cela ne ferait qu'amplifier les distorsions de la concurrence que l'on doit aux brèches ouvertes dans le système (en particulier par l'art. 17 P-LTVA) et qui opposent les privilégiés à ceux qui n'ont pas réussi à obtenir une réglementation d'exception. 410

Le Conseil fédéral souhaite que la future loi régissant la TVA respecte le principe établissant un impôt général sur la consommation perçu à chaque stade du processus de production et de distribution et autorisant - dans la mesure du possible - la déduction de l'impôt préalable (art. premier P-LTVA). Annexe: Tableau synoptique (Projet de loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée) N39086 411

Dispositions légales tirées du rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) du 28 août 1996 Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, LTVA) Il n'est fait mention ci-après que des articles qui, selon les propositions du Conseil fédéral, devraient être modifiés L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse, vu l'article 41ter, alinéas 1, Ibis et 3, de la constitution; après examen d'une initiative parlementaire; vu le rapport du 28 août 1996 IJ de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national; vu l'avis du Conseil fédéral du 15 janvier 1997), arrête: Article premier Objet et principes de la loi 2 La perception s'effectue notamment selon le principe de la neutralité concurrentielle avec pleine imputation de l'impôt préalable ainsi qu'en considération de la transférabilité de l'impôt et de la rentabilité de sa perception. Art. 3 Territorialité 1 La présente loi s'applique au territoire suisse. Est considéré comme «territoire suisse»: a. le territoire suisse, à l'exclusion des districts francs (dépôts francs et ports francs); b. les territoires étrangers conformément aux conventions internationales. 2 Par étrangers, on entend les territoires où la présente loi ne s'applique pas. 1) FF 1996 V 701 2) FF 1997 II 366 412

Propositions du Conseil fédéral par rapport à la version préconisée par la CER-N Article premier Objet et principes de la loi 2 La perception s'effectue notamment selon le principe de la neutralité concurrentielle et compte tenu de sa rentabilité. Art. 3 Définition du territoire suisse et de l'étranger 1 Est considéré comme «territoire suisse»: a. le territoire suisse, à l'exclusion des districts francs (dépôts francs et ports francs); b. les territoires étrangers conformément aux conventions internationales. Ibis Dans les vallées de Samnaun et de Sampuoir, la présente loi ne s'applique qu'aux prestations de services et aux prestations du secteur de l'hôtellerie et de la restauration. 2 L'expression «l'étranger» s'entend de tout autre territoire. 413

Projet CER-N Art. 6 Livraisons de biens 5 Lorsque tout ou partie d'un patrimoine est transféré à titre onéreux ou à titre gratuit d'un assujetti à un autre assujetti dans le cadre d'une fondation, d'une restructuration ou d'une concentration d'entreprises, l'assujetti doit accomplir son obligation fiscale en déclarant la livraison imposable; cette déclaration doit être adressée par écrit à l'Administration fédérale des contributions dans un délai de trente jours à compter du transfert du patrimoine. L'article 9, 3e alinéa, est réservé. Art. 7 Prestations de services 3 L'article 6, 5e alinéa, est applicable aux prestations de services pour autant que les conditions requises soient réunies. Art. 17 Liste des opérations exclues Sont exclus du champ de l'impôt: 1. le transport de biens soumis à la régale des postes au sens de la législation sur le service des postes; Art. 18 Exonérations 2 Sont exonérés de l'impôt: b. les livraisons sur le territoire suisse de biens en provenance de l'étranger, dont il est prouvé qu'ils sont restés sous contrôle douanier jusqu'à leur réexportation; f. les prestations des télécommunications pour autant qu'elles soient effectuées de l'étranger vers le territoire suisse ou qu'elles transitent par le territoire suisse; les autres prestations des télécommunications sont en revanche imposables, même si elles sont effectuées du territoire suisse vers l'étranger; g. les transports aériens dont seul le lieu d'arrivée ou le lieu de départ se situe sur le territoire suisse; Art. 19 Preuve 2 Le Conseil fédéral décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve; il peut notamment ordonner qu'en cas d'abus de la part d'un assujetti, l'exonération fiscale de ses exportations dépendra à l'avenir d'une déclaration régulière faite auprès des autorités du pays d'importation. 414

Propositions du Conseil fédéral Art. 45 Paiement de l'impôt 3 Lorsque tout ou partie d'un patrimoine est transféré à titre onéreux d'un assujetti à un autre assujetti dans le cadre d'une

fondation, d'une liquidation ou d'une restructuration (telle une concentration d'entreprises p. ex.), l'assujetti doit accomplir son obligation fiscale en déclarant la livraison et la prestation de services imposables; cette déclaration doit être adressée par écrit à l'Administration fédérale des contributions dans un délai de trente jours à compter du transfert du patrimoine. L'article 9, 3e alinéa, est réservé. An. 7 Prestations de services 3 Biffer Art. 17 Liste des opérations exclues Sont exclus du champ de l'impôt: 1. le transport de biens soumis à la régale des postes au sens de la législation sur le service des postes; par contre, le transport des colis postaux est soumis à l'impôt; Art. 18 Exonérations 2 Sont exonérés de l'impôt: b. les livraisons sur le territoire suisse de biens en provenance de l'étranger, dont il est prouvé qu'ils sont restés sous contrôle douanier; f. Biffer g. les transports aériens dont seul le lieu d'arrivée ou le lieu de départ se situe sur le territoire suisse; pour préserver la neutralité concurrentielle, le Conseil fédéral peut ordonner également l'exonération des transports trans-frontaliers effectués par d'autres moyens; Art. 19 Preuve 2 Le Département fédéral des finances décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve de l'exportation de biens et la justification de la fourniture de prestations de services à l'étranger; il peut notamment ordonner qu'en cas d'abus de la part d'un assujetti, l'exonération fiscale de ses exportations dépende à l'avenir d'une déclaration régulière faite auprès des autorités du pays d'importation. 415

Projet CER-N Art. 20 Principe 3 Des personnes morales, des sociétés de personnes ou des personnes physiques ayant leur siège ou un établissement stable sur le territoire suisse et étant étroitement liées les unes aux autres peuvent demander être traitées toutes ensemble comme un seul assujetti (imposition de groupe). Le lien étroit existe lorsque, au vu de l'ensemble des circonstances de fait, une personne physique ou une personne morale, par la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, réunit avec elle notamment sous une direction unique une ou plusieurs personnes morales ou sociétés de personnes. Les effets de l'imposition d'un groupe sont limités aux opérations internes. Le groupe et le chef du groupe peuvent être choisis librement pour autant qu'ils soient réunis sous une direction unique. Le début et la fin de l'imposition de groupe doivent être fixés à la fin de l'exercice social du chef du groupe. Sauf en cas de restructuration, l'imposition de groupe doit être maintenue pendant au minimum cinq ans. Toutes les sociétés et personnes faisant partie du groupé sont considérées comme un seul assujetti. Art. 24 Options pour l'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt 1 Dans le but de préserver la neutralité concurrentielle ou afin de simplifier la perception de l'impôt, l'Administration fédérale des contributions autorise: a. l'option pour l'imposition des opérations mentionnées à l'article 17, chiffres 1, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 19 et 20; b. l'option pour l'imposition des opérations mentionnées à l'article 17, chiffres 2, 3, 4, 5, 6, 7, 17 et 18, s'il est prouvé qu'elles sont faites à des assujettis suisses. 3 L'option vaut pour la totalité des opérations d'un chiffre de l'article 17 énuméré ci-dessus qu'un assujetti réalise. En ce qui concerne les chiffres 17 et 18, ce dernier peut opter par objet. 4 Lors de la cessation de l'option, les montants de l'impôt préalable déduits antérieurement doivent être remboursés selon les principes énoncés à l'article 40. Art. 25 Options pour l'assujettissement 2 Ont en particulier un droit à l'assujettissement volontaire les entreprises qui réaliseront vraisemblablement au plus tard dans les dix ans à venir un chiffre d'affaires annuel imposable de plus de 250 000 francs sur territoire suisse. 416

Propositions du Conseil fédéral Art. 20 Principe 3 Des personnes morales, des sociétés de personnes ou des personnes physiques ayant leur siège ou un établissement stable sur le

territoire suisse et étant étroitement liées les unes aux autres peuvent demander à être traitées toutes ensemble comme un seul assujetti (imposition de groupe). Le lien étroit existe lorsque, au vu de l'ensemble des circonstances de fait, une personne physique ou une personne morale, par la détention de la majorité des voix ou d'une autre manière, réunit avec elle sous une direction unique une ou plusieurs personnes morales ou sociétés de personnes. Les effets de l'imposition d'un groupe sont limités aux opérations internes. La constitution de sous-groupes est admise pour autant qu'ils soient réunis sous une direction unique. Le début et la fin de l'imposition de groupe doivent être fixés à la fin de l'exercice social du chef du groupe. Sauf en cas de restructuration, l'imposition de groupe doit être maintenue pendant au minimum cinq ans. Toutes les sociétés et personnes faisant partie du groupe sont considérées comme un seul assujetti. Art. 24 Options pour l'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt 1 Dans le but de préserver la neutralité concurrentielle ou afin de simplifier la perception de l'impôt, l'Administration fédérale des contributions peut, aux conditions qu'elle aura fixées, autoriser l'option pour l'imposition des opérations mentionnées à l'article 17, chiffres 17 et 18 (sans la valeur du sol) s'il est prouvé qu'elles sont fournies à des assujettis. ibis L'Administration fédérale des contributions admet la requête si le requérant apporte la garantie qu'il accomplit ses devoirs d'assujetti. Elle peut faire dépendre son accord de la constitution de sûretés. Elle doit en outre fixer les conditions de manière à ce que son accord n'entraîne pas d'avantages fiscaux injustifiés pour le requérant ni pour son acquéreur et que les tiers ne soient pas de ce fait défavorisés. . 3 Biffer 4 Lors de la cessation de l'option, l'imposition des prestations à soi-même en vertu de l'article 9 est réservée. Art. 25 Options pour l'assujettissement 2 Biffer 417

Projet CER-N Art. 30 Responsabilité solidaire 1 Sont solidairement responsables avec l'assujetti: e. tous les participants à une imposition de groupe, pour les impôts dont ils seraient débiteurs s'ils n'étaient pas soumis à l'imposition de groupe. Art. 34 Taux de l'impôt 1 L'impôt est: a. de 2 pour cent 3. sur les opérations mentionnées à l'article 17, chiffres 12, 13 et 14. Art. 35 Facturation et transfert de l'impôt 1 Pour sa livraison ou sa prestation de services, l'assujetti doit, sur demande du destinataire assujetti à l'impôt, dresser une facture portant: f. le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation. Si l'impôt est inclus dans la contre-prestation, l'assujetti peut n'indiquer que le taux de l'impôt. L'article 31, 6e alinéa, lettre a, est réservé. Art. 36 Généralités 1 Si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour l'une des affectations justifiées par l'usage commercial indiquées au 2e alinéa, il peut déduire, dans son décompte d'impôt, les montants de l'impôt préalable suivants, qui doivent, sous réserve de l'article 54, 3e alinéa, deuxième phrase, être prouvés: Art. 47 Prescription de la créance fiscale 4 La créance fiscale se prescrit dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle elle a pris naissance. 418

Propositions du Conseil fédéral Proposition principale pour la responsabilité solidaire (art. 30): Art. 30 Responsabilité solidaire 1 Sont solidairement responsables avec l'assujetti: e. toute personne ou collectivité de personnes participant à une imposition de groupe, pour tous les montants de l'impôt dus par le groupe. Proposition subsidiaire ibis Les participants à l'imposition de groupe répondent seuls des montants de l'impôt dus par le groupe. Ils ne répondent toutefois que des montants de l'impôt dont ils seraient débiteurs s'ils n'étaient pas soumis à l'imposition de groupe. Art. 34 Taux de l'impôt Biffer le chiffre 3 du 1er alinéa, lettre a. Art. 35 Facturation et transfert de l'impôt 1 Pour sa livraison ou sa prestation de services, l'assujetti doit, sur demande du destinataire assujetti à l'impôt, dresser une facture portant: f. le taux de l'impôt et l'impôt dû sur la contre-prestation. Si l'impôt est inclus dans

la contre-prestation, l'indication du taux de l'impôt suffit. L'article 31, 6e alinéa, lettre a, est réservé. Art. 36 Généralités 1 Si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour l'une des affectations justifiées par l'usage commercial indiquées au 2e alinéa, il peut déduire, dans son décompte d'impôt, les montants de l'impôt préalable suivants qui doivent être prouvés: 4bls Sont totalement exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable tous les montants de l'impôt sur des frais de divertissement, sur des frais d'achat et d'entretien de motocycles d'une cylindrée supérieure à 125 cm³, de bateaux à voiles ou à moteur et d'avions de sport, à moins que ces frais ne soient prouvés et justifiés par l'usage commercial. 4ter Sont de plus exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable 50 pour cent des montants de l'impôt sur des frais de nourriture et de boissons. Art. 47 Prescription de la créance fiscale 4 Biffer 419

Projet CER-N Art. 48 Prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable 4 Le droit à la déduction de l'impôt préalable se prescrit dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle il a pris naissance. Art. 50 Entraide administrative 2 Les autres autorités administratives de la Confédération, des cantons, des districts, des arrondissements et des communes ainsi que les établissements et entreprises fédéraux autonomes ont l'obligation de renseigner l'Administration fédérale des contributions si les renseignements demandés par elle peuvent avoir de l'importance pour l'exécution de la présente loi et la perception de l'impôt. Un renseignement ... Art. 53 Obligation de l'assujetti de fournir des renseignements 2 Le secret professionnel protégé par la loi demeure réservé. Les détenteurs du secret professionnel ont l'obligation de présenter leurs livres ou leurs notes, mais ils peuvent cacher les noms des clients ou les remplacer par des codes. Dans les cas douteux, le Président de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, sur demande de l'Administration fédérale des contributions ou de l'assujetti, désigne des experts neutres comme organe de contrôle. Art. 54 Comptabilité 1 L'assujetti doit tenir ses livres comptables régulièrement et de manière à ce que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre. L'Administration fédérale des contributions peut édicter des 420

Propositions du Conseil fédéral An. 48 Prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable 4 Biffer Art. 49b<s Banque de données d'adresses et banque de données juridiques 1 L'Administration fédérale des contributions gère une banque de données d'adresses et une banque de données juridiques qui permettent de déterminer et de prélever l'impôt et qui contiennent également des données sur les poursuites et les sanctions administratives et pénales. Elle peut autoriser les personnes de l'Administration fédérale des douanes chargées de déterminer et de prélever la taxe sur la valeur ajoutée à interroger la banque de données d'adresses. Sont au demeurant applicables les dispositions des articles qui suivent sur l'entraide administrative et sur le secret. 2 Le Conseil fédéral arrête les dispositions d'exécution relatives à l'organisation et au fonctionnement des banques de données mentionnées au 1er alinéa, au catalogue des données à collecter, à l'accès aux données, aux autorisations de les traiter, à la durée de leur conservation, à leur archivage et à leur effacement. Art. 50 Entraide administrative 2 Les autres autorités administratives de la Confédération, des cantons, des districts, des arrondissements et des communes ainsi que les établissements et entreprises fédéraux autonomes ont l'obligation de renseigner l'Administration fédérale des contributions si les renseignements demandés par elle peuvent avoir de l'importance pour l'exécution de la présente loi et la perception de l'impôt; la

communication de renseignements est gratuite. Un renseignement... Art. 53 Obligation de l'assujetti de fournir des renseignements 2 Biffer Art. 54 Comptabilité 1 L'assujetti doit tenir ses livres comptables régulièrement et de manière à ce que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre. L'Administration fédérale des contributions peut édicter des 421

Projet CER-N prescriptions spéciales à ce sujet. Celles-ci ne peuvent toutefois dépasser les dispositions du droit commercial que lorsque cela est indispensable pour percevoir correctement la taxe sur la valeur ajoutée et pour autant que cela ne constitue pas une charge disproportionnée pour les assujettis. 2 L'assujetti doit conserver en bon ordre pendant dix ans livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. L'article 962, 2e alinéa, du code des obligations ¹ est réservé. Les contribuables qui ont opté au sens de l'article 24 ou qui demandent le dégrèvement ultérieur de l'impôt visé à l'article 40 doivent conserver les pièces justificatives qui se rapportent à des biens immobiliers pendant vingt ans. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la survenance de la prescription. 3 Si l'enregistrement exact de certains faits essentiels pour le calcul de l'impôt cause une charge excessive à l'assujetti, l'Administration fédérale des contributions doit lui accorder des facilités et admettre qu'il calcule l'impôt par approximation, pour autant qu'il n'en résulte aucune diminution ni augmentation notable du montant de l'impôt, aucune distorsion marquante de la concurrence, et que cela ne complique pas de manière excessive les décomptes d'autres assujettis ni les contrôles fiscaux. En particulier, l'assujetti a le droit de faire valoir forfaitairement les montants de l'impôt préalable grevant des frais justifiés par l'usage commercial, reconnus pour l'impôt fédéral direct mais non établis par des pièces. Art. 55 Taux de la dette fiscale nette 1 Tout assujetti qui réalise chaque année un chiffre d'affaires n'excédant pas 5 millions de francs et qui doit simultanément payer un montant de l'impôt - calculé au taux de la dette fiscale nette déterminant pour lui - n'excédant pas 75 000 francs, peut opérer un décompte au taux de la dette fiscale nette. Art. 64 Frais et indemnités 1 En procédure de taxation et de réclamation, il n'est, en règle générale, pas prélevé de frais ni alloué d'indemnités aux parties. 2 Quelle que soit l'issue de la procédure, les frais d'enquête peuvent être mis à la charge de celui qui les a provoqués par sa faute. ') RS 220 422

Propositions du Conseil fédéral prescriptions spéciales à ce sujet. Celles-ci ne peuvent toutefois aller au-delà des dispositions du droit commercial que si cela est indispensable pour prélever correctement la taxe sur la valeur ajoutée. 2 L'assujetti doit conserver en bon ordre pendant dix ans livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. L'article 962, 2e alinéa, du code des obligations¹) est réservé. Les pièces justificatives en rapport avec des biens immobiliers seront conservées pendant vingt ans. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la survenance de la prescription. 3 Si l'enregistrement exact de certains faits essentiels pour le calcul de l'impôt cause une charge excessive à l'assujetti, l'Administration fédérale des contributions peut, aux conditions qu'elle aura fixées, lui accorder des facilités ou admettre qu'il calcule l'impôt par approximation, pour autant qu'il n'en résulte aucune diminution ni augmentation notable du

montant de l'impôt, aucune distorsion marquante de la concurrence, et que cela ne complique pas de manière excessive les décomptes d'autres assujettis ni les contrôles fiscaux. Art. 55 Taux de la dette fiscale nette 1 Tout assujetti qui réalise chaque année un chiffre d'affaires n'excédant pas 1,5 million de francs et qui doit simultanément payer un montant de l'impôt - calculé au taux de la dette fiscale nette déterminant pour lui - n'excédant pas 30 000 francs, peut établir un décompte au taux de la dette fiscale nette. Art. 64 Frais et indemnités 1 L'Administration fédérale des contributions peut mettre les frais de la décision, entièrement ou en partie, à la charge du destinataire. 2 Lorsqu'une décision sur réclamation est rejetée, le réclamant en supporte généralement les frais. En cas d'admission partielle de la réclamation, les frais sont réduits en conséquence. 3 Les frais peuvent être entièrement ou en partie mis à la charge du réclamant qui a obtenu gain de cause si celui-ci a provoqué inutilement la procédure de réclamation.) RS 220 423

Projet CER-N Art. 66 Sûretés 2 La demande de sûretés doit indiquer le motif juridique de la garantie, le montant à garantir, ainsi que l'endroit où la garantie doit être déposée; elle est considérée comme ordonnance de séquestre au sens de l'article 274 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite¹. L'action en contestation du cas de séquestre est exclue. Art. 70 Importations franches d'impôt Est franche d'impôt l'importation: a. de biens en petites quantités, d'une valeur minimale ou dont le montant de l'impôt est insignifiant, conformément aux dispositions de détail que le Conseil fédéral édictera; b. de monnaies, de papiers-valeurs et de billets de banque, aussi longtemps qu'ils sont utilisés comme tels; de manuscrits (également des manuscrits d'auteurs, d'écrivains et de compositeurs) et de documents sans valeur de collection; de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et d'autres timbres officiels au maximum à leur valeur faciale; de billets de transport d'organismes publics étrangers de transport; Art. 71 Assujettissement 2 La responsabilité solidaire au sens de l'article 13 de la loi sur les douanes² est supprimée pour les déclarants en douane professionnels (art. 31, 3e al., de la loi sur les douanes), lorsque l'importateur: - a droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 36), - a fourni des sûretés à l'Administration fédérale des douanes pour les montants de l'impôt (art. 74, 2e al), - a reçu de l'Administration fédérale des douanes la facture de l'impôt, et - a conféré un mandat de représentation directe au déclarant en douane professionnel. 3 L'Administration fédérale des douanes peut exiger du déclarant en douane la preuve de son pouvoir de représentation. D RS 281.1 2> RS 631.0 424

Propositions du Conseil fédéral 4 Les frais de la décision et de la décision sur réclamation sont fixés par l'ordonnance du 10 septembre 1969 ^ sur les frais et indemnités en procédure administrative. 5 En procédure de décision ou de décision sur réclamation, il n'est pas alloué d'indemnité aux parties. Art. 66 Sûretés 2 La demande de sûretés doit indiquer le motif juridique de la garantie, le montant à garantir et l'endroit où la garantie doit être déposée; elle est considérée comme ordonnance de séquestre au sens de l'article 274 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite². L'opposition à l'ordonnance de séquestre est exclue. Art. 70 Importations franches d'impôt Est franche d'impôt l'importation: a. de biens en petites quantités, d'une valeur minimale ou dont le montant de l'impôt est insignifiant, conformément aux dispositions de détail que le Département fédéral des finances édictera; b. de moyens de paiement légaux (billets de banque et monnaies suisses ou étrangères), à l'exception des pièces de collection qui ne sont pas normalement utilisées comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique; de papiers-valeurs, de manuscrits (également des manuscrits d'auteurs, d'écrivains et de compositeurs) et de

documents sans valeur de collection; de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et d'autres timbres officiels au maximum à leur valeur faciale; de titres de transport d'organismes publics étrangers de transport; Art. 71 Assujettissement 2 Biffer ' Biffer ') RS 172I041.0 2> RS 281.1 28 Feuille fédérale. 149' année. Vol. II 425

Projet CER-N Art. 75 Prescription de la créance fiscale 4 La créance fiscale se prescrit dans tous les cas par quinze ans dès la fin de l'année civile au cours de laquelle elle a pris naissance. Art. 76 Prescription du droit au remboursement 5 Le droit au remboursement du montant de l'impôt perçu en trop ou par erreur se prescrit dans tous les cas par quinze ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle il a pris naissance. Art. 79 Transfert du paiement de l'impôt 3 La procédure de transfert ne s'applique que si les biens désignés au 2e alinéa sont régulièrement importés et exportés et qu'ils donnent lieu régulièrement à d'importants excédents de l'impôt préalable. Art. 81 Soustraction de l'impôt 1 Celui qui, intentionnellement, se sera procuré ou aura procuré à un tiers un avantage fiscal illicite, notamment se sera soustrait à l'impôt ou aura obtenu une exonération, une bonification, une restitution ou un remboursement injustifié d'impôts sera puni d'une amende pouvant atteindre le triple de la valeur de l'avantage illicite. 3 Celui qui, par négligence, aura obtenu, pour lui ou pour un tiers, un avantage fiscal illicite sera puni d'une amende pouvant atteindre la valeur de l'avantage illicite. Art. 82 Mise en péril de l'impôt Celui qui, intentionnellement ou par négligence, a. ne se sera pas, en violation de la loi, annoncé comme assujetti, b. ne se sera pas soumis, en dépit d'une sommation, à l'obligation de déposer une déclaration d'impôt ou les renseignements que la loi prescrit de communiquer, c. n'aura pas tenu régulièrement, établi, conservé ou produit les livres de comptes, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents, d. aura, en déposant un décompte d'impôt, une demande d'exonération, de bonification, de remboursement ou de déduction d'impôt ou en tant que tiers astreint à fournir des renseignements, donné de fausses indications, dissimulé des faits importants ou présenté des pièces justificatives fausses à l'appui de tels faits ou 426

Propositions du Conseil fédéral Art. 75 Prescription de la 'créance fiscale 4 Biffer Art. 76 Prescription du droit au remboursement 5 Biffer Art. 79 Report du paiement de l'impôt (Ne concerne pas le texte allemand) 3 La procédure de report ne s'applique que si les biens désignés au 2e alinéa sont régulièrement importés et exportés et qu'ils donnent lieu régulièrement à d'importants excédents de l'impôt préalable. An. 81 Soustraction de l'impôt 1 Celui qui, intentionnellement, se sera procuré ou aura procuré à un tiers un avantage fiscal illicite, notamment se sera soustrait à l'impôt ou aura obtenu une exonération, une bonification, une restitution ou un remboursement injustifié d'impôt sera puni d'une amende pouvant atteindre le quintuple de l'impôt soustrait ou de la valeur de l'avantage illicite. 3 Celui qui, par négligence, aura obtenu, pour lui ou pour un tiers, un avantage fiscal illicite sera puni d'une amende pouvant atteindre le triple de l'impôt soustrait ou de la valeur de l'avantage illicite. An. 82 Mise en péril de l'impôt Celui qui, intentionnellement ou par négligence, a. ne se sera pas, en violation de la loi, annoncé comme assujetti, b. ne se sera pas soumis, en dépit d'une sommation, à l'obligation de déposer une déclaration d'impôt ou les renseignements que la loi prescrit de communiquer, c. n'aura pas tenu régulièrement, établi, conservé ou produit les livres de comptes, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents, d. aura, en déposant un décompte d'impôt, une demande d'exonération, de bonification, de remboursement ou de déduction d'impôt ou en tant que tiers astreint à fournir des renseignements, donné de fausses

indications, dissimulé des faits importants ou présenté des pièces justificatives fausses à l'appui de tels faits, dbis. aura indiqué dans les factures adressées aux clients un montant de l'impôt qui n'est pas dû ou qui ne l'est pas dans cette mesure, dter. aura indiqué un numéro d'immatriculation faisant croire qu'il est inscrit au registre des contribuables, 427

Projet CER-N e. aura omis de déclarer ou aura déclaré de façon inexacte des données et des biens déterminants pour la perception de l'impôt, sera, à moins que l'acte ne soit réprimé par une autre disposition prévoyant une peine plus élevée, puni d'une amende jusqu'à 10 000 francs; dans les cas graves ou lors de récidive, l'amende pourra être portée à 30 000 francs. Art. 85 Concours de dispositions pénales 2 Si, à raison d'un seul et même acte, l'auteur a encouru plusieurs amendes en application de la présente loi ou selon d'autres lois, il sera condamné à une amende globale proportionnée à sa culpabilité. 3 Le Conseil fédéral règle la coordination entre les différentes autorités de poursuite pénale, administratives et judiciaires. Art. 86 1 Le Conseil fédéral édicte les dispositions d'exécution. 2 II peut en particulier: a. accorder, à certaines conditions, une exonération fiscale pour les livraisons sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic des voyageurs et le trafic frontière; h. fixer les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur; i. régler la preuve de l'exportation de biens, ainsi que les conditions de l'exécution d'une prestation de services à l'étranger; Art. 90 Droit ultérieur à la déduction de l'impôt préalable Tous les montants de l'impôt préalable sur des dépenses prouvées et justifiées par l'usage commercial qui, en vertu des articles 30 et 33 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, n'étaient pas reconnus, peuvent être produits dans le premier décompte TVA qui suit l'introduction de cette loi. Art. 91 Délais Les délais prévus dans l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée prennent fin dès l'entrée en vigueur de la présente loi. Les assujettis peuvent désormais faire usage des possibilités d'options prévues dans la présente loi, notamment de celles qui figurent aux articles 24 et 54. 428 N39086

Propositions du Conseil fédéral ciquater. aura entravé, empêché ou rendu difficile le déroulement régulier d'un contrôle, ou e. aura omis de déclarer ou aura déclaré de façon inexacte des données et des biens déterminants pour la perception de l'impôt, sera, à moins que l'acte ne soit réprimé par une autre disposition prévoyant une peine plus élevée, puni d'une amende jusqu'à 30 000 francs. Une amende plus élevée pourra être prononcée jusqu'à concurrence de la valeur de l'impôt mis en péril ou de l'avantage illicite obtenu. Art. 85 Concours de dispositions pénales 2 Si l'acte punissable constitue à la fois une soustraction ou une mise en péril de l'impôt sur l'importation et une infraction à d'autres actes de la Confédération, réprimée par l'Administration fédérale des douanes, la peine applicable sera celle de l'infraction la plus grave; elle pourra être augmentée de manière adéquate. 3 Biffer Art. 86 1 Le Conseil fédéral édicte, sous réserve du 3e alinéa, les dispositions d'exécution. 2 II peut en particulier: a. Biffer ebis. régler plus en détail la procédure de report au sens de l'article 79; h. Biffer i. Biffer 3 Le Département fédéral des finances est compétent pour: a. autoriser, à certaines conditions, l'exonération fiscale de livraisons sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic des voyageurs et le trafic frontière; b. fixer le taux de l'intérêt moratoire et le taux de l'intérêt rémunérateur. Art. 90 Droit ultérieur à la déduction de l'impôt préalable Biffer Art. 91 Délais Avec l'entrée en vigueur de la présente loi, les assujettis peuvent à nouveau faire usage des possibilités d'options prévues aux articles 24 et 55. Les délais s'y rapportant courent à nouveau dès la date d'entrée en vigueur de la présente loi. N39086 429

Recommandations concernant la lutte contre le smog hivernal Abrogation du 26 février 1997 Le Conseil fédéral suisse arrête: Article unique Les recommandations du 30 novembre 1987¹ concernant la lutte contre le smog hivernal sont abrogées avec effet au 31 mars 1997. 26 février 1997 Au nom du Conseil fédéral suisse: Le président de la Confédération, Koller Le chancelier de la Confédération, Couchepin N39135 ') FF 1988 I 207 430 • 1997-132

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali Initiative parlementaire Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Dettling) Avis du Conseil fédéral sur le rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 15 janvier 1997 In Bundesblatt Dans Feuille fédérale In Foglio federale Jahr 1997 Année Anno Band 2 Volume Volume Heft 11 Cahier Numero Geschäftsnummer 93.461 Numéro d'affaire Numero dell'oggetto Datum 25.03.1997 Date Data Seite 366-430 Page Pagina Ref. No 10 108 956 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv digitalisiert. Le document a été digitalisé par les. Archives Fédérales Suisses. Il documento è stato digitalizzato dell'Archivio federale svizzero.

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