

Commentaire du projet d'ordonnance sur la nouvelle loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (P-OTVA)

Titre 1 Dispositions générales

Art. 1 Territoire de la Confédération

(Art. 3, let. a, LTVA)

Cette disposition permet d'adapter la législation suisse au droit européen en matière de TVA. L'avitaillement des navires de haute mer est explicitement exonéré de l'impôt au sein de l'UE, tout comme les opérations concernant les aéronefs (art. 148, let. a à d, de la directive TVA). Selon l'art. 4 LNM (loi fédérale du 23 septembre 1953 sur la navigation maritime sous pavillon suisse), en haute mer, le droit fédéral est en vigueur sans partage à bord des navires suisses. Dans les eaux territoriales, le droit fédéral s'applique à bord des navires suisses, pour autant que la loi de l'Etat riverain ne soit pas déclarée impérative. A l'avenir, grâce à cette adaptation au droit européen, en haute mer, les navires sous pavillon suisse pourront également acquérir des prestations exonérées de l'impôt en provenance de la Suisse.

Art. 2 Mise en gage et conditions de vente particulières

(Art. 3, let. d, LTVA)

Al. 1 et 2: Comme dans la pratique actuelle, la vente avec réserve de propriété constitue une livraison alors que le transfert d'un bien dans le cadre d'une cession à titre de sûreté ou d'une mise en gage ne représente pas une livraison.

Al. 3: Lors d'opérations «sale and lease back», l'assujetti fait financer par une société de financement un bien qu'il a acquis ou qu'il a fabriqué lui-même, pour ses propres besoins. Il transfère la propriété du bien à la société de financement et conclut un contrat de leasing. Selon la pratique actuelle déjà, dans un tel cas, la «vente» («sale») effectuée pas le preneur de leasing (assujetti) au donneur de leasing (société de financement) et la «location» («lease back») du donneur de leasing au preneur de leasing n'étaient pas considérées comme des livraisons de biens, mais comme un financement externe avec cession à titre de sûreté, exclu du champ de l'impôt et sans droit à la déduction de l'impôt préalable, s'il avait été convenu contractuellement que la propriété du bien revenait à l'assujetti (preneur de leasing) à l'expiration de la période non résiliable de leasing et après paiement de toutes les redevances de leasing ou, en cas de résiliation anticipée du contrat, contre paiement d'un montant résiduel déterminé à l'avance. Les contrats «sale and lease back» conclus dans la pratique ne contiennent souvent pas de clause concernant le retransfert de la propriété, en particulier ceux conclus avec des donneurs de leasing étrangers, de sorte qu'en principe tant la vente que le leasing devraient être qualifiés de

SR ...

livraison du point de vue fiscal. Mais cela ne reflète que de manière incomplète la réalité économique. C'est pour cette raison que l'al. 3 étend le domaine d'application de la réglementation des opérations de «sale and lease back», dans la mesure où on part du principe qu'il y a toujours prestation de financement (exclue du champ de l'impôt) en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 19, let. a, LTVA, si le bien demeure imputable au vendeur. C'est par exemple le cas d'après les normes comptables reconnues (cf. p. ex. la norme comptable internationale 17 du Comité des normes comptables internationales).

Art. 3 Assimilation aux organisations d'utilité publique

(Art. 3, let. j, LTVA)

Al. 1: Lors de la révision du droit des fondations, en 2004, l'art. 33a aLTVA a été introduit dans la loi précisant que les prestations de sponsoring et de publicité fournies à ou par des organisations d'utilité publique sont exclues du champ de l'impôt. Dans la pratique actuelle déjà, la Confédération, les cantons, les communes et leurs établissements sont assimilés aux organisations d'utilité publique. A l'avenir, l'al. 1 le mentionnera explicitement. Désormais, cette assimilation s'applique à toutes les exclusions du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 LTVA, dans lesquelles l'organisation d'utilité publique est un élément constitutif, ainsi que pour les dons (art. 3, let. i, LTVA).

L'al. 2 exclut de cette disposition les prestations visant à promouvoir l'image de tiers fournies par des collectivités publiques afin de ne pas créer de distorsions de la concurrence entre ces collectivités publiques et des fournisseurs privés de prestations visant à promouvoir l'image de tiers. Les entreprises de transport de la ville sont par exemple souvent organisées comme des établissements indépendants de droit public et sont de ce fait réputées collectivités publiques. Les recettes publicitaires de ces entreprises de transport se montent à des millions de francs. Une non-imposition des ces prestations publicitaires n'est pas conciliable avec le principe de la neutralité concurrentielle. Par contre, si un privé fait de la publicité pour une collectivité publique de ce genre, la disposition égalitaire s'applique et la prestation publicitaire est exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 27, LTVA.

Art. 4 Déclaration d'engagement en cas d'importation d'un bien

(Art. 7, al. 1, LTVA)

Al. 1 et 2: Selon cette disposition, il n'est plus nécessaire - lors de la production d'une déclaration d'engagement - de procéder à la délimitation entre une livraison avec prise en charge chez le fournisseur et une livraison de biens transportés ou expédiés. A l'heure actuelle, la déclaration d'engagement ne joue aucun rôle pour les livraisons avec prise en charge chez le fournisseur, ce qui restreint la liberté contractuelle du fournisseur. Bien que cette réglementation ait été édictée pour des raisons pratiques, l'argument selon laquelle lors de livraisons avec prise en charge chez le fournisseur, c'est toujours le destinataire de la prestation qui se charge du transport transfrontalier, qui règle l'impôt sur les importations et de ce fait importe les biens en son propre nom, n'est pas considéré conforme dans tous les cas par l'économie. De plus, la déclaration d'engagement s'applique tant aux opérations

comportant deux intervenants qu'aux opérations en chaîne. Grâce à la nouvelle réglementation, c'est toujours le fournisseur de la prestation auquel une déclaration d'engagement a été délivrée qui importe les biens en son propre nom (exception cf. al. 4). Il doit donc être mentionné sur le document d'importation et peut déduire l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable, dans la mesure où il en a le droit.

Al. 3: Pour toutes les livraisons qui précèdent l'importation, le lieu de la livraison se situe à l'étranger; cela signifie que les factures correspondantes destinées à l'importateur sont émises sans TVA. Par contre, le territoire suisse est le lieu de la livraison pour toutes les livraisons qui suivent l'importation, ce qui signifie que l'importateur facture la TVA aux destinataires de la prestation. Cela change uniquement si le bien est réexporté (exonération de l'impôt).

Al. 4: L'assujetti peut, malgré la déclaration d'engagement, renoncer à l'importation en son propre nom, dans la mesure où il consigne cette renonciation dans la facture destinée à son client. Dans ce cas, le client importe les biens en son propre nom, raison pour laquelle il doit figurer en tant qu'importateur sur le document d'importation. Cette possibilité répond aux souhaits des assujettis.

Art. 5 Livraison sur le territoire suisse à partir d'un dépôt sur le territoire suisse d'un bien provenant de l'étranger

(art. 7, al. 1, LTVA)

Si un fournisseur étranger livre des biens à partir d'un dépôt sur le territoire suisse (p. ex. dépôt d'expédition et dépôt de marchandises en consignation), le lieu de la livraison se trouve à l'étranger, dans la mesure où son client, ainsi que la contre-prestation que celui-ci doit verser, sont connus lors de l'introduction des biens sur le territoire suisse et les biens se trouvent en libre pratique douanière au moment de la livraison. Ce principe est indispensable à la sécurité juridique de toutes les personnes impliquées. Si les circonstances mentionnées se produisent, le fournisseur étranger ne doit pas être inscrit au registre des assujettis. Lors de l'introduction des biens sur le territoire suisse, l'AFD doit tenir compte de conditions supplémentaires. Ainsi, des dépenses supplémentaires pour l'AFD viennent contrebalancer la simplification sur le territoire suisse. Si un fournisseur livre des biens à l'étranger sur la base de cette disposition et aimerait introduire ce genre de biens sur le territoire suisse en son propre nom, il doit disposer d'une déclaration d'engagement conformément à l'art. 4, al. 1.

Art. 6 Etablissements stables

(Art. 7, al. 2 et 8 LTVA)

L'al. 1 décrit de manière générale et abstraite les établissements stables et reprend pour ce faire la description contenue aujourd'hui au ch. 8 des Instructions. Un établissement stable situé sur le territoire suisse d'une entreprise étrangère demeure comme jusqu'à présent un sujet fiscal propre. Le principe de l'unité de l'entreprise ne s'applique pas, étant donné que cela conduirait à un transfert du produit des impôts suisses à l'étranger, et vice versa.

L'al. 2 contient une liste non exhaustive d'établissements stables qui suit le modèle de convention de l'OCDE.

L'al. 3 contient une liste non exhaustive énumérant des institutions qui ne sont pas considérées comme des établissements stables.

L'al. 4 précise que le principe de l'unité de l'entreprise ne s'applique pas au droit régissant la TVA suisse et que les établissements stables dépendants de sociétés de droit privé ayant leur siège à l'étranger forment un sujet fiscal. Les prestations fournies entre le siège situé à l'étranger et l'établissement stable situé sur le territoire suisse ne sont donc pas des prestations internes à l'entreprise qui ne sont pas soumises à l'impôt.

Art. 7 Prestations de transport (Art. 9 LTVA)

Cette disposition permet de simplifier considérablement la délimitation des livraisons et des prestations de services en lien avec des moyens de transport et de l'harmoniser avec les règles en vigueur dans les pays européens avoisinants. On part du principe qu'il y a livraison uniquement lorsqu'un moyen de transport est mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance et que celui-ci est utilisé par le preneur en personne ou par son personnel auxiliaire. Ainsi, il y a désormais toujours prestation de transport lorsque le personnel est mis à disposition avec le moyen de transport.

Cette disposition a été reprise dans l'ordonnance sur la base de l'art. 9 LTVA, lequel donne au Conseil fédéral la compétence de fixer des règles dérogeant à la loi en ce qui concerne la distinction entre livraison et prestation de services, s'il s'agit d'éviter des doubles impositions ou des non-impositions. Ainsi, on garantit que la réglementation relative à la délégation ait été appliquée, même si dans certains cas la loi englobe affrètement dans les livraisons (cf. p. ex. art. 23, al. 2, ch. 2, LTVA).

Titre 2 Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse

Chapitre 1 Sujet de l'impôt

Section 1 Activité entrepreneuriale et limite de chiffre d'affaires

Art. 8 Assujettissement (Art. 10, al. 1, et 11, LTVA)

Al. 1: Selon l'art. 10 LTVA, est assujetti quiconque exploite une entreprise et n'est pas libéré de l'assujettissement. Est libéré de l'assujettissement quiconque réalise, sur le territoire suisse, un chiffre d'affaires inférieur à 100 000 francs provenant de prestations imposables. Il est possible de renoncer à la libération de l'assujettissement selon l'art. 11 LTVA également lorsque l'entreprise ne réalise pas de chiffre d'affaires. Un rapport minimum à la Suisse est nécessaire pour être assujetti en Suisse. Cet article définit de manière explicite le rapport en question qui existe si une activité entrepreneuriale visant la réalisation à long terme de chiffres d'affaires est exercée sur le territoire suisse ou lorsque le siège de l'activité écono-

mique se trouve sur le territoire suisse. Ainsi, une entreprise ayant son siège sur le territoire suisse qui fournit exclusivement des prestations dont le lieu est à l'étranger, ne répond pas aux exigences de l'art. 10, al. 2, LTVA, mais elle peut renoncer à la libération de l'assujettissement en s'appuyant sur l'art. 11 LTVA en relation avec l'art. 10, al. 1. Par contre, si ces exigences font défaut, ce qui est le cas pour les entreprises ayant leur siège à l'étranger et n'exerçant aucune activité commerciale sur le territoire suisse, il n'est pas possible d'être inscrit en tant qu'assujetti. Les impôts préalables payés sur le territoire suisse doivent être réclamés par la voie de la procédure de remboursement en vertu de l'art. 107, al. 1, let. b, LTVA, et des art. 141 à 146.

Al. 2: Avec la déclaration d'engagement, une prestation qui, selon les règles de l'art. 4, est réputée fournie à l'étranger, sera qualifiée comme fournie sur le territoire suisse. Celui qui fournit des prestations sur le territoire suisse sur la base d'une déclaration d'engagement peut aussi être assujetti volontairement ou obligatoirement.

Art. 9 Acquisition, détention et aliénation de participations

(Art. 10, al. 1, LTVA)

L'acquisition, la détention et l'aliénation de papiers-valeurs n'étaient pas considérées jusqu'ici comme des activités entrepreneuriales, comme c'est le cas dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes. Cela a occasionné des difficultés considérables, en particulier par rapport aux sociétés holding pures, étant donné que celles-ci ne pouvaient pas avoir droit à la déduction de l'impôt préalable. La holding pure devait toujours fournir un part minimale de prestations de management afin d'être considérée comme une entreprise. Cette disposition relie l'activité entrepreneuriale nécessaire pour donner le droit à la déduction de l'impôt préalable directement à l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations. S'il ne s'agit pas de participations qualifiées au sens de l'art. 29, al. 3, LTVA, l'achat, la détention et la vente ne constituent pas une activité entrepreneuriale, comme c'était le cas jusqu'à présent.

Art. 10 Prestations de services en matière d'informatique et de télécommunications

(Art. 10, al. 2, let. b, LTVA)

Comme c'est déjà le cas sous la législation actuelle (art. 25, al. 1, let. c, aLTVA), l'exemption de l'assujettissement pour les entreprises ayant leur siège à l'étranger et fournissant sur le territoire suisse exclusivement des prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions ne s'applique pas aux fournisseurs de prestations de services en matière de télécommunications (art. 10, al. 2, let. b, LTVA). Avec la nouvelle loi, cette exemption a été étendue, conformément au droit européen, aux prestations de services en matière d'informatique. La nouvelle disposition de l'ordonnance ne prévoit, par rapport à la disposition de l'art. 1 aOLTVA, aucune modification du contenu de la réglementation en ce qui concerne les prestations en matière de télécommunications; cependant, elle définit désormais de manière non exhaustive dans quels cas il y a une prestation de services en matière d'informatique.

Art. 11 Fin de la libération de l'assujettissement

(Art. 14, al. 3, LTVA)

La réglementation correspond pour l'essentiel à la pratique actuelle relative au début de l'assujettissement. Cependant, elle tient compte de la nouvelle conception de l'assujettissement subjectif, selon laquelle tout entrepreneur sur le territoire suisse est en principe assujetti, mais si le montant limite déterminant n'est pas atteint, il est libéré de l'assujettissement. Pour les exploitations qui reprennent leur activité ou qui étendent leur activité commerciale par la reprise d'un commerce ou le l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité, d'autres critères que ceux s'appliquant aux entreprises existantes s'appliquent à la suppression de la libération de l'assujettissement.

Al. 1: Lors de la reprise ou de l'extension de l'activité entrepreneuriale, il faut faire un pronostic pour déterminer si, selon les circonstances, on peut admettre que le montant limite déterminant sera dépassé dans les douze prochains mois. Si c'est le cas, l'assujettissement intervient lors de la reprise ou de l'extension de l'activité. Lorsque aucune indication pertinente ne permet de savoir si le montant limite déterminant sera dépassé il est possible dans un premier temps de renoncer à s'annoncer à l'AFC et de procéder à une nouvelle estimation après trois mois. Si après trois mois on peut admettre que le montant limite déterminant sera dépassé dans les douze premiers mois depuis le début ou l'extension de l'activité entrepreneuriale, la libération de l'assujettissement est supprimée. L'assujetti a désormais le choix: il peut décider s'il souhaite que l'assujettissement commence au début ou à l'extension de son activité entrepreneuriale, ou au début du quatrième mois. Dans le deuxième cas, les assujettis décomptant selon la méthode effective doivent toutefois tenir compte de l'art. 32, al. 2, LTVA, qui dispose que la valeur résiduelle est déterminante afin de bénéficier du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sur les biens ou sur les prestations de services déjà utilisés, et non pas le prix d'achat ou la valeur d'acquisition.

Al. 2: Contrairement à l'art. 28, al. 1, aLTVA, la libération de l'assujettissement pour les entreprises existantes ne prend plus fin après écoulement de l'année civile durant laquelle la limite de chiffre d'affaires a été dépassée, mais après écoulement de l'exercice commercial correspondant. Pour le reste, la réglementation correspond à la pratique actuelle.

Section 2 Collectivités publiques

Art. 12 Sujet de l'impôt

(Art. 12, al. 1, LTVA)

Al. 1: Les activités entrepreneuriales, et de ce fait imposables, des collectivités publiques se limitent uniquement à des domaines particuliers. C'est pour cette raison qu'en principe les collectivités publiques dans leur globalité (une commune, un canton ou la Confédération) ne sont pas des sujets fiscaux, mais uniquement leurs services actifs du point de vue entrepreneurial. Il n'est cependant pas exclu qu'une collectivité publique dans sa globalité se fasse inscrire au registre des assujettis en tant que sujet fiscal. La subdivision en services et l'attribution des différentes activi-

tés et tâches aux services doivent rendre le décompte TVA flexible dans son application pour les collectivités publiques et ainsi le rendre le plus efficace possible. Pour atteindre cet objectif, la division des services doit suivre la classification des comptes. De simples coûts, produits ou autres ne doivent cependant en règle générale pas être considérés comme des services et donc des sujets fiscaux. La désignation en matière de droit de la TVA d'une unité en tant que service ne doit pas correspondre aux désignations utilisées dans les comptes de la collectivité publique correspondante.

Al. 2: Seuls les sujets fiscaux d'une collectivité publique tombent sous le coup de la réglementation spéciale de l'assujettissement selon l'art. 12 LTVA qui stipule qu'est assujetti quiconque réalise, entre autres, un chiffre d'affaires annuel de plus de 25 000 francs provenant de prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques. Outre les services de la Confédération, des cantons, des communes et les regroupements de ces services, sont aussi considérés comme sujets fiscaux d'une collectivité publique, les autres institutions de droit public. Celles-ci sont

- *let. a:* toutes les corporations ayant des fondements dans le droit public, comme les associations de communes, les corporations de digues, d'améliorations foncières et autres corporations. Il est sans importance que ces corporations soient soumises au droit suisse ou étranger. Ainsi, par exemple, la collaboration communale transfrontalière tombe sous le coup de la réglementation des collectivités publiques.
- *Let. b et c:* les établissements et les fondations ayant leurs fondements dans le droit public. Les établissements et les fondations ayant pour objet l'affectation de biens en faveur d'un but spécial qui ont une personnalité propre (personnes morales) ne sont pas compris dans la notion de «corporation», raison pour laquelle ils sont énumérés séparément. Les établissements dépendants sont considérés comme des services.
- *let. d:* les collectivités publiques qui se regroupent en sociétés simples. Le droit public ne régit pas les sociétés simples, mais ce sont les dispositions du droit civil (art. 530 ss. CO) qui sont applicables comme normes complémentaires de droit public. Les sociétés simples de ce genre n'en deviennent pas pour autant des communautés juridiques de droit privé, mais sont régies par le droit public.

L'al. 3 garantit que par exemple les communes étrangères puissent aussi faire partie d'une société simple formée de collectivités publiques ou puissent s'associer à une corporation de droit public.

L'al. 4 précise que les autres établissements de droit public ne peuvent pas être subdivisés en services. Il s'agit là de la pratique actuelle. Les entités définies comme services du point de vue du droit régissant la TVA ne peuvent en règle générale pas être subdivisées ultérieurement. Mais étant donné que l'appellation de service est utilisée de diverses manières dans les différentes collectivités publiques, il a été renoncé à introduire une dénomination correspondante dans la loi, afin de ne pas faire surgir des incertitudes.

Art. 13 Coopération dans le domaine de la formation et de la recherche

(Art. 12, al. 1, LTVA)

Le 20 mai 2006 de nouvelles dispositions constitutionnelles relatives à la formation ont été adoptées par le peuple et tous les cantons. Les nouveaux articles constitutionnels transfèrent à la Confédération et aux cantons le soin de veiller ensemble à la qualité et la perméabilité de l'espace suisse de formation (art. 61a, al. 1, Cst.). La Confédération et les cantons doivent désormais veiller ensemble à la coordination et à la garantie de l'assurance de la qualité dans l'espace suisse des hautes écoles. Dans ce domaine, l'application de la TVA doit tenir compte de ces efforts, raison pour laquelle les prestations fournies entre institutions de formation et de recherche dans le cadre des formes de collaboration correspondantes requises par la Confédération et les cantons ne peuvent pas être soumises à l'impôt. Dans la législation en vigueur, les prestations en question ne sont pas imposées. La suppression de la non-imposition problématique de certaines catégories de prestations (les prestations de même nature à d'autres collectivités publiques) ne permet cependant plus une réglementation identique dans le domaine de la formation et de la recherche dans le nouveau droit.

L'*al. 1* arrête de manière explicite que l'exception fiscale pour les prestations fournies au sein d'une coopération dans le domaine de la formation et de la recherche englobe toutes les prestations indépendamment de leur nature. Pour déterminer si une prestation est fournie au sein d'une coopération dans le domaine de la formation et de la recherche, il faut déterminer si tant le prestataire que le destinataire de la prestation ont les qualités d'une institution de formation et de recherche et si cette prestation est fournie au sein de la coopération. Le fait qu'une collaboration de ce genre ait été convenue dans certains cas par une convention écrite n'est pas déterminant. Seules des institutions reconnues d'enseignement supérieur et de recherche peuvent faire partie d'une coopération dans le domaine de la formation et de la recherche.

L'*al. 2, let. a* définit la notion d'institutions de formation et de recherche reconnues. Cette notion comprend tous les établissements d'enseignement du niveau tertiaire - y compris les hautes écoles privées qui sont admises selon une base légale de la Confédération dans le cadre du mandat constitutionnel de l'art. 63a Cst. La loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les écoles polytechniques fédérales (loi sur les EPF), la loi fédérale du 8 octobre 1999 sur l'aide aux universités et la coopération dans le domaine des hautes écoles (loi sur l'aide aux universités, LAU) la loi fédérale du 6 octobre 1995 sur les hautes écoles spécialisées (LHES) et la loi fédérale sur l'aide aux hautes écoles et la coordination dans le domaine suisse des hautes écoles (LAHE) se trouvant dans le message ainsi que toutes les dispositions d'exécution sont au centre de cette thématique.

Al. 2, let. b: Les organisations d'utilité publique selon l'art. 3, let. j, LTVA, sont principalement les fondations et les associations de droit privé; cependant, d'autres personnes morales remplissant les conditions requises à l'art. 56, let. g, peuvent aussi tomber sous le coup de cet alinéa. Les corporations de droit public et leurs établissements sont la Confédération, les cantons et les communes ainsi que les institutions organisées en établissements. Les corporations étrangères de droit public en font également partie.

Al. 2, let. c: Les hôpitaux publics sont des hôpitaux dont l'organe responsable est public, indépendamment de leur forme juridique, puisque les hôpitaux publics sont souvent des sociétés anonymes en la possession d'associations communales. Seules les prestations fournies au sein d'une coopération dans le domaine de la formation et de la recherche sont exclues du champ de l'impôt. Toutes les prestations fournies à des tiers ne tombent pas sous le coup de cette disposition.

L'*al. 3* précise clairement que les entreprises de l'économie privée ne peuvent en aucun cas bénéficier de la non-imposition des prestations au sein d'une coopération dans le domaine de la formation et de la recherche pour des raisons d'égalité des conditions de concurrence, raison pour laquelle ces entreprises ne peuvent pas être considérées comme des institutions de recherche au sens de cette disposition. Les prestations fournies entre entreprises de l'économie privée et certaines institutions de coopération dans le domaine de la formation et de la recherche doivent être imposées.

Art. 14 Prestations entrepreneuriales d'une collectivité publique

(Art. 12, al. 4, LTVA)

L'énumération non exhaustive des prestations ne relevant pas de la puissance publique a été reprise de l'art. 23 aLTVA et, sur demande de la Régie fédérale des alcools, elle a été complétée avec la livraison d'éthanol et des dénaturants. Les ch. 16 et 18 à 19 ont été ajoutés. Le ch. 18 reprend la pratique actuelle dans l'ordonnance.

Ch. 16: L'entrée en vigueur de l'art. 32a^{bis} LPE, a créé une base légale qui permet à la Confédération de prélever auprès des producteurs et des importateurs qui mettent dans le commerce des produits qui, après usage, deviennent des déchets pour un grand nombre de détenteurs et qui doivent être traités séparément ou peuvent être réutilisés, une taxe d'élimination anticipée qui doit être versée auprès d'une organisation privée mandatée et surveillée par la Confédération. Le ch. 16 garantit que malgré cette obligation envers la Confédération de prélever la taxe d'élimination anticipée, la prestation ne soit pas fournie à la Confédération, mais à l'organisation privée sous la forme de la revente d'un droit d'élimination. Le but est de ne pas interrompre la chaîne de la TVA, afin qu'aucune taxe occulte ne soit engendrée auprès de l'un des différents acteurs impliqués. Sont entre autres concernées les taxes d'élimination anticipées sur les piles usagées et les emballages en verre pour boissons.

Le *ch. 19* mentionne expressément les prestations visant à promouvoir l'image de tiers, étant donné que celles-ci ne sont pas exclues du champ de l'impôt conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 27, LTVA, lorsqu'elles sont fournies par une collectivité publique au sens de l'art. 3, al. 2.

Section 3 Imposition de groupe

Art. 15 Direction unique

(Art. 13 LTVA)

Comme jusqu'à présent, seules les entreprises qui sont réunies sous une direction unique peuvent entrer dans un groupe TVA. Dans la loi et dans l'ordonnance, seules les «entités» sont mentionnées. Mais il est clair que selon les circonstances, des sociétés de personnes sans capacité juridique ou des établissements stables d'une société étrangère peuvent être intégrés dans un groupe TVA, comme jusqu'à présent. La condition selon laquelle les entreprises doivent être réunies sous une direction unique se base en principe sur l'obligation d'établir des comptes annuels consolidés selon l'art. 663e CO. Si la participation au capital d'une société s'élève à plus de 50% du capital social, l'AFC présume, lorsqu'il y a simultanément une majorité des droits de vote, l'existence effective d'une direction unique. Lorsque ce n'est pas le cas, en particulier parce que les entreprises ne peuvent pas être dominées au niveau des voix ou du capital (personnes physiques, sociétés de personnes, associations, fondations, etc.), il faut prouver à l'AFC la raison pour laquelle, à défaut de domination au niveau des voix ou du capital, on doit partir du principe qu'il y a une direction unique.

Art. 16 Membres d'un groupe

(Art. 13 LTVA)

Al. 1: Cette réglementation est déjà valable à l'heure actuelle. Etant donné que le fait de savoir dans quelle mesure ces personnes peuvent être qualifiées comme étant réunies sous la direction unique d'une entité, l'ordonnance mentionne expressément les agents d'assurances.

Al. 2: Le message relatif à la nouvelle loi sur la TVA prévoit que l'adhésion d'une caisse de pension à un groupe serait imaginable. Cependant, étant donné que les membres d'un groupe sont solidairement responsables pour l'ensemble des dettes fiscales des autres membres du groupe conformément à l'art. 15, al. 1, let. c, LTVA, l'adhésion des institutions de la prévoyance à un groupe constituerait une violation du devoir d'autonomie selon le droit des assurances sociales. L'Office fédéral des assurances sociales a par conséquent décidé de rejeter la possibilité pour les institutions de la prévoyance d'adhérer à un groupe d'imposition, ce que l'al. 2 règle de manière explicite.

Art. 17 Constitution d'un groupe

(Art. 13 LTVA)

La volonté du législateur a été respectée, dès lors que le cercle des sociétés participant au groupe d'imposition peut être choisi librement. La disposition proposée tient compte de ce souhait. Contrairement à aujourd'hui, à l'avenir les groupes pourront par conséquent être réunis de manière optimale du point de vue du système de l'impôt. Il est cependant clair que la liberté de choix en ce qui concerne la composition du groupe puise ses limites dans l'unité de l'entreprise. Par conséquent, les entités juridiques ne peuvent pas entrer partiellement seulement dans un groupe

d'imposition (p. ex. uniquement certains établissements stables). Cela s'applique en particulier aux entités juridiques étrangères. Une entreprise ayant son siège à l'étranger et plusieurs établissements stables en Suisse n'a qu'une seule possibilité: soit elle entre avec tous les établissements stables dans le groupe, soit aucun établissement n'est intégré dans le groupe.

Art. 18 Autorisation de l'imposition de groupe

(Art. 13 LTVA)

L'al. 1 précise qu'il existe un droit d'appliquer l'imposition de groupe.

Al. 3: Le représentant du groupe assume les tâches de l'ancien chef de groupe et, dans cette fonction, est compétent pour faire connaître la volonté du groupe d'imposition TVA à l'AFC; il est en particulier également responsable de l'établissement du décompte TVA. Contrairement à la législation en vigueur, le représentant du groupe n'appartient pas obligatoirement au groupe TVA. Le groupe peut également désigner un tiers extérieur, p. ex. une fiduciaire, comme représentant. On part toujours du principe que le représentant du groupe a son siège en Suisse (cf. art. 67, al. 2, LTVA).

Art. 19 Modification de la composition du groupe

(Art. 13 LTVA)

Sous le droit actuel, un groupe d'imposition englobe en principe toutes les entités juridiques réunies sous une direction unique. Par conséquent, l'avis de modification de la composition du groupe TVA exigé par l'AFC constitue une pure prescription d'ordre. Cela change avec la nouvelle loi. Le cercle des membres du groupe TVA peut désormais être choisi librement parmi les entreprises autorisées à participer à l'imposition de groupe. L'avis d'adhésion ou de sortie - excepté pour le cas de l'al. 1 - constituera à l'avenir une *condition* obligatoire pour les modifications de la composition du groupe, afin que l'AFC connaisse à tout moment la composition du groupe et ainsi sache également quelles sociétés sont responsables des créances fiscales impayées (art. 15, al. 1, let. c, LTVA). A l'avenir, les représentants des groupes devront être plus attentifs à informer immédiatement l'AFC des modifications de la composition du groupe qu'à l'heure actuelle.

L'al. 1 règle le seul cas dans lequel l'avis de sortie du groupe constitue encore une simple prescription d'ordre. Si une entreprise ne remplit plus les conditions pour participer à l'imposition de groupe, en particulier parce que la direction unique fait désormais défaut, elle quitte alors le groupe parce que les conditions ne sont plus remplies.

Al. 2: Il faut faire la distinction entre deux situations: premièrement, la disposition fixe de quelle manière un membre du groupe peut quitter celui-ci alors qu'il remplit encore les conditions. Pour ce faire, le retrait du groupe TVA doit être demandé. Ensuite, l'AFC décrète la sortie du groupe et le traitement fiscal distinct de l'ancien membre du groupe pour la fin de la période fiscale en cours du groupe. Deuxièmement, la disposition détermine également la manière dont une entreprise autorisée à participer à l'imposition de groupe, qui n'en a jusqu'ici pas fait partie alors qu'elle remplissait les conditions, peut être intégrée dans un groupe existant. Une requête

est exigée dans ce cas également; si les conditions sont remplies, l'AFC autorise l'adhésion au groupe pour le début de la prochaine période fiscale du groupe.

L'al. 3 offre la possibilité aux groupes TVA de demander, lors de la création d'entités ou de la réunion sous une direction unique de nouvelles entités, l'adhésion au groupe pour le moment à partir duquel les conditions pour adhérer au groupe ont été remplies pour la première fois. Une demande expresse dans les délais est nécessaire dans ce cas également, sinon l'adhésion ne peut être demandée que pour le début de la prochaine période fiscale du groupe en vertu de l'al. 2.

Art. 20 Exigences comptables et administratives
(Art. 13 LTVA)

Ces exigences administratives correspondent à la pratique actuelle; elles sont ainsi transférées de la notice à l'ordonnance.

Art. 21 Responsabilité solidaire en cas d'imposition de groupe
(Art. 15, al. 1, let. c, LTVA)

L'al. 1 tient compte de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_642/2007, dans la mesure où il précise que la responsabilité solidaire s'étend uniquement aux créances nées pendant l'appartenance au groupe. La responsabilité solidaire porte sur les créances d'impôt, d'intérêts et de frais, mais pas sur celles résultant d'amendes.

Al. 2: L'art. 15, al. 1, let. c, LTVA, correspond à la volonté du législateur, à savoir que l'aliénation d'un membre du groupe ne puisse pas être empêchée en raison de risques incalculables liés à la TVA. L'al. 2 permet d'une part de tenir compte de ce besoin. D'autre part, il évite que lorsqu'une créance fiscale a été fixée, la responsabilité solidaire soit supprimée par la dissolution du groupe.

Section 4 Responsabilité en cas de cession de créances

Art. 22 Etendue de la cession
(Art. 15, al. 4, LTVA)

Une distinction du point de vue du droit matériel entre la créance nette sans TVA et la créance brute avec TVA n'est pas envisageable, étant donné qu'il s'agit d'un ensemble homogène. Si un montant partiel est cédé, la proportion de TVA qu'il contient est également cédée. Cette disposition n'est que de nature déclarative.

Art. 23 Etendue de la responsabilité
(Art. 15, al. 4, LTVA)

L'al. 1 détermine le moment auquel la responsabilité du cessionnaire est engagée. Pour ce faire, on se base dans les deux cas mentionnés sur une date officielle, à savoir la date de la saisie, ou le moment de l'ouverture de la faillite. Ce n'est qu'ainsi que les deux types d'exécution forcée peuvent être traités de manière identique.

L'*al.* 2 prévoit - comme conditions supplémentaire afin de recourir à la responsabilité du cessionnaire dans le cadre de la procédure de saisie ou de réalisation du gage - que l'AFC informe le cessionnaire de sa responsabilité, étant donné que, contrairement à la procédure de faillite et à la procédure concordataire, les procédures de saisie et de réalisation du gage ne sont pas publiées. Cette communication doit être effectuée immédiatement après la réception du procès-verbal de la saisie, c'est-à-dire qu'elle doit être envoyée dans les jours suivants la réception dudit procès-verbal. La responsabilité n'est cependant pas seulement assumée par le cessionnaire à réception de cette communication, mais, conformément à l'*al.* 1, au moment de la saisie déjà.

L'*al.* 3 précise que la responsabilité lors de l'ouverture de la faillite peut être assumée même si aucune communication n'a été effectuée au préalable par l'AFC. La procédure concordataire est assimilée à la déclaration de faillite.

Art. 24 Libération de la responsabilité

(Art. 15, al. 4, LTVA)

Cette disposition donne la possibilité aux cessionnaires de verser à l'AFC l'impôt encaissé en lieu et place de l'assujetti, entraînant ainsi la libération de la responsabilité. Ces paiements sont portés en déduction des créances fiscales déclarées par l'assujetti.

Chapitre 2 Objet de l'impôt

Section 1 Rapport de prestations

Art. 25 Prestations fournies à des personnes proches

(Art. 18, al. 1, LTVA)

Dans plusieurs cas en relation avec l'exploitation d'aéronefs, le Tribunal fédéral a nié les rapports de prestations entre l'actionnaire unique et son entreprise. Afin de garantir que dans ce cas la structure juridique effective soit respectée et qu'aucune transparence ne soit opérée, cette disposition prescrit clairement qu'il existe un rapport de prestations également entre des personnes proches.

Art. 26 Détachement transfrontalier de collaborateurs dans le cadre d'un groupe

(Art. 18, al. 1, LTVA)

La location de personnel est en principe considérée comme une prestation de services imposable. Dans les groupes, cependant, il arrive souvent qu'en cas de délocalisation du lieu d'affectation ou de travail des collaborateurs d'une société du groupe sur le territoire suisse vers une société étrangère du groupe, ou vice versa (les «expatriés»), le contrat de travail avec la société détachant les collaborateurs soit maintenu pour des raisons relevant du droit des assurances sociales et aucun nouveau contrat ne soit conclu avec l'entreprise locataire de services. Dans les faits, le rapport de travail existe cependant avec l'entreprise locataire de services. Le détachement

transfrontalier de collaborateurs au sein du groupe ne constitue pas une prestation imposable si les conditions mentionnées dans la disposition sont réunies. Cela permet de tenir compte de la réalité économique et de plus de généraliser une réglementation applicable jusqu'à présent uniquement au domaine des finances. Le fait que seules les cotisations sociales soient payées par l'employeur détachant le collaborateur et qu'elles soient mises à la charge de l'entreprise locataire, comme c'est souvent le cas dans la pratique, ou que même les coûts salariaux et les frais, sans supplément, soient également refacturés, n'a pas d'importance.

Art. 27 Subventions et autres contributions de droit public

(Art. 18, al. 2, LTVA)

Al. 1: Contrairement à la situation légale actuelle, à l'avenir les dons doivent être distingués des subventions et autres contributions de droit public dans le cadre de la réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 33, al. 2, LTVA). Etant donné que les collectivités publiques ne sont pas habilitées à «faire don» de quoi que ce soit, les versements d'une collectivité publique qui ne représentent pas une contre-prestation pour la fourniture d'une prestation doivent toujours être qualifiés de subventions ou autres contributions de droit public au sens de l'art. 18, al. 2, let. a, LTVA. Le bénéficiaire doit procéder à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

L'al. 2 se base sur l'ancienne disposition légale de l'art. 8, al. 2, aOLTVA. Il serait difficilement possible de trouver une définition claire de la subvention ou de la contribution de droit public. Néanmoins, il est nécessaire de savoir ce qu'on entend par subventions ou autres contributions de droit public, compte tenu des conséquences (cf. art. 33, al. 2, LTVA). L'énoncé se basant sur l'art. 8, al. 2, aOLTVA, garantit que la jurisprudence actuelle relative à la notion de subvention sera également à l'avenir d'importance déterminante et contribue de manière fondamentale à la sécurité juridique recherchée.

Art. 28 Transmission de fonds ne faisant pas partie de la contre-prestation

(Art. 18, al. 2, LTVA)

Al. 1: Les prestations ne faisant pas partie de la contre-prestation se situent en dehors du domaine d'application de la TVA et ne l'influencent en principe pas. Cela concerne en particulier la transmission de moyens de financement. Cette disposition veut éviter que dans ce cas un rapport de prestations soit supposé. La pratique actuelle, surtout dans le domaine de la coopération dans le domaine de la formation et de la recherche, partait du principe qu'il y avait une simple transmission de moyens de financement uniquement si au moment de la remise des moyens toutes les parties impliquées étaient connues. Cette exigence est difficilement réalisable dans la pratique et n'est pas obligatoirement nécessaire pour déterminer s'il s'agit bien de la transmission de moyens de financement.

Al. 2: Si des prestations ne faisant pas partie de la contre-prestation peuvent être considérées comme des subventions ou d'autres contributions de droit public au sens de l'art. 33, al. 2, LTVA, l'impôt préalable doit être réduit en conséquence. Il ne faut

cependant pas procéder à cette réduction chez le premier destinataire (p. ex. le centre de compétence), mais chez le dernier bénéficiaire.

Section 2 Pluralité de prestations

Art. 29 Outillages spéciaux

(Art. 19, al. 1, LTVA)

Les outillages spéciaux sont toujours considérés comme faisant partie de la livraison et, du point de vue fiscal, ils sont donc traités de la même manière que celle-ci. Ceci indépendamment du fait que, dans certains cas, les conditions des al. 2 à 4 soient remplies. Cette disposition reprend la réglementation de la pratique contenue aux ch. 40 à 42 des Instructions.

Art. 30 Assemblages et combinaisons de prestations

(Art. 19, al. 2, LTVA)

Dans la partie A de la réforme de la TVA, les dispositions relatives aux exclusions du champ de l'impôt et aux taux de l'impôt ont, pour la majeure partie été reprises telles quelles de la législation en vigueur, parce que les exclusions du champ de l'impôt et les taux de l'impôt sont abordés dans la partie B de la réforme. Le traitement des combinaisons de prestations a cependant été réglementé de manière uniforme dans la partie A, raison pour laquelle la réglementation de l'art. 19, al. 2, prime sur le passage repris tel quel du droit en vigueur de l'art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA. Les prestations de restauration et d'hébergement proposées avec des prestations de formation (art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA) ne valent pas *lex specialis* par rapport à la règle des 70 % de l'art. 19, al. 2, LTVA, raison pour laquelle elles ne priment pas sur celle-ci.

On renonce à une concrétisation de la manière dont la proportion de chaque prestation doit être déterminée pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, étant donné que la loi est claire à ce propos et que des prescriptions formelles, sur la manière dont ce calcul doit être effectué, iraient à l'encontre des efforts de la réforme de la TVA pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

Art. 31 Validité de la taxation à l'importation pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse

(art. 19, al. 2, LTVA)

Seule la taxation effectuée pour l'impôt sur les importations sur la base d'un calcul des coûts correspondant peut s'appliquer également à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, si l'objet est identique. Cette disposition offre ainsi la garantie que l'impôt sur les importations et par conséquent également l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse soient taxés selon les mêmes principes. Elle tient de plus compte de l'exigence d'une conceptualisation uniforme au sein du droit fédéral et permet ainsi de renforcer la sécurité juridique.

Section 3 Prestations exclues du champ de l'impôt

Etant donné que les dispositions relatives aux exclusions du champ de l'impôt ont en grande partie été reprises telles quelles de la législation en vigueur, les dispositions correspondantes de l'actuelle ordonnance ont par conséquent également été reprises dans le projet de la nouvelle ordonnance. Les dispositions concernant les opérations d'assistance sociale et de la sécurité sociale ainsi que de protection de l'enfance et de la jeunesse (art. 4a OLTVA) ont été supprimées, comme le règlement de ces dispositions a trouvé sa place d'une manière générale à l'art. 21, al. 2 et 3, LTVA et s'applique désormais à toutes les prescriptions relatives à l'exclusion du champ de l'impôt. Pour les opérations d'assistance sociale, d'aide sociale et de sécurité sociale ainsi que de protection de l'enfance et de la jeunesse, cela n'entraîne aucune différence par rapport à aujourd'hui.

Art. 32 Notion de traitement médical (Art. 21, al. 2, ch. 3, LTVA)

Cette disposition a été reprise telle quelle de l'art. 2 aOLTVA.

Art. 33 Condition pour qu'une personne soit reconnue comme dispensatrice de traitements médicaux (Art. 21, al. 2, ch. 3, LTVA)

Cette disposition a été reprise telle quelle de l'art. 3 aOLTVA en ce qui concerne le contenu. Elle a été adaptée - dans le texte allemand - aux nouvelles dénominations des professions.

Art. 34 Prestations culturelles (Art. 21, al. 2, ch. 14 et 16, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 5 aOLTVA. Il est uniquement précisé que la forme juridique de la personne qui facture la prestation n'a aucune importance pour la qualification de la prestation exclue du champ de l'impôt. Cette précision est nécessaire, étant donné que les orchestres, par exemple, se présentent souvent sous la forme juridique d'une association. Par conséquent, les oeuvres dérivées (en particulier les ouvrages et les traductions d'oeuvres existantes) font désormais également partie des oeuvres conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 16, LTVA.

Art. 35 Prestations au sein d'une même collectivité publique (Art. 21, al. 2, ch. 28, LTVA)

Al. 1: Comme une collectivité publique englobe aussi bien des unités organisationnelles assujetties que non assujetties, le principe de l'unité de l'entreprise, selon lequel les prestations au sein d'une entreprise ne doivent pas être imposées, est enfreint. De manière analogue au principe de l'exclusion du champ de l'impôt valable pour les prestations fournies entre unités organisationnelles de la même collectivité publique, les prestations fournies à l'interne sont également dégrevées de TVA.

Al. 2: En lien avec l'art. 21, al. 2, ch. 28, LTVA, l'étendue de l'exclusion du champ de l'impôt, à savoir ce qui doit être considéré comme faisant partie de la même collectivité publique, est l'un des principaux points contestés. Par contre, étant donné qu'avec la nouvelle loi il a été renoncé à l'exclusion générale du champ de l'impôt des prestations fournies également à des tiers autres que des collectivités publiques, l'exception pour les prestations fournies au sein de la même collectivité publique doit être interprétée au sens large, et ce pour éviter une dégradation générale de la situation des collectivités publiques. C'est pour cette raison que tous les sujets fiscaux qui peuvent être rattachés sans équivoque à une commune, un canton ou à la Confédération, appartiennent à la même collectivité publique. La forme juridique des sujets fiscaux n'est pas décisive, dans la mesure où elle ne requiert pas de par sa constitution la participation de plusieurs collectivités publiques différentes, comme c'est par exemple obligatoirement le cas pour les communautés juridiques. Une usine électrique peut par exemple être un établissement de droit public indépendant d'une commune. Les livraisons d'énergie aux autres unités organisationnelles de cette commune ne doivent pas être imposées dans ce cas. Par contre, le capital-actions d'une autre usine électrique est en grande partie en possession d'un canton (52,5 %) et de la société anonyme privée Energie SA (21 %). Il ne s'agit donc plus pour cette usine électrique d'une SA possédée par une collectivité publique. Toutes les prestations fournies par cette usine électrique, également celles fournies aux unités organisationnelles du canton impliqué, doivent être imposées. Comme, pour les fondations indépendantes, le lien à une collectivité publique ne peut être établi que rétrospectivement avec la collectivité publique fondatrice, parce que les fondations n'appartiennent à personne, elles ne sont pas considérées comme appartenant à une collectivité publique, même lorsqu'elles ont été constituées par une seule collectivité publique. Les fondations dépendantes, par contre, n'ont aucune personnalité juridique propre, raison pour laquelle elles peuvent être rattachées de manière évidente et durable à une collectivité publique. Les fondations dépendantes sont souvent nommées «fonds».

Al. 3: Au vu de la structure fédéraliste de la Suisse, les cantons et les communes seraient également considérés comme des parties de la collectivité publique supérieure, raison pour laquelle les prestations fournies entre communes et cantons ou à la Confédération pourraient également être entendues comme fournies au sein de la même collectivité publique. Mais une interprétation de ce genre rendrait la disposition superflue parce que dans ce cas il n'y aurait plus qu'une seule collectivité publique au lieu de plusieurs, et les prestations fournies à une collectivité publique quelconque seraient donc exclues du champ de l'impôt. L'alinéa 3 précise que cette interprétation dépasse le sens et le but de la norme.

Art. 36 Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt
(Art. 22 LTVA)

L'al. 1 précise qu'il est également possible d'opter sur le territoire suisse pour les prestations exclues du champ de l'impôt fournies à l'étranger et que de ce fait la déduction de l'impôt préalable est possible. L'option vise à empêcher la formation de la taxe occulte sur le territoire suisse et ne doit pas dépendre du traitement fiscal

de la prestation à l'étranger, étant donné que la question de l'imposition à l'étranger est en dehors du domaine d'application territorial de la loi sur la TVA suisse.

Al. 2: L'art. 22, al. 1, LTVA, ne nomme que le cas le plus fréquent dans le travail quotidien, relatif à la manière dont un assujetti peut imposer volontairement une prestation exclue du champ de l'impôt. Cependant, si aucune prestation pouvant être imposée volontairement au moyen de l'indication de l'impôt n'est encore fournie, mais que l'assujetti a déjà des dépenses relatives à des prestations futures pouvant être imposées volontairement, il doit tout de même opter et pourra ainsi déduire l'impôt préalable. Dans la pratique, cette réglementation s'utilise avant tout dans le domaine de la construction d'immeubles commerciaux et permet la déduction régulière de l'impôt préalable gravant les frais de construction. Cela correspond à la pratique en vigueur.

Section 4 Prestations exonérées de l'impôt

Art. 37 Exportation directe de biens mis à disposition à de fins d'usage ou de jouissance
(art. 23, al. 2, ch. 2, LTVA)

L'art. 23, al. 2, ch. 2, LTVA, contient la notion d'exportation «directe», qui cependant contrairement à la même notion à l'art. 23, al. 2, ch. 1, LTVA, n'est pas décrite de manière plus précise à l'art. 23, al. 3, LTVA. Cette disposition définit ce qui doit être compris sous la notion d'exportation directe au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 2. La différence de sens de cette notion provient du fait que dans le cas d'une livraison, qui se fonde sur la mise à disposition de tiers, le critère de la «non-utilisation» avant l'exportation ferait avorter l'exportation directe exonérée parce que la simple remise d'un bien sur la base d'un contrat correspondant doit déjà être qualifiée d'utilisation.

Art. 38 Exonération de l'impôt du trafic international par avion, par train et par car
(art. 23, al. 4, LTVA)

Sur la base de la délégation explicite mentionnée à l'art. 23, al. 4, LTVA, l'*al. 1* exonère de l'impôt toutes les prestations de transport transfrontalier par avion, par train et par car. Les réglementations des art. 6 et 7 aOLTVA, divisées en fonction des moyens de transport, ont été regroupées en un seul article et complétées par l'ajout du car, qui a désormais été introduit dans la loi. Le seul critère valable pour toutes les exonérations de l'impôt est que les prestations de transport aient lieu de manière prépondérante à l'étranger.

L'*al. 2* est nouveau et exonère de l'impôt également les circuits, dont le lieu de départ et d'arrivée sont situés sur le territoire suisse, mais qui sont effectués de manière prépondérante à l'étranger.

Al. 3: Par «amener directement», il faut entendre une prestation de transport effectuée de manière prépondérante à l'étranger, si le trajet vise uniquement à changer pour la prestation de transport effectuée de manière prépondérante à l'étranger.

Art. 39 Opérations exonérées portant sur les monnaies d'or et l'or fin
(art. 107, al. 2, LTVA)

Les deux dispositions actuelles relatives aux monnaies d'or et à l'or fin des art. 36 et 37 OLTVA ont été rangées de manière systématique sous la réglementation correspondante de l'ordonnance. L'importation exonérée se trouve ainsi sous l'impôt sur les importations, la réglementation relative à la déduction de l'impôt préalable, sous les autres réglementations correspondantes. Le règlement de cet article a été repris de l'art. 36 OLTVA. Un renvoi à l'ordonnance sur le contrôle des métaux précieux qui contient une définition de l'or bancaire a cependant été inséré. Le DFF accepte dans la pratique également d'autres formes que les barres et la grenaille, ce que la let. c mentionne.

Chapitre 3 Calcul de l'impôt et taux de l'impôt

Section 1 Calcul de l'impôt

Art. 40 Contre-prestations en monnaie étrangère
(Art. 24, al. 1, LTVA)

L'*al. 1* correspond à la pratique actuelle de l'AFC. C'est le cours au moment de l'émission de la facture ou du paiement ou encore de l'encaissement de la contre-prestation qui est déterminant pour la conversion en monnaie nationale des contre-prestations en monnaies étrangères (cf. art. 40 LTVA).

Al. 2: Ce n'est pas le paiement de la part du destinataire de la prestation qui est déterminant pour décider si on se trouve face à une contre-prestation en monnaie étrangère, mais la facture ou - lorsqu'aucune facture ou aucune quittance n'est établie - la comptabilisation en monnaie étrangère par le fournisseur. Cette manière de procéder se justifie, parce qu'il incombe au fournisseur de décompter avec l'AFC l'impôt sur la prestation facturée.

L'*al. 3* correspond à la pratique actuelle de l'AFC.

L'*al. 4* assouplit la pratique relative au cours fixé par le groupe. Celui-ci peut être utilisé lorsqu'il n'en découle aucun avantage fiscal manifeste. Cet assouplissement est proposé, d'une part, parce que les cours fixés par les groupes se prêtent difficilement à la réalisation d'une optimisation du point de vue de la TVA, en raison de nécessités des impôts directs et des prescriptions relatives à l'établissement des comptes. D'autre part, cependant, il en résulte une simplification considérable pour l'assujetti.

Al. 5: Le choix du cours de conversion ne doit pas servir à optimiser l'impôt. C'est pour cette raison que le cours choisi doit être appliqué pendant une année au moins.

Art. 41 Commissions sur cartes de crédits et taxes sur les chèques
(Art. 24, al. 1, LTVA)

Cette disposition est de nature déclaratoire et vise à garantir la sécurité du droit et la clarté. La pratique actuelle de l'AFC est ainsi fixée au niveau de l'ordonnance. Selon

cette pratique, les commissions sur cartes de crédit, les taxes sur les chèques et les pertes résultant de la conversion d'argent WIR forment une partie de la contre-prestation et donc de la base de calcul de la TVA et ne peuvent pas être déduites en tant que diminutions de la contre-prestation. En effet, ces commissions, taxes ou pertes constituent pour leur part des contre-prestations pour les prestations de services financiers. Il y a donc affaires conclues en compensation.

Art. 42 Prestations au personnel

(Art. 24 LTVA)

Al. 1: Cette disposition a un caractère déclaratoire uniquement, mais permet de simplifier la compréhension des alinéas 2 à 4. Selon l'art. 3, let. h, LTVA, le personnel ne disposant pas d'une participation déterminante à l'entreprise n'appartient pas au cercle des personnes proches. Ainsi, c'est la règle fondamentale de l'art. 24, al. 1, LTVA, selon laquelle la contre-prestation effectivement reçue constitue la base de calcul de l'impôt, qui s'applique dans ce cas. Lors de prestations fournies gratuitement au personnel sans motif entrepreneurial, il faut, par contre, corriger la déduction de l'impôt préalable au titre de prestation à soi-même en vertu de l'art. 31, al. 2, let. c, LTVA.

Al. 2: Si le personnel dispose d'un droit à l'obtention de la prestation, conformément au contrat de travail, au règlement du personnel, à la convention collective de travail ou au droit coutumier, notamment, il s'agit d'un élément de salaire. Il existe une compensation de salaire dû avec la prestation en nature, raison pour laquelle l'employeur doit imposer cette prestation au minimum au prix coûtant. Si la prestation est cependant compensée avec le salaire à une valeur supérieure, c'est cette valeur qui doit être imposée.

Al. 3: Cette disposition permet d'harmoniser la pratique des impôts fédéraux directs et indirects. Toutes les prestations ou tous les avantages appréciables en argent (p. ex. mise à disposition du véhicule commercial pour les besoins privés ou paiement de l'abonnement général des CFF) qui ont été obtenus par l'employé en lien avec ses rapports de travail doivent en principe être déclarés dans le certificat de salaire. La remise à titre gratuit d'un abonnement demi-tarif ou l'utilisation gratuite à titre privé d'outils professionnels (téléphone portable, ordinateur, etc.) ne doit pas être déclarée. Ces cas ne sont pas importants pour le calcul de la TVA. Il ne s'agit pas d'une prestation à soi-même en vertu de l'art. 31, al. 2, let. c, LTVA, étant donné qu'on suppose l'existence d'un motif entrepreneurial.

Al. 4: Pour simplifier, pour l'entretien et pour l'utilisation privée des véhicules professionnels, en particulier, on a recours, pour le calcul de la TVA, aux forfaits appliqués pour les impôts directs.

Art. 43 Taxes cantonales destinées à des fonds pour l'approvisionnement en eau, le traitement des eaux usées ou la gestion des déchets

(Art. 24, al. 6, let. d, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 9 aOLTVA. Il a cependant été subdivisé de manière plus claire du point de vue du contenu en arrêtant, dans un premier temps, ce que l'AFC fait et, ensuite, sur la base de quels critères elle le fait. L'al. 3 de l'art.

9, aOLTVA, a été supprimé, étant donné que cela ressort de l'art. 18, al. 2, let. c, LTVA, en lien avec l'art. 33, al. 2, LTVA.

Section 2 Taux de l'impôt

Art. 44 Médicaments

(Art. 25, al. 2, let. a, ch. 8, LTVA)

Cette disposition a été reprise telle quelle de l'art. 35 aOLTVA, seule l'énumération alphabétique a été adaptée.

Art. 45 Journaux et revues sans caractère publicitaire

(Art. 25, al. 2, let. a, ch. 9, LTVA)

Cette disposition correspond pour l'essentiel à l'art. 33 aOLTVA. Les journaux et les revues sont des imprimés qui paraissent régulièrement sous forme reliée ou brochée dont le but est d'informer ou de divertir. Les imprimés qui contiennent au contraire principalement des surfaces destinées à recevoir des inscriptions (cf. let. f de la disposition) ne font pas partie des journaux et des revues du point de vue du droit régissant la TVA et doivent être imposés au taux normal. Les journaux et les revues servant à des fins publicitaires sont aussi soumis au taux normal.

Art. 46 Livres et autres imprimés sans caractère publicitaire

(Art. 25, al. 2, let. a, ch. 9, LTVA)

Cette disposition correspond pour l'essentiel à l'art. 32 aOLTVA. Les «autres imprimés» sont désormais aussi recensés. Au sens de la pratique actuelle de l'AFC, l'ordonnance arrête que les imprimés destinés à recevoir des inscriptions ou des images à collectionner doivent être soumis au taux normal, à l'exception des imprimés destinés aux enfants et à l'instruction (cf. let. d de la disposition). Ainsi, les albums «Panini» (photos autocollantes de joueurs de football) et les agendas, par exemple, sont soumis au taux normal. Les livres et les autres imprimés servant à des fins publicitaires sont également soumis au taux normal.

Art. 47 Caractère publicitaire

(Art. 25, al. 2, let. a, ch. 9, LTVA)

Cette disposition fixe la pratique actuelle de l'AFC au niveau de l'ordonnance.

Art. 48 Préparation et service chez le client

(Art. 25, al. 3, LTVA)

Cette disposition réglemente la pratique actuelle de l'AFC au niveau de l'ordonnance.

Art. 49 Installations particulières pour la consommation sur place

(Art. 25, al. 3, LTVA)

Cette disposition règlemente la pratique actuelle de l'AFC au niveau de l'ordonnance.

Art. 50 Denrées alimentaires destinées à être emportées ou livrées

(Art. 25, al. 3, LTVA)

Cette disposition fixe la pratique actuelle de l'AFC au niveau de l'ordonnance. Des prix différents appliqués aux denrées alimentaires destinées à être emportées ou livrées à domicile et aux denrées alimentaires destinées à être consommées sur place ne représentent pas un indice que les aliments sont soumis au taux réduit, puisque la formation des prix ne doit pas être influencée.

L'*al. 3* garantit que l'AFC continue à autoriser les simplifications pour les exploitations et les manifestations.

Art. 51 Mesures appropriées d'ordre organisationnel

(Art. 25, al. 3, LTVA)

Cette disposition règlemente la pratique actuelle de l'AFC au niveau de l'ordonnance. On se réfère ici à l'établissement des pièces justificatives qui peuvent démontrer à l'AFC l'utilisation des prestations fournies. L'établissement des pièces justificatives correspondantes n'est pas la seule mesure organisationnelle appropriée, mais la plus probante.

Chapitre 4 Facturation et mention de l'impôt

(Art. 26, al. 3, LTVA)

Art. 52

Cette disposition règlemente la pratique actuelle de l'AFC relative aux tickets de caisse au niveau de l'ordonnance. Contrairement à la législation en vigueur jusqu'à présent, cette disposition, tout comme l'art. 26 LTVA, fixe uniquement le droit du destinataire de la prestation envers le fournisseur d'exiger une facture et ne contient plus aucune condition indispensable à la déduction de l'impôt préalable. Pour clarifier, il est de plus mentionné que ces tickets de caisse ne suffisent pas pour la procédure de remboursement. Ainsi, pour un montant de facture inférieur à 400 francs, le destinataire de la prestation n'a aucune prétention légale envers le fournisseur à une quittance donnant droit au remboursement, il doit la faire valoir contractuellement.

Chapitre 5 Déduction de l'impôt préalable

Section 1 Généralités

Art. 53 Déduction de l'impôt préalable en cas de monnaie étrangère (Art. 28 LTVA)

Cette disposition règle, au moyen d'un renvoi à l'art. 40, la conversion de l'impôt préalable pour les monnaies étrangères à l'endroit systématiquement correct.

Art. 54 Preuve (Art. 28, al. 1, let. a, LTVA)

Al. 1: Le droit à la déduction de l'impôt préalable est un des piliers du système de la TVA, étant donné que de cette manière les entreprises sont dégravées de l'impôt et que l'objectif fiscal est atteint, à savoir l'imposition de la consommation finale. L'un des objectifs de la réforme est de garantir le droit à la déduction de l'impôt préalable, étant donné que par le passé celui-ci pouvait être refusé dans beaucoup de cas en s'appuyant sur une interprétation restrictive du principe de connexité avec le chiffre d'affaires et avait ainsi donné lieu - avec la taxe occulte - à une imposition des entreprises au cours de la chaîne de création de valeurs. Cette disposition précise que le droit matériel à la déduction de l'impôt préalable est uniquement lié à la condition que le destinataire de la prestation sache qu'il a payé au fournisseur une prestation avec TVA. Cette connaissance au sujet du paiement de la TVA doit de plus ressortir du comportement du fournisseur et il ne doit pas être uniquement déduit des circonstances que la prestation est imposable en vertu de la loi. Comme la déduction de l'impôt est un élément diminuant l'impôt, l'assujetti qui la fait valoir doit pouvoir prouver à satisfaction de droit le bien-fondé matériel de la déduction de l'impôt préalable. A l'avenir, cela sera possible dans la plupart des cas uniquement sur la base d'une facture mentionnant la charge. La nouvelle loi renonce cependant à toute prescription formelle et laisse le choix de la preuve à apporter également pour la déduction de l'impôt préalable. C'est pour cette raison que la facture n'est pas l'élément constitutif indispensable donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

L'*al. 2* précise que le droit à la déduction de l'impôt préalable ne dépend pas non plus de l'obligation de vérifier si le prélèvement de la TVA par le fournisseur de la prestation était justifié. Le risque que la TVA exigée ne soit pas versée relève du domaine des risques de l'Etat qui prélève l'impôt et non pas du domaine des risques de celui qui paie l'impôt et qui compte sur son droit à la déduction de l'impôt préalable. Une exception est justifiée uniquement si le destinataire sait que le créancier n'est pas enregistré en tant qu'assujetti.

Art. 55 Déduction de l'impôt préalable sur les monnaies d'or et l'or fin (Art. 107, al. 2, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 37 aOLTVA.

Section 2 Déduction fictive de l'impôt préalable

Le concept de la TVA part du principe qu'un bien est consommé au moment du paiement de la contre-prestation. Cette supposition n'est cependant pas toujours exacte et les biens peuvent revenir du domaine privé au domaine entrepreneurial. Les voitures d'occasion et les antiquités en sont des exemples typiques. Jusqu'ici, cette lacune conceptuelle était corrigée par la création de l'imposition de la marge. Cependant, ce système présente des lacunes et est de plus lourd sur le plan administratif. En outre, les opérations à perte ne peuvent pas être compensées avec les bénéfices d'autres opérations et l'imposition de la marge n'est pas applicable lorsqu'un bien usagé n'est pas acquis pour la revente, mais pour la location. Le *système de la déduction fictive de l'impôt préalable* selon l'art. 28, al. 3, LTVA, résout ce problème simplement. Un assujetti décomptant selon la méthode effective peut, lors de l'acquisition d'un bien, déduire l'impôt préalable dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, lorsque le fournisseur ne lui a pas facturé la TVA, à condition toutefois que le bien soit usagé, identifiable et mobilier. De plus, il doit être acquis dans le but d'effectuer une livraison, c'est-à-dire une vente ou une location, à un acquéreur sur le territoire suisse. Le fait que le bien ait été grevé de TVA lors de transactions précédentes ou non n'est par contre pas déterminant, sous réserve de l'art. 57, al. 3.

Art. 56 Bien d'occasion
(Art. 28, al. 3, LTVA)

Al. 1: Etant donné que la déduction fictive de l'impôt préalable n'est autorisée que pour les biens d'occasion, cette notion doit être définie dans l'ordonnance. Est réputé bien d'occasion au sens de l'art. 28, al. 3, LTVA (bien usagé), un bien mobilier d'occasion identifiable qui peut être réutilisé dans son l'état actuel ou après remise en état et dont les éléments ne peuvent pas être vendus séparément. Ainsi, si une voiture d'occasion défectueuse est achetée, remise en état et revendue, les conditions sont remplies. Tandis que si la voiture d'occasion est démontée et que les pièces détachées utilisables et la carcasce sont vendues, il n'est pas possible de procéder à la déduction fictive de l'impôt préalable.

Al. 2, let. a: En ce qui concerne les métaux précieux et les pierres précieuses, il s'agit de la continuation de la pratique actuelle relative à l'imposition de la marge.

Al. 2, let. b: Pour les objets d'art, contrairement à d'autres biens, il faut d'une part partir du principe que leur valeur augmente régulièrement avec le temps. Si des biens subissent une augmentation de la valeur, la déduction fictive de l'impôt préalable lors de l'acquisition est toujours plus élevée que celle de la dernière vente imposée. Cela entraînerait l'exode de fonds fiscaux pour l'AFC. D'autre part, le créateur peut vendre ses oeuvres d'art sans les grever de TVA. Si la vente a lieu à un privé qui revend l'objet d'art à un assujetti et si celui-ci pouvait procéder à la déduction fictive de l'impôt préalable, cela entraînerait également l'exode de fonds fiscaux pour l'AFC, ce qui serait faux du point de vue de la systématique de l'impôt. C'est pour ces raisons que les objets d'art ne sont pas considérés comme des biens d'occasion et la déduction fictive de l'impôt préalable n'est pas autorisée pour les opérations avec ces derniers.

Art. 57 Droit à la déduction fictive de l'impôt préalable

(Art. 28, al. 3, LTVA)

Al. 1: Il arrive parfois que divers biens d'occasion soient achetés à un prix global et qu'ils soient livrés séparément. C'est souvent le cas d'entreprises qui, lors de la dissolution d'un ménage, achètent tout ou partie du mobilier et essaient de revendre toutes les pièces ou seulement certaines d'entre elles. On rencontre aussi cette situation dans le commerce de voitures d'occasion. Dans ce genre de cas, la déduction fictive de l'impôt préalable est également possible.

Al. 2: Si un bien d'occasion est acquis dans le but d'effectuer une livraison à un acquéreur sur le territoire suisse, il arrive souvent, en particulier dans le domaine du commerce de véhicules d'occasion, que ce bien soit utilisé momentanément pour une autre activité, avant sa vente. Ainsi, dans le commerce automobile, les véhicules d'occasion sont souvent employés pendant un certain temps en tant que véhicules de démonstration ou de remplacement ou encore pour une autre activité commerciale. Il arrive aussi que le propriétaire ou les employés puissent utiliser momentanément les véhicules à des fins privées. De telles utilisations temporaires n'excluent pas la déduction fictive de l'impôt préalable. La réserve de l'art. 31, al. 4, LTVA, indique clairement que l'utilisation temporaire hors de l'activité entrepreneuriale ou pour une activité entrepreneuriale ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable entraîne une correction de la déduction de l'impôt préalable. Dans ce cas, la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée en fonction du montant de l'impôt qui grèverait la location facturée à un tiers indépendant.

L'al. 3 décrit les cas dans lesquels la déduction fictive de l'impôt préalable est exclue:

L'al. 3, let. a arrête qu'en cas d'acquisition d'un bien d'occasion dans le cadre de la procédure de déclaration selon l'art. 38 LTVA, il n'est pas possible de procéder à la déduction fictive de l'impôt préalable. Il en est ainsi étant donné qu'avec l'application de la procédure de déclaration, la personne qui transfère le bien accomplit son devoir de remise du décompte et de paiement de l'impôt. Selon l'art. 27, al. 1, LTVA, la personne qui transfère un bien ne peut logiquement pas, en cas d'application de la procédure de déclaration, indiquer l'impôt sur la facture, raison pour laquelle la personne qui reçoit le bien n'est pas autorisée à déduire l'impôt préalable. Cela ne doit pas être éludé en procédant à la déduction fictive de l'impôt préalable.

Al. 3, let. b: Si un assujetti a importé un bien d'occasion sur le territoire suisse, l'AFD a en règle générale prélevé l'impôt sur les importations sur ce bien. Dans ce cas, l'assujetti peut procéder à la déduction «régulière» de l'impôt préalable si le bien est utilisé pour une activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. Par contre, selon l'art. 53, al. 1, let. c, LTVA, aucun impôt sur les importations n'est perçu lorsque des artistes-peintres ou des sculpteurs importent ou font importer sur le territoire suisse des œuvres d'art qu'ils ont créées personnellement. En règle générale, ces œuvres d'art ne sont pas grevées de TVA, ou seulement dans une moindre mesure, raison pour laquelle une déduction fictive de l'impôt préalable serait incompatible. Cette disposition n'est cependant pas limitée unique-

ment à l'importation d'objet d'arts par leur créateur, mais se réfère à tous les biens usagés importés par l'assujetti.

Al. 3, let. c: La déduction fictive de l'impôt préalable n'est pas autorisée si des biens selon l'art. 21, al. 2, LTVA, sont acquis, exception faite des biens visés à l'art. 21, al. 2, ch. 24, LTVA. C'est pertinent, étant donné que les biens d'occasion dont la vente est exclue du champ de l'impôt ne sont pas grevés d'impôt, ou seulement dans une moindre mesure. Cela concerne en particulier les livraisons par leur créateur d'œuvres d'artistes tels que les écrivains, les compositeurs, les cinéastes, les artistes-peintres ou les sculpteurs, qui sont exclues du champ de l'impôt selon l'art. 21, al. 2, ch. 16, LTVA. En règle générale, ces œuvres d'art ne sont pas grevées de TVA, ou seulement dans une moindre mesure, raison pour laquelle une déduction fictive de l'impôt préalable serait incompatible. L'exception de l'art. 21, al. 2, ch. 24, LTVA, concerne les livraisons de biens mobiliers d'occasion qui ont été utilisés uniquement pour fournir des prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 LTVA. Ces biens d'occasion sont grevés de la taxe occulte, raison pour laquelle la déduction fictive de l'impôt préalable doit être accordée à l'acquéreur, dans la mesure où les autres conditions de l'art. 28, al. 3, LTVA, sont remplies.

Al. 3, let. d: Cette disposition, qui autorise à procéder à la déduction de l'impôt préalable pour l'acquisition de biens ne contenant pas de TVA en raison d'importation exonérée, permet d'éviter l'exode de fonds fiscaux de l'AFC.

Al. 3, let. e: Les biens sinistrés qui sont repris par l'assureur dans le cadre de la gestion du sinistre ou qui sont mis en vente comme la revente de véhicules accidentés, dans le cadre de laquelle l'imposition de la marge pouvait être appliquée, donnent également droit à la déduction fictive de l'impôt préalable. Il est cependant précisé qu'il ne faut pas se baser sur la somme versée comme indemnité comme base pour le calcul de l'impôt préalable fictif, mais que le calcul se fonde sur la valeur du bien remplacé au moment où l'assureur le reprend.

Al. 4: Il est possible de procéder à une déduction fictive de l'impôt préalable lorsque le bien d'occasion a été acquis dans le but d'être livré à un acquéreur sur le territoire suisse. Cependant, si le bien est livré à un acquéreur domicilié à l'étranger, la déduction fictive de l'impôt préalable effectuée doit être annulée. L'*al. 4* arrête que cette annulation doit avoir lieu durant la période de décompte au cours de laquelle la livraison a été faite à l'acquéreur à l'étranger. Pour les décomptes établis selon les contre-prestations convenues, c'est le moment de l'émission de la facture, pour les décomptes établis selon les contre-prestations reçues, c'est celui du paiement.

Art. 58 Enregistrements (Art. 28, al. 3, LTVA)

L'*al. 1* fixe que l'assujetti voulant procéder à la déduction fictive de l'impôt préalable doit conserver les enregistrements y relatifs. Il faut tenir un contrôle des acquisitions et des livraisons de bien d'occasion pour lesquels une déduction fictive de l'impôt préalable a été effectuée. Cette exigence est nécessaire afin de savoir si la livraison a été effectuée à un acquéreur sur le territoire suisse. Par contre, il n'est pas nécessaire de tenir un contrôle du stock. Pour les biens d'occasion acquis à un prix

global, il faut tenir un contrôle des acquisitions et des livraisons séparé pour chaque lot.

Al. 2: Les pièces justificatives et les enregistrements relatifs à la déduction fictive de l'impôt préalable doivent être conservées selon l'art. 70, al. 2, LTVA. Ils sont donc soumis aux mêmes prescriptions de conservation que les autres livres comptables, pièces justificatives, papiers-valeurs et autres documents pertinents.

Section 3 Correction de la déduction de l'impôt préalable

Art. 59 Méthodes de calcul de la correction (Art. 30 LTVA)

A l'art. 30, la loi mentionne fait qu'en cas de double affectation, l'impôt préalable doit être corrigé proportionnellement. L'art. 59 arrête que la correction de l'impôt préalable peut être effectuée avec diverses méthodes qui sont en principe équivalentes.

Art. 60 Méthodes forfaitaires (Art. 30 LTVA)

Les méthodes forfaitaires de l'AFC n'existent pas pour tous les domaines dans lesquels on rencontre une double affectation. Mais il ne serait pas non plus possible de mettre au point une solution forfaitaire pour tous ces domaines. Cependant, avec la nouvelle loi, tous les domaines (au moins) qui disposaient déjà d'une solution forfaitaire sous l'ancien droit, devraient également bénéficier d'une telle solution. L'énumération de l'*al. 2* n'est par conséquent pas exhaustive. Les méthodes forfaitaires ne constituent pas des simplifications au sens de l'art. 80 LTVA, mais présentent une possibilité applicable pour corriger l'impôt préalable en cas de double affectation.

Art. 61 Calculs propres (Art. 30 LTVA)

L'assujetti doit avoir la possibilité de procéder à la correction de l'impôt préalable en s'appuyant sur ses propres calculs. Il va de soi qu'en procédant de la sorte, celui-ci doit remplir des exigences plus élevées en ce qui concerne la documentation de la démarche. Ainsi, il doit démontrer les faits sur lesquels sont fondés ses calculs et procéder à un contrôle de plausibilité.

Art. 62 Choix de la méthode (Art. 30 LTVA)

Al. 1: Ce qui est déterminant pour le calcul de la correction de l'impôt préalable, c'est qu'il aboutisse à un résultat correct et approprié. C'est pour cette raison qu'un assujetti a la possibilité d'utiliser non seulement une méthode, mais plusieurs, ou même des méthodes forfaitaires et la méthode effective simultanément pour les différents domaines. C'est en particulier le cas lorsque, par exemple, un assujetti

encaisse non seulement des intérêts, mais gère aussi des biens immobiliers propres, pour lesquels il n'a pas opté en vertu de l'art. 22 LTVA. Dans ce cas, tant la solution forfaitaire selon l'art. 60, al. 1, let. d, que celle selon la let. e, peuvent être utilisées.

L'al. 2 détermine quand une méthode est considérée comme appropriée. La répartition des impôts préalables en fonction de chaque activité doit être faite sur la base de réflexions économiques compréhensibles qui tiennent compte du principe de la rentabilité de la perception. Cela signifie que pour la répartition des impôts préalables conformément à l'utilisation pour une activité déterminée, aucune dépense excessive ne doit être faite. Une détermination approximative suffit dans la mesure où elle se base sur des réflexions économiques compréhensibles.

Section 4 Prestation à soi-même

Les dispositions de l'ordonnance relatives aux art. 31 et 32 LTVA correspondent point par point aux objectifs de l'imposition et du dégrèvement.

Art. 63 Principes (Art. 31 LTVA)

L'al. 1 correspond à la pratique actuelle de l'AFC.

L'al. 2 correspond à la pratique actuelle de l'AFC. Si une chose n'a pas encore été utilisée à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée entièrement. Le traitement comptable de cette correction est sans importance.

Al. 3: Les biens et les prestations de services utilisés n'ont une valeur résiduelle que lorsqu'ils sont encore disponibles dans l'entreprise et qu'ils sont utilisables, ou du moins en partie. Les licences, par exemple, qui sont arrivées à terme de leur durée de validité ne sont plus utilisables et n'ont donc plus de valeur résiduelle. L'impôt préalable ne doit plus être corrigé. Le traitement du point de vue comptable, à savoir si un bien ou une prestation de service ont été activés ou peuvent être activés est sans importance. Il faut observer que les biens mobiliers et les prestations de services ne sont plus utilisables du point de vue du droit régissant la TVA après 5 ans tout au plus, quant aux biens immobiliers, après 20 ans tout au plus (art. 31, al. 3, LTVA).

L'al. 4 correspond à la pratique actuelle de l'AFC. Les dépenses augmentant la valeur entraînent une augmentation durable de la valeur du bien ou de la prestation de services. Les dépenses maintenant la valeur, par contre, sont considérées comme déjà consommées au moment de leur achat ou de leur acquisition.

Al. 5: Outre la déduction de l'impôt préalable sur le matériel, pour les biens fabriqués par l'assujetti, et la déduction de l'impôt préalable sur les travaux effectués par des tiers pour les produits semi-finis, il faut également corriger la déduction de l'impôt préalable pour l'utilisation de l'infrastructure. La majoration de 33 % est un forfait pour la valeur locative calculée commercialement des biens d'investissement et des moyens d'exploitation utilisés lors de la production. Ce forfait ne doit pas être

utilisé lorsque l'impôt préalable découlant de l'utilisation de l'infrastructure peut être calculé et corrigé de manière effective.

Art. 64 Détermination de la valeur résiduelle

(Art. 31, al. 3, LTVA)

Cette disposition de l'ordonnance concrétise la réglementation légale selon laquelle l'impôt préalable est réduit pour chaque année *écoulée*. Elle correspond à la pratique actuelle de l'AFC.

Art. 65 Rénovations importantes d'immeubles

(Art. 31 LTVA)

Cette disposition fixe la pratique actuelle de l'AFC au niveau de l'ordonnance.

Section 5 Dégrevement ultérieur de l'impôt préalable

Pour les art. 66 à 68, les explications des dispositions des art. 63 à 65 s'appliquent par analogie.

Section 6 Réduction de la déduction de l'impôt préalable

(Art. 33, al. 2, LTVA)

Art. 69

Selon l'art. 33, al. 2, LTVA, l'assujetti doit réduire la déduction de l'impôt préalable de manière proportionnelle s'il reçoit des fonds visés à l'art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA.

L'*al. 1* arrête les deux cas pour lesquels il ne faut pas procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable, malgré l'obtention de moyens visés à l'art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA. Il s'agit d'une part, du cas où les moyens sont destinés à un domaine ou secteur duquel aucun impôt préalable ne se dégage. D'autre part, il ne faut pas procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable si pour ce domaine il n'existe aucun droit à la déduction de l'impôt préalable. C'est notamment le cas par exemple, lorsque seules des prestations exclues du champ de l'impôt sont fournies.

Al. 2: Si les moyens visés à l'art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA, peuvent être totalement attribués à un domaine particulier pour lequel le droit à la déduction de l'impôt préalable existe, il faut alors réduire proportionnellement l'impôt préalable sur les dépenses pour ce domaine uniquement.

Al. 3: Les moyens visés à l'art. 18, al. 2, let. a à c, sont souvent versés pour la couverture d'un déficit d'exploitation. C'est le cas par exemple, lorsque la commune X utilise les moyens provenant des recettes fiscales générales pour la couverture du déficit d'exploitation de la piscine et que les communes Y et Z apportent leur contribution. Dans ce cas, tous les moyens pour la couverture du déficit d'exploitation

doivent être mis en relation avec le chiffre d'affaires global. Est considéré comme chiffre d'affaires global le total de toutes les recettes (TVA exclue); outre les chiffres d'affaires imposables (TVA exclue), il contient donc également les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt ou exonérés et les montants ne faisant pas partie de la contre-prestation.

Chapitre 6:

Détermination, naissance et prescription de la créance fiscale

Section 1 Clôture des comptes

(Art. 34, al. 3, LTVA)

Art. 70

Conformément à l'art. 116, al. 2, LTVA, le Conseil fédéral fixe l'entrée en vigueur de l'art. 34, al. 3, LTVA, qui autorise l'assujetti à utiliser l'exercice commercial comme période fiscale. La disposition de l'ordonnance se basant sur cet article n'entrera par conséquent en vigueur qu'à ce moment-là. Cette disposition s'appuie sur le droit des impôts directs (art. 79, al. 3, LIFD). Le droit civil autorise les exercices commerciaux supérieurs à une année, ce qui n'est pas possible du point de vue fiscal.

Section 2 Méthode des taux de la dette fiscale nette

Art. 71 Principes

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

Al. 1: Les assujettis désirant décompter selon la méthode des taux de la dette fiscale nette et remplissant les conditions de l'art. 37, al. 1, LTVA, relatives à la limite de chiffre d'affaires et de la dette fiscale, doivent s'annoncer par écrit à l'AFC. Celle-ci leur remet alors une déclaration d'adhésion sur laquelle ils doivent spécifier toutes leurs activités imposables. Ensuite, l'AFC communique à l'assujetti quelles activités il doit imposer et à quel taux. Lors de l'examen pour déterminer si les limites conformément à l'art. 37, al. 1, LTVA, sont respectées, il faut prendre en considération les livraisons imposables et exonérées sur le territoire suisse, les exportations de biens et les prestations de services imposables et exonérées dont le lieu de la prestation se situe sur le territoire suisse. Ainsi, les prestations de services dont le lieu se situe à l'étranger, les livraisons à l'étranger (livraisons étranger-étranger) et les prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 LTVA ne sont pas déterminantes.

L'*al. 2* désigne les assujettis ne pouvant pas décompter au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

La *let. a* arrête que les assujettis qui ont la possibilité, en vertu de l'art. 37, al. 5, LTVA, de décompter selon la méthode des taux forfaitaires pour les collectivités publiques et les institutions analogues, ne peuvent pas décompter au moyen des taux

de la dette fiscale nette. Il n'existe pas de droit d'option entre la méthode des taux de la dette fiscale nette selon l'art. 37, al. 1 à 4, LTVA, et la méthode des taux forfaitaires selon l'art. 37, al. 5, LTVA.

Let. b: Les assujettis qui optent sur la base de l'art. 22 LTVA pour l'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 1 à 25, 27 et 29, ne peuvent pas appliquer de la méthode des taux de la dette fiscale nette. Un assujetti opte principalement lorsque l'impôt sur le chiffre d'affaires est plus faible que l'impôt préalable. C'est notamment le cas lorsque la prestation fournie est imposable au taux réduit et que l'impôt préalable provient totalement de prestations soumises au taux normal, ou, du moins, en majeure partie. Avec l'option, l'assujetti supporte une surcharge administrative. Un décompte du chiffre d'affaires au moyen de taux de la dette fiscale nette n'a aucun sens dans cette situation.

La plus importante exception à cette règle est la réglementation qui jusqu'à présent était formulée subjectivement et qui est désormais formulée en tant qu'exception objective relative à la vente par les exploitants de produits agricoles, sylvicoles et horticoles cultivés dans leur propre exploitation, la vente de bétail par les marchands de bétail et la vente de lait aux transformateurs de lait par les centres de collecte du lait (art. 21, al. 2, ch. 26, LTVA). Ces entreprises ne doivent pas être défavorisées par rapport à aujourd'hui.

Les collectivités publiques ne doivent pas non plus être défavorisées par rapport à aujourd'hui. Désormais, selon l'art. 21, al. 2, ch. 28, LTVA, les prestations fournies au sein d'une même collectivité publique sont considérées comme exclues du champ de l'impôt. Jusqu'à présent, seules les prestations à d'autres services de la même collectivité publique n'étant pas de même nature que les prestations imposables fournies principalement à des tiers autres que des collectivités publiques ne devaient pas être imposées.

La *let. c* découle de la formulation de l'art. 63 LTVA, la procédure de report du paiement de l'impôt selon cette disposition légale étant limitée aux assujettis établissant leur décompte selon la méthode effective.

Selon la *let. d*, les assujettis faisant partie d'un groupe d'imposition TVA conformément à l'art. 13 LTVA sont exclus de l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette. Cette exclusion repose en particulier sur le fait que dans un groupe TVA il n'est en règle générale pas possible d'attribuer les taux de la dette fiscale nette de manière adéquate.

Let. e: Celui qui acquiert un bien dans les vallées de Samnaun et de Sempuoir ne reçoit totalement exonéré de l'impôt, étant donné que ces vallées sont exclues du territoire douanier suisse et que selon l'art. 4, al. 1, LTVA; la loi sur la TVA ne s'applique qu'aux prestations de services. Comme les taux de la dette fiscale nette sont calculés en se basant sur l'hypothèse qu'en règle générale toutes les prestations préalables imposables et tous les investissements sont effectivement grevés de TVA, les assujettis de ces deux vallées pourraient déduire forfaitairement beaucoup trop d'impôt préalable en appliquant la méthode des taux de la dette fiscale nette. De plus, ils auraient un gros avantage concurrentiel par rapport aux assujettis décomptant selon la méthode effective. Cet avantage illicite ne toucherait cependant pas uniquement les assujettis résidant dans ces vallées, mais aussi les entreprises qui ont

seulement un établissement stable dans l'enclave douanière suisse. Un assujetti dont le siège se trouve sur le territoire douanier suisse, qui exploite un restaurant à Scuol et de plus une buvette sur le domaine skiable de Samnaun ne peut donc pas décompter au moyen des taux de la dette fiscale nette.

La disposition de la *let. f* doit permettre d'éviter que des optimisations fiscales ne soient atteintes grâce à une construction spéciale du point de vue du droit des sociétés. Un assujetti ne doit pas pouvoir décompter au moyen des taux de la dette fiscale nette s'il réalise plus de 50 % de son chiffre d'affaires avec des prestations qu'il fournit à un autre assujetti décomptant selon la méthode effective qu'il domine ou par lequel il est dominé. Il y a domination lorsqu'il y a détention de plus de 50 % des voix. Les deux conditions doivent toujours être remplies pour que cette exclusion du décompte selon les taux de la dette fiscale nette s'applique.

Art. 72 Adhésion à la méthode des taux de la dette fiscale nette au début de l'assujettissement

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

Al. 1: Une entreprise nouvellement assujettie doit décider au début si elle veut décompter au moyen de la méthode effective ou des taux de la dette fiscale nette. Comme l'AFC doit en règle générale adresser au nouvel assujetti son premier formulaire de décompte après un peu plus de deux mois, l'assujetti doit décider dans les 60 jours suivant la notification de son numéro de TVA selon quelle méthode il veut établir ses décomptes. S'il souhaite établir ses décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette, il doit le communiquer par écrit à l'AFC.

Al. 2: Si l'assujetti s'est annoncé par écrit dans les délais, l'AFC l'autorise à appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette, pour autant que le chiffre d'affaires et les impôts escomptés ne dépassent pas les limites fixées à l'art. 37, al. 1, LTVA.

Al. 3: Si l'assujetti ne demande pas à appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette dans le délai de 60 jours, il a décidé d'appliquer la méthode effective. Le temps d'attente de trois ans conformément à l'art. 37, al. 4, LTVA, commence alors à courir à partir de la date d'inscription au registre des assujettis. Le délai de trois ans s'applique également si l'assujetti modifie entre-temps fondamentalement son activité ou s'il a des problèmes à décompter selon la méthode effective.

L'al. 4 arrête que la réglementation des al. 1 et 3 s'applique également lorsque l'AFC inscrit rétroactivement un assujetti au registre des assujettis. Celui-ci doit décider dans les 60 jours de quelle manière il veut établir le décompte pour la période écoulée. Dans ce cas, il a le choix d'appliquer les deux méthodes de décompte dans la mesure où les délais d'un an ou de trois ans en vertu de l'art. 37, al. 4, LTVA, sont respectés. Ainsi, en cas d'inscription rétroactive après quatre ans, par exemple, il serait possible de décompter les trois premières années selon la méthode effective et la quatrième au moyen des taux de la dette fiscale nette.

Al. 5: Celui qui est nouvellement inscrit au registre des assujettis est le plus souvent déjà en possession de biens, de moyens d'exploitation et de biens d'investissement grevés d'impôts préalables. Si l'assujetti décide d'appliquer la méthode effective, il peut, sur la base l'art. 32 LTVA, procéder au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Par contre, en cas de décompte au moyen des taux de la dette fiscale nette,

il n'est pas possible de procéder à un tel dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Cela est justifié car les taux de la dette fiscale nette tiennent compte de manière forfaitaire de l'impôt préalable grevant l'ensemble des acquisitions de marchandises, de prestations de services, de moyens d'exploitation et de biens d'investissement ainsi que les frais généraux. Le dégrèvement des prestations préalables et investissements se fait en imposant le chiffre d'affaires au taux de la dette fiscale nette. Si on autorisait un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, l'assujetti pourrait procéder deux fois à la déduction de l'impôt préalable en utilisant les taux de la dette fiscale nette.

Art. 73 Passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

Al. 1: Si un assujetti, après avoir décompté pendant au moins trois ans au moyen de la méthode effective, veut passer à la méthode des taux de la dette fiscale nette, il doit le communiquer par écrit à l'AFC. Si l'assujetti ne communique pas son intention directement avec la remise de la déclaration d'adhésion, il devra ensuite la compléter et la remettre. Ici également, un délai de 60 jours après le début de la période fiscale à partir de laquelle l'assujetti veut établir ses décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette s'applique et ce pour les raisons présentées à l'art. 72, al. 1. Si la communication intervient après écoulement de ce délai, le passage se fera pour le début de la période fiscale suivante, à moins que l'assujetti ne communique à l'AFC, avant la fin de la période fiscale, qu'il ne souhaite pas passer à la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Al. 2: La condition pour l'autorisation d'appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette est en outre que l'assujetti n'ait pas dépassé les limites de l'art. 37, al. 1, LTVA, durant la période fiscale précédant le changement. Cela est en règle générale facile à vérifier et constitue aussi un critère plus adapté que le fait de se baser sur un chiffre d'affaires prévisible pour la première période fiscale suivant le passage à la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Al. 3: Lors d'un passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette, aucune correction sur les stocks, les moyens d'exploitation et les biens d'investissement n'a lieu. En principe, il y aurait lieu, lors du passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette, de procéder à une imputation de l'impôt sur les stocks, les moyens d'exploitation et les biens d'investissement. Ensuite, lors du passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective, il faudrait cependant procéder à un dégrèvement de la TVA. De telles corrections comporteraient cependant des gros inconvénients. Il faut partir du principe que seuls quelques assujettis passeraient de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette s'il fallait procéder à ces imputations initiales. La perspective d'une bonification de l'impôt en cas de nouveau changement pour la méthode effective ne servirait à rien. C'est pour cette raison que, comme jusqu'à présent, lors du passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette, il ne faut pas procéder, à une correction des stocks, des moyens d'exploitation et des biens d'investissement. Cette manière de procéder est facile à

appliquer pour l'assujetti et l'Administration et n'a pas de répercussion négative sur l'attractivité de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

L'al. 4 arrête quelles sont les corrections à effectuer si un assujetti entreprend simultanément, en plus de l'adhésion à la méthode des taux de la dette fiscale nette, également une modification du mode de décompte en vertu de l'art. 39 LTVA. De telles corrections sont nécessaires afin qu'aucun chiffre d'affaires ne soit soumis deux fois ou ne soit pas soumis du tout ou encore qu'on ne puisse procéder deux fois à la déduction de l'impôt préalable, ou que celle-ci ne soit pas possible du tout.

L'al. 4, let. a régit le cas où l'assujetti passe du décompte selon les contre-prestations convenues, c.-à-d. sur la base de la facture, au décompte selon les contre-prestations reçues, c.-à-d. sur la base du paiement. Lors du changement, à l'encaissement, les débiteurs doivent être soumis au taux de la dette fiscale nette, bien qu'ils aient déjà été soumis au taux légal durant la période de décompte selon la facturation. Pour qu'il n'y ait pas de double imposition, au moment du changement de méthode, l'AFC crédite l'impôt au taux légal correspondant sur les débiteurs existant. En ce qui concerne les créanciers, l'assujetti a procédé à la déduction de l'impôt préalable durant la période de décompte durant laquelle il a reçu la facture. Cette déduction de l'impôt préalable doit être annulée rétroactivement car sinon l'assujetti déduirait une deuxième fois l'impôt préalable avec le décompte au moyen des taux de la dette fiscale nette.

L'al. 4, let. b régit le cas du changement de décompte selon les contre-prestations reçues au décompte selon les contre-prestations convenues. Les débiteurs existant au moment du changement de mode de décompte n'ont pas encore été imposés; ils ne doivent pas être décomptés au moyen des taux de la dette fiscale nette non plus, étant donné que seules les prestations facturées à partir du changement de mode de décompte doivent être imposées. L'AFC grève ces débiteurs de l'impôt au taux légal correspondant, afin qu'ils ne tombent pas dans une brèche de calcul. Parallèlement, l'impôt préalable sur les créanciers existant au moment du changement de mode de décompte doit être crédité au taux légal.

Art. 74 Retrait de l'autorisation

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

L'AFC peut retirer l'autorisation de décompter au moyen des taux de la dette fiscale nette aux assujettis auxquels l'utilisation des taux de la dette fiscale avait été accordée sur la base d'indications erronées. Dans ces cas, il faut décider au cas par cas s'il faut procéder à un retrait rétroactif. Celui-ci peut avoir lieu avec effet rétroactif au maximum jusqu'au moment de l'octroi de l'autorisation de décompter selon cette méthode, en tenant compte des délais de prescription conformément à l'art. 42 LTVA.

Art. 75 Passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective

(Art. 37 LTVA)

Al. 1: Selon l'art. 37, al. 4, LTVA, le passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective n'est possible au plus tôt qu'après une année.

L'assujetti qui souhaite passer à la méthode effective doit déposer une demande écrite à l'AFC au plus tard 60 jours après le début de la période fiscale depuis laquelle il souhaite que soit appliquée la méthode effective. Si la demande est déposée après ce délai, le changement s'effectue pour la période fiscale suivante, à moins que l'assujetti n'annonce à l'AFC, avant la fin de la période fiscale en cours, qu'il ne souhaite plus passer à la méthode effective. Cette réglementation correspond à la pratique actuelle et est appropriée, car il arrive fréquemment que le formulaire pour le décompte du premier trimestre soit envoyé plus de 60 jours après le début de la période fiscale. Or, l'AFC doit savoir au plus tard à ce moment-là si l'assujetti souhaite encore établir ses décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette.

L'al. 2 précise les circonstances dans lesquelles un passage à la méthode effective est obligatoire. Ce faisant, la pratique actuelle, qui a fait ses preuves, est maintenue. Un dépassement exceptionnel et minime de la limite du chiffre d'affaires et/ou de l'impôt dû ne doit pas entraîner la révocation de l'autorisation. L'autorisation de décompter selon la méthode des taux de la dette fiscale nette est toutefois révoquée lorsque l'une des limites au moins est dépassée durant deux périodes fiscales consécutives. Par ailleurs, il ne doit pas forcément s'agir les deux fois de la même limite. L'autorisation est également révoquée lorsque la limite du chiffre d'affaires est dépassée une année et la limite de l'impôt dû l'année suivante.

Al. 3: Si une ou les deux limites fixées à l'art. 37, al. 1, LTVA, sont dépassées de plus de 50 %, il n'est plus question d'un dépassement minime et le passage à la méthode de décompte effective est obligatoire. Un tel dépassement massif des limites durant la première année d'adhésion aux taux de la dette fiscale nette entraîne une révocation de l'autorisation avec effet rétroactif. Une telle situation laisse supposer que l'assujetti savait avant l'adhésion qu'il dépasserait une ou les deux limites. Si le dépassement massif intervient après la première année d'adhésion à la méthode des taux de la dette fiscale nette, l'assujetti doit passer à la méthode de décompte effective au début de la période fiscale suivante.

L'al. 4 traite un cas particulier du dépassement de l'une ou des deux limites fixées à l'art. 37, al. 1, LTVA. Si le dépassement de plus de 50 % est dû à la reprise de l'ensemble ou d'une part d'un patrimoine dans le cadre de la procédure de déclaration, l'assujetti peut décider s'il désire appliquer la méthode de décompte effective rétroactivement dès le début de la période fiscale durant laquelle le transfert a eu lieu ou dès le début de la période fiscale suivante. La reprise de l'ensemble ou d'une part d'un patrimoine entraîne souvent une forte augmentation du chiffre d'affaires et une réorganisation radicale de l'entreprise. Il est donc dans l'intérêt de l'assujetti de pouvoir choisir auquel des deux moments donnés il souhaite passer à la méthode effective.

Al. 5: En cas de passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective, il n'y a pas de correction sur les stocks, les moyens d'exploitation et les biens d'investissement. Il s'agit là du pendant au passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 73, al. 3). Dans les deux cas, aucune correction n'est effectuée sur les stocks, les moyens d'exploitation et les biens d'investissement. La charge administrative reste ainsi très basse. De plus, le décompte selon les taux de la dette fiscale nette garde toute son attractivité.

Al. 6: Si le passage à la méthode effective s'accompagne d'une modification du mode de décompte selon l'art. 39 LTVA, les corrections suivantes sont à effectuer. Les cas dans lesquels seul le mode de décompte change sont décrits dans les art. 98 et 99.

Al. 6, let. a: En cas de passage du mode de décompte selon les contre-prestations convenues à celui selon les contre-prestations reçues, l'AFC crédite l'impôt à l'assujetti sur les débiteurs existant à la date du changement aux taux de la dette fiscale nette accordés. Cette opération est nécessaire, car les chiffres d'affaires ont déjà été décomptés aux taux de la dette fiscale nette et doivent de nouveau être imposés au taux légal lors de l'encaissement. Sans cette correction, il y aurait une double imposition. Du côté des créanciers, en revanche, aucune correction n'est nécessaire, car l'impôt préalable est pris en compte de manière forfaitaire lors du décompte selon les taux de la dette fiscale nette; l'assujetti peut déduire l'impôt préalable sur les factures qu'il paie après la date du changement de mode de décompte.

Al. 6, let. b: En cas de passage du mode de décompte selon les contre-prestations reçues à celui selon les contre-prestations convenues, l'AFC débite l'impôt sur les débiteurs existant à la date du changement aux taux de la dette fiscale nette accordés. Sans cette correction, il y aurait une non-imposition. Pour les débiteurs, il s'agit de créances non encore encaissées; elles ne devaient donc pas être imposées lors du décompte selon les taux de la dette fiscale nette. Etant donné qu'après le passage à la méthode effective la facturation est déterminante, les débiteurs ne doivent pas non plus être imposés. Du côté des créanciers, en revanche, aucune correction n'est nécessaire; l'assujetti peut déduire l'impôt préalable sur les factures qu'il reçoit après la date du changement du mode de décompte.

Art. 76 Fin de l'assujettissement

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

L'*al. 1* indique tout ce que doit déclarer, jusqu'à sa radiation du registre des assujettis, un assujetti qui cesse son activité commerciale ou qui est libéré de l'assujettissement parce qu'il réalise un chiffre d'affaires inférieur à la limite fixée à l'art. 10, al. 2, let. a, LTVA. Les chiffres d'affaires réalisés jusqu'à la date de radiation et les travaux encore en cours au moment de la radiation doivent être décomptés aux taux de la dette fiscale nette accordés, et ce indépendamment du fait que le décompte soit établi selon les contre-prestations reçues ou convenues. Si l'assujetti établit ses décomptes selon les contre-prestations reçues, il doit encore décompter les débiteurs existant au moment de la radiation aux taux de la dette fiscale nette accordés.

Al. 2: L'AFC impose au taux normal la valeur résiduelle des biens immobiliers au moment de la radiation du registre des assujettis si les conditions ci-après sont remplies, c'est-à-dire que le bien immobilier est dégrevé d'impôt. En règle générale, la valeur résiduelle correspond à la valeur au bilan; on peut donc se baser sur cette dernière.

Al. 2, let. a: Si le bien immobilier a été acquis, construit ou transformé par l'assujetti alors qu'il appliquait la méthode effective et qu'il a déduit l'impôt préalable, l'impo-

sition s'effectue sur la valeur résiduelle. Cette imposition est nécessaire car les taux de la dette fiscale nette prennent en compte en tant qu'impôt forfaitaire l'ensemble des impôts préalables liés à l'acquisition de marchandises, de prestations, de moyens d'exploitation et de biens d'investissement. Le bien immobilier est cependant exempt d'impôt dans ce cas-là.

Al. 2, let. b: Une imposition est également nécessaire lorsque le bien immobilier a été acquis en procédure de déclaration au sens de l'art. 38 LTVA par un assujetti durant la période où celui-ci appliquait la méthode des taux de la dette fiscale nette auprès d'un vendeur établissant ses décomptes selon la méthode effective et que ce bien est donc dégrevé d'impôt.

Art. 77 Reprise de biens en procédure de déclaration

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

Al. 1: Si un assujetti qui établit ses décomptes selon les taux de la dette fiscale nette reprend l'ensemble ou une part d'un patrimoine en procédure de déclaration et n'affecte pas ce patrimoine ou l'affecte dans une moindre mesure que l'aliénateur à une activité donnant en principe droit à la déduction de l'impôt préalable, il faut, dans certaines circonstances, procéder à des corrections.

Al. 1, let. a: Si l'aliénateur établit également ses décomptes selon les taux de la dette fiscale nette, il n'y a pas de correction à apporter, étant donné que l'ensemble ou la part du patrimoine est déjà imposé.

Al. 1, let. b: Si, par contre, l'aliénateur établit ses décomptes selon la méthode effective, l'ensemble ou la part du patrimoine repris est exempt d'impôt. S'il n'est pas affecté ou affecté dans une moindre mesure à une activité imposable, l'impôt sur les prestations à soi-même selon l'art. 31 LTVA doit être acquitté au taux légal correspondant.

Al. 2: Si un assujetti qui établit ses décomptes selon les taux de la dette fiscale nette affecte dans une plus grande mesure que l'aliénateur l'ensemble ou une part d'un patrimoine repris en procédure de déclaration selon l'art. 38 LTVA à une activité donnant en principe droit à la déduction de l'impôt préalable, aucune correction n'est nécessaire, et ce indépendamment du fait que la personne qui transfère le patrimoine applique la méthode effective ou la méthode des taux de la dette fiscale nette. Aucune correction n'est nécessaire car les taux de la dette fiscale nette sont calculés en partant du principe que toutes les acquisitions de marchandises, de moyens d'exploitation et de biens d'investissement sont grevées d'impôt.

Art. 78 Attribution des taux de la dette fiscale nette

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

L'al. 1 indique que les assujettis sont tenus de décompter leurs activités aux taux de la dette fiscale nette accordés par l'AFC. Seuls deux taux au plus sont attribués. La méthode des taux de la dette fiscale nette doit uniquement permettre de simplifier le décompte avec l'AFC. Le décompte le plus simple consiste à n'utiliser qu'un seul taux. C'est le cas pour environ 90 % des plus de 100 000 assujettis qui ont établi leurs décomptes selon les taux de la dette fiscale nette en 2007. Jusqu'alors, seuls

10 % des assujettis à la TVA ont donc décompté l'impôt au moyen de deux taux et seule une minorité d'entre eux aurait eu besoin de plus de taux. L'assujetti qui établit ses décomptes au moyen de deux taux de la dette fiscale nette doit saisir les produits dans la comptabilité sur des comptes séparés, conformément à l'al. 3. Cela ne pose pas de problème si seul un taux de la dette fiscale nette est à appliquer pour chaque facture. Le décompte se complique lorsque la facture comporte des prestations qui doivent être décomptées à l'aide de deux taux de la dette fiscale nette. Il se complique d'autant plus si le montant du paiement ne correspond pas au montant de la facture. Si un troisième taux devait être pris en considération, ces difficultés s'accroîtraient nettement, ce qui irait à l'encontre du principe de simplification administrative visée par l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette. Si, en outre, on introduisait la réglementation qui s'appliquait jusqu'alors uniquement aux taux forfaitaires (cf. art. 91, al. 3), une grande partie des assujettis qui établissent leurs décomptes à l'heure actuelle avec un seul taux de la dette fiscale nette devrait en utiliser deux, trois, voire plus. La charge administrative serait alors considérable. Par exemple, une épicerie de quartier qui aujourd'hui peut déclarer l'ensemble de son chiffre d'affaires au taux de la dette fiscale nette de 0,6 % devrait utiliser trois taux de la dette fiscale nette différents en cas d'application de la méthode des taux forfaitaires: 0,6 % pour les produits soumis au taux réduit, 1,2 % pour les boissons alcooliques et les produits pour fumeurs, et 2,3 % pour les autres produits, soumis au taux normal.

L'al. 2 stipule que l'assujetti qui établit ses décomptes à l'aide des taux de la dette fiscale nette doit prendre contact avec l'AFC lorsqu'une nouvelle attribution des taux est nécessaire. Une nouvelle attribution des taux peut s'avérer nécessaire lors du début ou de la cessation d'une activité ou lors d'une modification sensible des parts du chiffre d'affaires. Cette disposition vaut pour tous les assujettis utilisant les taux de la dette fiscale nette.

Al. 3: Les assujettis à qui deux taux de la dette fiscale nette différents ont été accordés doivent tenir dans leur comptabilité deux comptes de produits et deux comptes pour les coûts du matériel ou en marchandises. Ce n'est que de cette manière que l'on peut s'assurer que les chiffres d'affaires devant être imposés aux deux taux de la dette fiscale nette sont clairement séparés et que le décompte peut s'effectuer correctement avec l'AFC. Si les dépenses liées au matériel ou aux marchandises ne peuvent pas être ventilées ou ne peuvent l'être que moyennant un travail considérable parce qu'elles sont nécessaires à deux activités différentes, il est possible de renoncer à la ventilation des dépenses liées au matériel ou aux marchandises sur les deux taux de la dette fiscale nette. Cela s'applique dans le cas, par exemple, d'un restaurant à qui un deuxième taux a été accordé pour la vente à emporter (take away).

Art. 79 Principes de la règle des 10 % pour l'attribution d'un deuxième taux de la dette fiscale nette

(Art. 37, al. 1 à 4, LTV A)

L'al. 1 indique que pour l'attribution des taux de la dette fiscale nette à des assujettis qui exercent deux activités ou plus c'est en principe la règle des 10 % qui s'applique. La seule exception vaut pour les branches mixtes, pour lesquelles, selon

l'art. 82, c'est la règle des 50 % qui s'applique. Un deuxième taux de la dette fiscale nette n'est accordé que lorsque la part de l'activité au chiffre d'affaires total pour une période fiscale s'élève à plus de 10 %, et non pas déjà à partir du premier franc de chiffre d'affaires réalisé. Cela se justifie en raison de la faible charge administrative pour l'assujetti et pour l'administration que cette manière d'agir permet de maintenir. Pour les entreprises nouvellement assujetties et les assujettis qui commencent une nouvelle activité, on se base sur le chiffre d'affaires escompté pour la première année. Pour les autres assujettis, le deuxième taux est accordé lorsque la limite de 10 % a été dépassée durant les deux périodes fiscales précédentes, ce qui traduit un dépassement régulier. Cela vaut également lorsqu'il y a passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette. La part du chiffre d'affaires de l'activité pour laquelle, après le changement de la méthode de décompte, un deuxième taux de la dette fiscale nette devrait être appliqué a donc dû s'élever à plus de 10 % du chiffre d'affaires total durant les deux dernières années de l'application de la méthode effective.

Al. 2: Les parts du chiffre d'affaires de chaque activité peuvent fortement varier d'année en année. Il arrive donc souvent que la limite de 10 % ne soit pas dépassée durant une année. Cela ne doit cependant pas entraîner la révocation du deuxième taux de la dette fiscale nette. Ce n'est que lorsque la limite n'est régulièrement pas atteinte et que la part du chiffre d'affaires se monte à 10 % ou moins durant deux années consécutives que l'autorisation d'appliquer un deuxième taux de la dette fiscale nette doit être révoquée pour le début de la troisième période fiscale.

Art. 80 Règle des 10 % pour l'attribution d'un deuxième taux de la dette fiscale nette lorsque sont exercées plus de deux activités
(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

Cet article règle l'attribution des taux de la dette fiscale nette lorsque trois activités ou plus sont exercées pour lesquelles différents taux sont applicables.

Let. a: Chaque activité ne peut être décomptée qu'au taux de la dette fiscale nette indiqué sur la liste publiée par l'AFC ou à un taux plus élevé. S'il s'agit toutefois d'une activité pour laquelle le taux prévu est le plus élevé et que cette activité ne permet pas de produire plus du 10 % du chiffre d'affaires, cette règle ne s'applique pas. L'activité en question doit alors être décomptée au taux directement inférieur, applicable en raison de la règle des 10 %.

Let. b: Dès que la part du chiffre d'affaires atteint plus de 10 %, il faut toujours choisir le taux de la dette fiscale nette le plus élevé pour chaque activité. En ce qui concerne les autres activités, l'assujetti peut choisir la combinaison la plus avantageuse. La règle des 10 % doit toutefois être respectée, ce qui signifie que le taux de la dette fiscale nette d'une activité qui produit moins de 10 % du chiffre d'affaires total ne peut pas être choisi.

Let. c: Lors de la vérification du dépassement de la limite des 10 %, les chiffres d'affaires des activités pour lesquelles le même taux de la dette fiscale nette est appliqué doivent être additionnés. Ainsi, si un assujetti réalise, par exemple, 85 % de son chiffre d'affaires en exerçant une activité pour laquelle le taux le plus élevé est prévu, et 8 et 7 % de son chiffre d'affaires, respectivement, en exerçant des activités

pour lesquelles le taux le plus bas est prévu, la règle des 10 % est respectée et l'assujetti peut établir son décompte au moyen de deux taux de la dette fiscale nette.

Art. 81 Règles des 50 % pour l'attribution dans les branches mixtes

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

L'al. 1 définit les branches mixtes. Il s'agit de branches où sont généralement exercées plusieurs activités qui devraient être déclarées à des taux de la dette fiscale nette différents. Il ne serait pas judicieux d'appliquer la règle des 10 % dans ce cas, étant donné la charge administrative considérable que cela entraînerait. Pour ces branches dites mixtes, c'est la règle des 50 % qui s'applique. Cette règle permet de garantir au plus grand nombre d'entreprises possible de pouvoir établir leurs décomptes en n'appliquant qu'un seul taux de la dette fiscale nette. La règle des 50 % simplifie donc grandement les décomptes.

L'al. 2 précise les branches et activités pour lesquelles la règle des 50 % s'applique. La liste publiée par l'AFC énumère de manière exhaustive dans une directive correspondante toutes les branches et activités pour lesquelles vaut la règle des 50 %. Elle indique aussi clairement quelles sont les activités principales et quelles sont les activités accessoires. A toutes les autres branches et activités on applique la règle des 10 % conformément aux art. 79 et 80.

L'al. 3 émet une règle fondamentale selon laquelle lorsque est appliquée la règle des 50 % un deuxième taux de la dette fiscale nette n'est accordé que lorsque le chiffre d'affaires produit par l'activité accessoire s'élève régulièrement à plus de 50 % du chiffre d'affaires total de la période fiscale. Dès que la limite des 50 % est dépassée, on applique les critères d'attribution généraux à chacune des activités conformément aux art. 79 et 80.

L'al. 4 précise que lors de la vérification du dépassement de la limite des 50 % il ne faut additionner que les chiffres d'affaires des activités accessoires pour lesquelles le même taux de la dette fiscale nette est applicable. Pour une épicerie de quartier, par exemple, la règle des 50 % vaut pour les livraisons de produits imposables au taux normal. Il s'agit surtout des cigarettes, des boissons alcooliques, des articles de nettoyage et des articles ménagers. Des taux de la dette fiscale nette différents s'appliquent au commerce des cigarettes et des boissons alcooliques et au commerce des articles de nettoyage, des articles ménagers et des autres produits semblables. Pour déterminer si la limite des 50 % est atteinte ou dépassée, les chiffres d'affaires réalisés par la vente de cigarettes et de boissons alcooliques et ceux réalisés par la vente d'articles de nettoyage, d'articles ménagers et d'autres produits semblables doivent être traités séparément.

L'al. 5 précise que pour déterminer si un deuxième taux de la dette fiscale nette doit être accordé à des entreprises nouvellement assujetties, il faut se baser sur les chiffres d'affaires escomptés pour la première année. Cela peut s'effectuer à l'aide du budget ou du plan d'affaires, par exemple. Il en est de même pour les assujettis qui ont débuté une nouvelle activité accessoire et pour qui il est nécessaire de déterminer si la limite des 50 % est dépassée.

Al. 6: Pour les assujettis non concernés par *l'al. 5*, un deuxième taux de la dette fiscale nette est accordé lorsque la limite des 50 % a été dépassée durant les deux

dernières périodes fiscales. Il est ainsi tenu compte du fait que les parts du chiffre d'affaires de chaque activité peuvent varier fortement d'année en année. Il est judicieux et plus simple d'un point de vue administratif de ne pas attribuer de nouveaux taux de la dette fiscale nette à chaque variation des parts du chiffre d'affaires. Si une certaine régularité intervient, une adaptation des taux de la dette fiscale nette accordés est alors nécessaire.

L'al. 7 souligne que cette régularité détermine non seulement l'attribution d'un deuxième taux de la dette fiscale nette, mais également son retrait. Si la limite des 50 % n'est pas dépassée durant deux années consécutives, l'autorisation d'utiliser un deuxième taux pour établir ses décomptes est révoquée pour le début de la période fiscale suivante.

Al. 8: Si une entreprise mixte exerce une activité externe à sa branche en plus des activités habituellement exercées dans sa branche, la règle des 10 % s'applique à cette activité externe, conformément aux art. 79 et 80. Dans le cas d'un magasin de sport, par exemple, le commerce d'articles et de vêtements de sport est considéré comme l'activité principale, la location d'articles de sport, ainsi que le service et les réparations effectués sur ces articles sont considérés comme des activités accessoires propres à la branche. Pour ces dernières la règle des 50 % s'applique. L'exploitation d'un tea-room ou une activité de guide de montagne, par exemple, seraient considérées comme des activités externes à la branche. Si le chiffre d'affaires résultant de ces activités dépasse 10 % du chiffre d'affaires, un deuxième taux de la dette fiscale nette doit être attribué.

Art. 82 Procédures particulières

(Art. 37 LTVA)

L'al. 1 indique que l'AFC tient à disposition des assujettis établissant leurs décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette, dans certains cas, une procédure pour la mise en compte approximative des impôts préalables:

Al. 1, let. a: Il est nécessaire que l'exportation de biens, en particulier, soit exonérée réellement de la TVA. La procédure appliquée correspond à celle en vigueur actuellement pour la mise en compte de l'impôt préalable au moyen du formulaire n° 1050. Le décompte des livraisons de biens à l'étranger doit être effectué au taux de la dette fiscale nette accordé et l'impôt calculé sur le chiffre d'affaire à l'aide du multiplicateur peut être déduit au moyen du formulaire. De cette manière, l'impôt préalable total est mis en compte approximativement, à la condition, toutefois, que les biens exportés aient été soit acquis grevés de l'impôt, soit produits par l'assujetti. Cette procédure a fait ses preuves depuis l'introduction de la TVA et doit donc se poursuivre de la même manière que jusqu'à maintenant.

L'al. 1, let. b précise qu'une procédure d'exonération peut être appliquée pour les prestations aux bénéficiaires au sens de l'art. 2 de la loi sur l'Etat hôte du 22 juin 2007, pour autant que le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse et à la condition que les biens aient été soit acquis grevés de l'impôt, soit produits par l'assujetti. Cette procédure correspond à celle en vigueur actuellement pour la mise en compte de l'impôt préalable au moyen du formulaire n° 1050. Pour toutes les autres livraisons exonérées et pour les prestations dont le lieu est situé à l'étranger,

la procédure de mise en compte de l'impôt préalable au moyen du formulaire n° 1050 n'est pas applicable. Cela vaut notamment pour les livraisons effectuées à l'étranger (par exemple de Paris à Rome), pour le transport de biens de la Suisse à l'étranger et inversement, pour la part à l'étranger lors du transport transfrontalier de personnes, pour les prestations de services dont le lieu se situe à l'étranger.

Les assujettis qui procèdent à des exportations ou qui offrent des prestations à des bénéficiaires au sens de l'art. 2 de la loi sur l'Etat hôte peuvent se passer du formulaire n° 1050 et déduire leurs prestations au ch. 221 du formulaire de décompte, après les avoir déclarées au ch. 200. Certes, leur valeur ajoutée n'est alors pas imposée, mais l'impôt préalable n'est pas mis en compte. L'assujetti qui décide de recourir à cette procédure simplifiée ne peut demander une mise en compte rétroactive de l'impôt préalable au moyen du formulaire n° 1050 que jusqu'à la finalisation des décomptes d'impôt conformément à l'art. 72 LTVA.

Al. 2: Les assujettis qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective peuvent faire valoir une déduction fictive de l'impôt préalable lors de l'acquisition d'un bien mobilier d'occasion identifiable, conformément à l'art. 28, al. 3, LTVA, si le bien était destiné à être vendu à un acquéreur sur le territoire suisse. Cette déduction fictive remplace l'imposition de la marge, et va même un peu plus loin.

Les assujettis qui établissent leurs décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette pouvaient aussi, jusqu'à présent, appliquer l'imposition de la marge. Or, si on ne proposait plus de réglementation spéciale à ces assujettis, ils seraient alors défavorisés par rapport au système actuel. Les assujettis qui établissent leurs décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette peuvent donc continuer d'appliquer la procédure utilisée jusqu'ici lors de l'imposition de la marge (formulaire 1055). Il leur est toutefois maintenant possible de compenser les pertes entre les différentes ventes. Cette procédure est applicable pour tous les biens mobiliers d'occasion identifiables destinés à la revente et vendus à un acquéreur sur le territoire suisse. Le formulaire 1055 ne peut pas être utilisé lorsque le bien n'est pas vendu, mais loué ou utilisé dans l'entreprise.

L'al. 3 oblige l'AFC à prévoir pour les entreprises telles que les snack-bars et les stands de petite restauration disposant d'installations pour la consommation sur place et n'ayant pas pris de mesures d'ordre organisationnel ainsi que pour les manifestations visées à l'art. 50, al. 3, une procédure simple pour la ventilation approximative des chiffres d'affaires sur les deux taux de la dette fiscale nette.

Art. 83 Décompte de l'impôt sur les acquisitions

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

Non seulement les assujettis qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective, mais également ceux qui utilisent les taux de la dette fiscale nette doivent payer l'impôt sur les acquisitions lorsqu'ils acquièrent des prestations d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger, conformément aux art. 45 à 49 LTVA. Cela se révèle nécessaire parce que les taux de la dette fiscale nette sont calculés comme si toutes les acquisitions de biens et de services étaient grevées d'un impôt. Contrairement à la réglementation actuelle, il n'existe plus de seuil jusqu'auquel ces prestations ne sont pas imposées. L'assujetti qui utilise les taux de la dette fiscale nette doit décompter

ces acquisitions au taux légal dans le décompte semestriel de la période durant laquelle naît la dette fiscale sur les acquisitions au sens de l'art. 48, al. 1, LTVA.

Art. 84 Prestation à soi-même

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

La prestation à soi-même n'est plus un fait générateur de l'impôt mais une simple réglementation visant à corriger l'impôt préalable (art. 31 LTVA). Elle est appliquée lorsqu'un impôt préalable a été porté en déduction et que les conditions pour le droit à la déduction de l'impôt préalable ne sont plus remplies a posteriori. Cela montre que la prestation à soi-même ne joue en principe aucun rôle dans le décompte établi au moyen des taux de la dette fiscale nette, car les biens et les prestations de services qui ont été acquis durant la période de décompte au moyen des taux de la dette fiscale nette auprès de fournisseurs de prestations assujettis sont grevés d'un impôt préalable. Le dégrèvement de l'impôt préalable n'est effectué que lors de l'imposition de la prestation offerte au taux de la dette fiscale nette. Ainsi, par exemple, lorsqu'un bien est prélevé à des fins privées, il reste grevé d'impôt et aucune correction au sens de l'art. 31 LTVA n'est nécessaire.

Il y a exception lorsqu'un patrimoine est repris en procédure de déclaration par un assujetti appliquant la méthode effective et n'est pas affecté ou est affecté dans une moindre mesure à une activité imposable (cf. commentaire de l'art. 68, al. 1, *let. b*)

Art. 85 Corrections pour les biens immobiliers

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

Si un bien immobilier est prélevé du domaine de l'entreprise et affecté soit à un domaine non entrepreneurial, en particulier le domaine privé, soit à une activité exclue du champ de l'impôt au sens de l'art. 21, al. 2, LTVA, il doit être imposé, dans certains cas, sur la valeur résiduelle au taux normal.

Let. a: Si l'assujetti a acquis, construit ou transformé lui-même le bien immobilier alors qu'il établissait ses décomptes selon la méthode effective et qu'il a déduit l'impôt préalable, l'imposition doit être effectuée sur la valeur résiduelle. Cela est nécessaire car les taux de la dette fiscale nette prennent en compte de manière forfaitaire l'ensemble de l'impôt préalable grevant l'acquisition de marchandises, prestations, moyens d'exploitation et biens d'investissement et celui touchant les frais généraux; le bien immobilier est alors dégreuvé d'impôt dans ce cas-là.

Let. b: Une imposition est également nécessaire lorsque, durant la période où il établissait ses décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette l'assujetti a repris dans le cadre d'une procédure de déclaration au sens de l'art. 38 LTVA, le bien immobilier d'un assujetti établissant ses décomptes selon la méthode effective, étant donné que le bien immobilier est alors dégreuvé d'impôt. En règle générale, la valeur résiduelle correspond à la valeur au bilan; on peut donc se baser sur cette dernière.

Art. 86 Prestations fournies à des personnes proches et au personnel

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

Al. 1: Selon l'art. 24, al. 2, LTVA, lorsqu'une prestation est fournie à une personne proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants. De telles prestations sont également fournies par des assujettis utilisant les taux de la dette fiscale nette. Il est partiellement tenu compte de ces prestations lors de l'utilisation de la méthode des taux de la dette fiscale nette; elles doivent parfois tout de même être partiellement imposées au taux de la dette fiscale nette. Cela vaut, entre autres, pour les corrections évoquées à l'art. 85.

Al. 1, let. a: Les biens ou prestations de services achetés qui sont remis ou fournis à une personne proche à titre gratuit sont la plupart du temps grevés d'un impôt préalable. Il ne convient donc pas d'imposer ces prestations fournies. Il peut toutefois s'agir parfois de prestations achetées au moment où l'assujetti établissait ses décomptes selon la méthode effective et dont l'impôt préalable a donc été déduit. Dans ce cas, il serait alors nécessaire de prélever un impôt. Dans le calcul des taux de la dette fiscale nette, ce genre de prestations gratuites à des personnes proches sont prises en considération. N'est cependant pas pris en compte dans les taux de la dette fiscale nette la remise gratuite de biens immobiliers dégrevés de TVA parce qu'ils ont été achetés au moment où l'assujetti établissait ses décomptes au moyen de la méthode effective et dont l'impôt préalable a donc été déduit, ou qui ont été repris dans le cadre d'une procédure de déclaration auprès d'un assujetti établissant son décompte selon la méthode effective (cf. art. 85).

Al. 1, let. b: Les prestations acquises sont traitées différemment des prestations fabriquées ou fournies par l'assujetti lui-même. Dans ce dernier cas, la valeur ajoutée est créée par l'assujetti; la prestation n'est donc que partiellement grevée d'un impôt préalable. Si l'objet est remis gratuitement ou si la prestation est fournie à titre gratuit, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 24, al. 2, LTVA). L'imposition au taux de la dette fiscale nette accordé permet de ne grever que la valeur ajoutée.

L'al. 1, let. c stipule que les prestations remises ou fournies à titre onéreux doivent être décomptées sur la contre-prestation payée, mais au moins sur la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants, et en appliquant le taux de la dette fiscale nette accordé. Les biens remis à titre onéreux et les prestations fournies à titre onéreux contiennent donc toujours une valeur ajoutée, qui est dûment imposée au moment du décompte au taux de la dette fiscale nette accordé.

L'al. 1, let. d indique que là où il y a lieu d'imposer au taux de la dette fiscale nette c'est le taux le plus élevé des deux qui doit être utilisé si la prestation ne peut pas être imputée à une partie de l'exploitation.

Al. 2: Un employé n'est pas considéré comme une personne proche, pour autant qu'il ne remplisse pas les conditions de l'art. 3, let. h, LTVA. Pour déterminer la base de calcul, il ne faut donc pas se fonder sur une comparaison avec des tiers. Les prestations gratuites fournies au personnel ne doivent donc pas être imposées. Que les prestations aient été acquises, produites ou fournies par le fournisseur lui-même ne joue aucun rôle.

Al. 2, let. a: Les prestations fournies à titre onéreux au personnel doivent être décomptées au taux de la dette fiscale nette accordé. Si l'assujetti utilise deux taux, il doit dans ce cas appliquer celui qui correspond à cette partie de l'exploitation.

L'al. 2, let. b indique que là où il y a lieu d'imposer au taux de la dette fiscale nette c'est le taux le plus élevé des deux qui doit être utilisé si la prestation ne peut pas être imputée à une partie de l'exploitation.

Al. 3: Des personnes proches peuvent être simultanément des employés au service de l'assujetti. Si tel est le cas, les dispositions de l'al. 1 s'appliquent.

L'al. 4 stipule que toutes les prestations qui doivent être déclarées dans le certificat de salaire pour les impôts directs sont toujours considérées comme ayant été fournies à titre onéreux.

Art. 87 Ventes de moyens d'exploitation et de biens d'investissement

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

La vente de moyens d'exploitation et de biens d'investissement qui n'ont pas servi exclusivement à produire des prestations exclues du champ de l'impôt doit être imposée au taux de la dette fiscale nette accordé. Si un seul taux est utilisé pour le décompte, il ne se pose aucun problème. Si deux taux sont utilisés, il s'agit de déterminer si les moyens d'exploitation ou les biens d'investissement ont été utilisés dans une seule partie de l'exploitation ou dans les deux. S'il peut être attribué à une seule partie de l'exploitation, la vente doit être décomptée au taux appliqué à cette partie de l'exploitation. S'il a été utilisé dans les deux parties de l'exploitation, la vente doit être décomptée au taux le plus élevé des deux taux de la dette fiscale nette accordés.

Art. 88 Facturation à un taux d'impôt trop élevé

(Art. 37, al. 1 à 4, LTVA)

Les taux de la dette fiscale nette sont calculés en partant du principe que les différentes prestations sont facturées au taux d'imposition prévu par la loi. Or, si un assujetti établissant ses décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette facture une prestation avec un taux légal trop élevé, il est alors en principe débiteur de cet impôt, et en appliquant le taux de la dette fiscale nette on décompte trop peu d'impôt. L'assujetti doit donc acquitter, en plus de la TVA calculée au taux de la dette fiscale nette, également la différence entre le taux d'impôt indiqué dans la facture et le taux d'impôt fixé par l'art. 25 LTVA. La contre-prestation est alors considérée comme TVA incluse, autrement dit il reste à acquitter la différence entre les deux multiplicateurs.

Section 3: Méthode des taux forfaitaires

Art. 89 Principes

(Art. 37, al. 5, LTVA)

Al. 1: La méthode des taux forfaitaires selon l'art. 37, al. 5, LTVA, peut être utilisée en premier lieu par les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes, ainsi que par les regroupements de collectivités publiques au sens de l'art. 12 LTVA. Par ailleurs, cette méthode est également applicable dans divers domaines liés aux collectivités publiques. De plus, elle peut être utilisée par les organisateurs de manifestations culturelles et sportives occasionnelles, par les associations au sens des art. 60 à 79 CC et par les fondations au sens des art. 80 à 89^{bis} CC. Ces institutions apparentées sont listées de manière non exhaustive à l'*al. 1*. Le champ d'application de la méthode des taux forfaitaires correspond à la pratique actuelle de l'AFC.

Al. 2: Contrairement à la méthode des taux de la dette fiscale nette, la méthode des taux forfaitaires ne fixe de limite ni pour le chiffre d'affaires ni pour l'impôt dû. Cette réglementation a elle aussi été reprise de la pratique actuelle. Il est tout à fait sensé de prévoir une telle application illimitée, car sinon de nombreux services de collectivités publiques et de nombreuses institutions apparentées, c'est-à-dire les hôpitaux ou les hautes écoles, ne pourraient pas établir leurs décomptes de manière simplifiée. Cela poserait alors de sérieux problèmes, car c'est justement dans ces domaines qu'il faut, en cas d'application de la méthode effective, procéder à des réductions particulièrement compliquées de la déduction de l'impôt préalable, en raison des nombreuses prestations exclues de la TVA et des subventions.

Art. 90 Adhésion à la méthode des taux forfaitaires et changement de méthode de décompte

(Art. 37, al. 5, LTVA)

L'*al. 1* stipule que les collectivités publiques et les institutions apparentées au sens de l'art. 89, al. 1, doivent prendre contact par écrit avec l'AFC lorsqu'elles souhaitent établir leurs décomptes selon la méthode des taux forfaitaires. L'AFC fera alors parvenir à l'assujetti une déclaration d'adhésion sur laquelle toutes les activités imposables doivent être énumérées, puis elle attribuera à chaque activité le taux forfaitaire correspondant. Cette procédure correspond à la pratique en vigueur.

Al. 2: Ce qui change, toutefois, c'est la durée de l'application obligatoire de la méthode des taux forfaitaires, fixée dorénavant à trois périodes fiscales au moins. Cela constitue une forte diminution par rapport au délai de cinq ans encore en vigueur jusqu'à fin 2009. Avant la fin de l'échéance, un changement n'est possible que si l'AFC modifie le taux forfaitaire de l'activité concernée.

Un assujetti qui, au moment de l'entrée en vigueur LTVA ou au début de son assujettissement, a choisi la méthode effective ou est passé de la méthode des taux forfaitaires à la méthode effective est tenu d'appliquer cette méthode effective durant dix périodes fiscales avant de pouvoir passer ou repasser à la méthode des taux forfaitaires. Ce délai est nettement plus long que pour la méthode des taux de la dette fiscale nette parce qu'il n'y a de limitation ni du chiffre d'affaires ni de l'impôt dû dans le

cas de la méthode des taux forfaitaires et que les possibilités d'économie de l'impôt sont donc nettement plus importantes. Ainsi, le service d'élimination des déchets de la ville X, par exemple, pourrait d'abord établir ses décomptes à un taux forfaitaire de 3,5 %, ensuite passer à la méthode effective et déduire un impôt préalable total de plus de 21 millions de francs durant la période de la construction d'une usine d'incinération des déchets d'une valeur de 300 millions de francs. Ensuite, elle pourrait de nouveau passer à la méthode des taux forfaitaires et établir ses décomptes à un taux de 3,5 %. Etant donné que le taux forfaitaire tient également compte des amortissements des coûts d'investissement, il est facile d'estimer l'énorme potentiel d'optimisation fiscale qui serait offert si les délais de changement étaient brefs. Le délai de dix ans est certes plus court que le délai actuel de quinze ans mais permet de limiter nettement les changements qui visent essentiellement une optimisation fiscale, même s'il ne les élimine pas tout à fait. Avant la fin des dix années, un passage à la méthode des taux forfaitaires n'est possible que si l'AFC modifie le taux forfaitaire de l'activité concernée. Ce délai vaut également si l'assujetti modifie fondamentalement son activité entre-temps ou s'il éprouve des difficultés à décompter selon la méthode effective.

Comme l'indique l'al. 3, le passage de la méthode effective à la méthode des taux forfaitaires ou inversement n'est possible qu'au début d'une période fiscale. Cela vaut également si l'assujetti modifie son activité au cours d'une période fiscale. L'assujetti doit informer l'AFC du changement par écrit au plus tard 60 jours après le début de la période fiscale depuis laquelle il souhaite appliquer l'autre méthode. Si l'annonce du changement est faite après cette échéance, le changement s'applique dès le début de la période fiscale suivante, à moins que l'assujetti n'informe l'AFC qu'il ne souhaite finalement pas changer de méthode. Cette réglementation correspond à la pratique actuelle et est appropriée, car le formulaire de décompte pour la première période de décompte de l'année fiscale est envoyé un peu plus de 60 jours après le début de cette période. L'AFC doit savoir au plus tard à ce moment-là selon quelle méthode l'assujetti souhaite établir ses décomptes.

Art. 91 Taux forfaitaires

(Art. 37, al. 5, LTVA)

L'al. 1 indique comment l'assujetti qui utilise les taux forfaitaires doit calculer la créance fiscale pour le décompte trimestriel. Comme pour le décompte selon les taux de la dette fiscale nette, le total des revenus bruts, c'est-à-dire TVA incluse, imposables réalisés durant la période de décompte doit être multiplié par le taux forfaitaire. L'assujetti n'est toutefois pas libre de choisir n'importe quel taux; il doit établir le décompte de chaque activité au moyen du taux forfaitaire accordé par écrit par l'AFC. Cela signifie qu'il est tenu d'informer l'AFC lorsqu'il débute une nouvelle activité, car l'AFC doit alors lui accorder un taux forfaitaire.

Al. 2: La plupart des activités des collectivités publiques et des institutions apparentées au sens de l'art. 89, al. 1, existent également dans les branches de l'économie pour lesquelles la méthode des taux de la dette fiscale nette s'applique conformément à l'art. 37, al. 1 à 4, LTVA. Pour ces activités, le taux forfaitaire correspond au taux de la dette fiscale nette fixé par l'AFC sur la base de l'art. 37, al. 3, LTVA. Il y a toutefois des activités qui n'existent que dans le domaine des collectivités publi-

ques et des institutions apparentées. L'AFC leur fixe un taux forfaitaire individuellement, en tenant compte de l'impôt préalable moyen qui grève chacune d'elles.

Al. 3: L'assujetti est tenu de décompter chaque activité en lui appliquant le taux forfaitaire accordé correspondant. Le volume de chiffre d'affaires réalisé grâce à cette activité ne joue aucun rôle. Les règles des 10 % et des 50 % valables pour la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 79 à 81) ne s'appliquent donc pas aux décomptes établis selon la méthode des taux forfaitaires. Contrairement à la méthode des taux de la dette fiscale nette, le nombre de taux applicables n'est pas limité. Il est ainsi possible, en théorie du moins, qu'un assujetti exerçant d'innombrables activités applique tous les différents taux forfaitaires disponibles.

Art. 92 Applicabilité des règles de la méthode des taux de la dette fiscale nette

(Art. 37, al. 5, LTVA)

Les dispositions des art. 71 à 88 concernant les taux de la dette fiscale nette s'appliquent pour autant que les art. 89 à 91 ne prévoient pas d'autres réglementations. Cela concerne, par exemple, la manière de traiter l'exportation de biens ou les prestations à des bénéficiaires au sens de l'art. 2 de la loi sur l'Etat hôte du 22 juin 2007, ou encore des règles à appliquer aux corrections effectuées lors des passages d'une méthode de décompte à une autre.

Section 4: Procédure de déclaration

Art. 93 Part de patrimoine

(art. 38, al. 1, LTVA)

Cette disposition reprend pour la part d'un patrimoine la définition de la partie de l'exploitation de la LIFD et permet ainsi de répondre au souhait des assujettis de disposer d'une réglementation la plus claire possible concernant les conditions de l'application obligatoire de la procédure de déclaration. Ainsi, pour évaluer s'il y a obligation d'utiliser la procédure de déclaration, on peut se baser sur la notion d'exploitation définie dans le droit des restructurations.

Est considéré comme exploitation, au sens du droit fiscal, tout ensemble d'éléments patrimoniaux de nature organisationnelle et technique qui constitue une entité autonome pour la production d'une prestation fournie par l'entreprise. Autrement dit, il s'agit d'une unité viable pour elle-même destinée à la production de valeurs économiques et qui apparaît sur le marché. Une partie de l'exploitation est, dans ce sens, une exploitation subordonnée à une autre mais qui demeure viable pour elle-même, autrement dit qui est autonome ou indépendante. Un stock de marchandises, par exemple, n'est donc pas une exploitation ou une partie de l'exploitation dans ce sens-là; c'est pourquoi, lors du transfert d'un tel stock, la procédure de déclaration ne doit pas forcément être appliquée. Son application demeure toutefois possible (cf. art. 96).

Art. 94 Assujettissement de l'acquéreur

(art. 38, al. 1, LTVA)

Cette disposition correspond à la pratique actuelle de l'AFC. Elle tient compte du fait que, lors de transactions importantes dans le cadre de restructurations, l'acquéreur ne devient souvent assujetti que du fait de l'acquisition d'un patrimoine ou de la partie d'un patrimoine.

Art. 95 Facture

(art. 38, al. 1, LTVA)

Cette disposition a la même visée que l'art. 27, al. 1, LTVA, qui interdit de faire figurer l'impôt sur les factures. Elle doit permettre d'éviter que l'acquéreur ne déduise l'impôt préalable en cas d'application de la procédure de déclaration. Est réputé facture tout document par lequel est établi le décompte de la contre-prestation pour un prestation envers un tiers, quel que soit le nom qui lui est donné dans les transactions commerciales (art. 3, let. k, LTVA). Sont également réputés factures les contrats sur la base desquels plus aucune facture n'est établie.

Art. 96 Application facultative de la procédure de déclaration

(art. 38, al. 2, LTVA)

Let. a: La procédure de déclaration peut toujours être appliquée lors du transfert d'un immeuble, à la condition que les deux parties soient assujetties. La procédure de déclaration peut également être appliquée lorsque l'acquéreur assujetti destine l'immeuble exclusivement à des activités ne donnant pas droit à une déduction de l'impôt préalable. Le transfert n'est totalement neutre d'un point de vue fiscal que si l'aliénateur a, lui aussi, utilisé l'immeuble uniquement pour des activités ne donnant pas droit à une déduction de l'impôt préalable. Dans le cas contraire, on se trouve face à un changement d'affectation (art. 31 LTVA).

La let. b est une clause supplétive qui garantit que la procédure de déclaration facultative puisse s'appliquer de la manière la plus flexible possible et indépendamment du fait que le transfert soit constitué de tout ou d'une partie d'un patrimoine. Ainsi, lors du transfert d'un stock de marchandises, par exemple, la procédure de déclaration peut être appliquée, même s'il ne s'agit pas d'une exploitation, comme ceci est exigé.

Art. 97 Coefficient d'affectation

(art. 38, al. 4, LTVA)

Cette disposition relève du droit à la preuve en ce sens qu'elle suppose que l'aliénateur d'un bien dans une procédure de déclaration a entièrement affecté ce bien à une activité donnant droit à une déduction de l'impôt préalable. Si l'acquéreur n'affecte plus entièrement ce bien à une telle activité, la prestation à soi-même correspondante doit être décomptée en raison d'un changement d'affectation. Si aucune prestation à soi-même ne peut être décomptée, l'acquéreur doit prouver le coefficient d'affectation de l'aliénateur. Cette disposition garantit donc la sécurité du droit car elle donne des critères clairs pour le décompte de la prestation à soi-même.

Section 3: Mode de décompte et modification de la créance fiscale

Art. 98 Changement du mode de décompte en cas de décompte selon la méthode effective
(art. 39 LTVA)

Al. 1: Si un assujetti passe du décompte selon les contre-prestations reçues à celui selon les contre-prestations convenues, le moment de la naissance de la créance fiscale passe du moment du paiement, respectivement de l'encaissement, de la contre-prestation au moment de la réception, respectivement de l'établissement, de la facture. C'est pourquoi, d'une part, l'impôt sur le chiffre d'affaires sur les débiteurs, c'est-à-dire sur les prestations déjà facturées mais pas encore payées et donc pas encore décomptées avec l'AFC, doit alors être déclaré dans la période de décompte suivante (*let. a*), et, d'autre part, les impôts préalables sur les créanciers existant au moment du changement doivent être déduits dans le cadre de l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (*let. b*).

Al. 2: Si un assujetti passe du décompte selon les contre-prestations convenues à celui selon les contre-prestations reçues, la naissance de la créance fiscale passe du moment de la réception, respectivement de l'établissement, de la facture au moment du paiement, respectivement de l'encaissement, de la contre-prestation. C'est pourquoi l'assujetti doit déduire dans la période de décompte suivante les débiteurs existant au moment du changement du mode de décompte des contre-prestations reçues durant cette période. On évite ainsi d'imposer les débiteurs deux fois (*let. a*). Des corrections sont également à effectuer au niveau de l'impôt préalable pour éviter qu'il ne soit déduit deux fois. L'impôt préalable est déjà déduit sur les créanciers existant au moment du changement du mode de décompte. Les impôts préalables sur ces créanciers doivent donc être déduits durant la première période de décompte suivant le changement des impôts préalables payés durant cette période.

Al. 3: Si, en plus du mode de décompte (contre-prestations convenues ou reçues), la méthode de décompte (taux de la dette fiscale nette ou effective) change également, les corrections sont effectuées par l'AFC sur la base des art. 73, al. 4 ou 75, al. 6.

Art. 99 Changement du mode de décompte en cas de décompte selon les taux de la dette fiscale nette
(art. 39 LTVA)

Al. 1: Si un assujetti qui établit son décompte au moyen des taux de la dette fiscale nette passe du décompte selon les contre-prestations reçues à celui selon les contre-prestations convenues, il faut s'assurer que toutes les parts du chiffre d'affaires sont imposées. Les débiteurs existant au moment du changement doivent donc être décomptés dans la période de décompte suivante aux taux de la dette fiscale nette accordés. Aucune correction n'est nécessaire au niveau des créanciers, car avec la méthode des taux de la dette fiscale nette les impôts préalables sont imputés au taux de la dette fiscale nette lors de l'imposition des chiffres d'affaires.

Al. 2: Si un assujetti passe du décompte selon les contre-prestations convenues à celui selon les contre-prestations reçues, sans correction, certains chiffres d'affaires seraient imposés deux fois. Durant la période fiscale suivante, les débiteurs existant au moment du changement doivent donc être déduits des contre-prestations reçues durant cette période. Aucune correction n'est nécessaire au niveau des créanciers, car avec la méthode des taux de la dette fiscale nette les impôts préalables sont imputés au taux de la dette fiscale lors de l'imposition des chiffres d'affaires.

Al. 3: Si, en plus du mode de décompte (contre-prestations convenues ou reçues), la méthode de décompte (taux de la dette fiscale nette ou effective) change également, les corrections sont effectuées par l'AFC sur la base des art. 73, al. 4 ou 75, al. 6.

Art. 100 Cession et mise en gage de la créance fiscale
(Art. 44, al. 2, LTVA)

L'AFC ne peut pleinement faire valoir ses droits en tant que débiteur (exceptions) que si les dispositions sur le maintien du secret au sens de l'art. 74 LTVA vis-à-vis du cessionnaire, respectivement du créancier gagiste, ne s'appliquent pas. Si l'AFC était tenue de garder le secret, elle ne pourrait pas invoquer vis-à-vis du cessionnaire, respectivement du créancier gagiste, des faits légalement pertinents qui concernent la relation avec le cédant, respectivement le constituant du gage.

Titre 3: Impôt sur les acquisitions

Art. 101 Prestations exclues du champ de l'impôt ou exonérées de l'impôt
(Art. 45 LTVA)

Al. 1: Cette disposition permet d'éviter que des prestations exclues du champ de l'impôt ou exonérées de l'impôt en Suisse soient soumises à l'impôt sur les acquisitions. Il s'agit, par exemple, des prestations d'assurance exclues du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 18, LTVA) acquises auprès d'une compagnie d'assurance allemande ou du transport ou de l'expédition exonérés de l'impôt de biens en relation avec l'importation de biens (art. 23, al. 2, ch. 5, LTVA). Ces prestations de services seraient soumises à l'impôt sur les acquisitions conformément à l'art. 45, al. 1, let. a, LTVA, si le destinataire de la prestation a son siège ou son domicile en Suisse (art. 8, al. 1, LTVA).

Cette disposition évite en outre la double imposition dans le cas, par exemple, d'une prestation de transport de la part d'une entreprise étrangère qui passe la frontière avec une cargaison. Cette prestation est imposée à l'importation, étant donné que les frais de transport et d'expédition doivent être intégrés dans la base de calcul, conformément à l'art. 54, al. 3, let. b, LTVA. Si l'acquéreur suisse devait encore acquitter, sur cette prestation de transport, l'impôt sur les acquisitions, conformément à l'art. 45, al. 1, let. a, LTVA, il y aurait une double imposition car il paierait à la fois l'impôt sur les importations et l'impôt sur les acquisitions.

Al. 2: Pour éviter des distorsions de concurrence entre les fournisseurs d'énergie suisses et étrangers, la livraison d'énergie n'est pas soumise à l'impôt sur les acquisitions, mais entraîne l'assujettissement à l'impôt du fournisseur d'énergie lorsqu'il franchit la limite d'assujettissement à l'impôt sur le territoire suisse. Si l'impôt sur les acquisitions était applicable à la livraison d'énergie, ces livraisons au consommateur final ne seraient imposables qu'à partir d'une consommation annuelle de 10 000 francs, ce qui reviendrait à exonérer la consommation d'énergie pour la plupart des particuliers consommateurs d'énergie.

Art. 102 Fin de l'usage ou de la jouissance et livraison du bien sur le territoire suisse
(art. 45, al. 1, let. c, LTVA)

Si un bien est imposé dans le cadre d'un contrat de location transfrontalier ou est importé sur le territoire suisse franc d'impôt (art. 53 LTVA) puis, à la fin de la location, livré à un tiers sur le territoire suisse par le bailleur non assujéti en Suisse ayant son siège à l'étranger, le tiers doit acquitter l'impôt sur les acquisitions conformément à l'art. 45, al. 1, let. c, LTVA. Cela est dû au fait que le tiers reçoit le bien exempt d'impôt, parce que le locataire a déduit l'impôt sur les importations en tant qu'impôt préalable ou parce qu'aucun impôt n'a été perçu à l'importation.

Art. 103 Supports de données sans valeur marchande
(Art. 45, al. 1, let. b et art. 52, al. 2, LTVA)

Cette disposition correspond à la pratique en vigueur. Elle traite des supports de données que l'Administration des douanes ne peut pas imposer à l'importation parce que la base de calcul (la valeur marchande) ne peut pas encore être fixée. Il peut s'agir, par exemple, de l'importation d'une copie d'un film destinée à la projection publique (cinéma). En règle générale, le destinataire et preneur de licence doit acquitter les droits de licence selon le nombre d'entrées vendues. Le montant de la contre-prestation due n'est donc pas encore connu au moment de l'importation. Si les conditions fixées à l'art. 45, al. 2, LTVA sont remplies, l'exploitant du cinéma doit acquitter l'impôt sur les acquisitions sur la contre-prestation (droits de licence).

Titre 4: Impôt sur les importations

Chapitre 1: Pluralité de prestations et exonération de l'impôt sur les importations

Art. 104 Assemblages et de combinaisons de prestations
(Art. 52, al. 3 et 19, al. 2, LTVA)

A la différence de l'impôt grevant les opérations sur le territoire suisse, la taxation relative à l'impôt sur les importations est effectuée sur la base des documents d'accompagnement (factures, certificats d'origine, etc.). Si, plusieurs prestations (biens) indépendantes ont été importées sous la forme d'un tout ou d'une combinaison et taxées aux taux correspondants (2,4 %, 7,6 % ou 0 % [exonération]) ou à un

taux unique selon la prestation prépondérante en tant que combinaison selon l'art. 19, al. 2, LTVA, la valeur des différentes prestations doit être déclarée sur la base d'un calcul des coûts du fournisseur étranger qui a assemblé les prestations, car c'est la seule personne en mesure de définir leur valeur selon des critères d'économie de l'entreprise.

Art. 105 Exonération de l'impôt sur les importations

(art. 53, al. 2 et 107, al. 2, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 19a aOLTVA, qui a été entièrement revu en 2006 lors de l'entrée en vigueur de la nouvelle ordonnance sur les douanes. La disposition a donc été reprise telle quelle de l'aOLTVA. Elle a été complétée par les règles relatives à l'importation de monnaie d'or et d'or fin qui se trouvaient précédemment à l'art. 36 aOLTVA.

Chapitre 2: Détermination et sûreté de la créance d'impôt sur les importations

Art. 106 Sûreté en cas de paiement par le système centralisé de décompte de l'AFD

(Art. 56, al. 3, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 19b aOLTVA, qui a été entièrement revu en 2006 lors de l'entrée en vigueur de la nouvelle ordonnance sur les douanes. La disposition a donc été reprise telle quelle de l'aOLTVA.

Art. 107 Montant de la sûreté en cas de créance conditionnelle et de facilités de paiement

(Art. 56, al. 3, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 19c aOLTVA, qui a été entièrement revu en 2006 lors de l'entrée en vigueur de la nouvelle ordonnance sur les douanes. La disposition a donc été reprise telle quelle de l'aOLTVA. Le montant de la sûreté ne correspond dorénavant à 100 % de l'impôt que lors de l'entreposage de marchandises en vrac. Dans les autres cas, il n'est que de 25 %. *L'al. 2* complète ces dispositions par un renvoi aux réglementations prévues par les accords internationaux.

Art. 108 Adaptation ultérieure des contre-prestations

(art. 56, al. 5, LTVA)

Cette disposition est nouvelle et prend en compte l'étendue et le contenu de l'annonce. Il suffit d'indiquer forfaitairement le total des modifications des contre-prestations selon la let. c; ce total ne doit pas se référer aux décisions de la douane. Elle précise en outre que pour convertir en francs suisses les contre-prestations facturées en devises étrangères il faut se baser sur le cours moyen des devises (vente) de la période de décompte correspondante.

Chapitre 3: Report du paiement de l'impôt

Art. 109 Report du paiement de l'impôt sur les importations

(Art. 63, al. 3, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 38 aOLTVA. Un délai de prescription de dix ans s'applique à l'impôt sur les importations et un délai de prescription de cinq ans s'applique désormais à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse en vertu de l'art. 42 LTVA. Cette disposition précise donc que le délai de prescription pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse s'applique à l'impôt sur les importations reporté, afin que la créance d'impôt pour une même période fiscale ne consiste pas en créances séparées, soumises à différents délais de prescription.

Art. 110 Conditions d'octroi de l'autorisation

(Art. 63, al. 3, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 39 aOLTVA. A la lettre e, la condition de ne pas enfreindre les prescriptions fiscales est supprimée, car elle était trop restrictive pour un impôt régi par le principe de l'auto-taxation.

Art. 111 Fin des conditions d'octroi de l'autorisation

(Art. 63, al. 3, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 40 aOLTVA. Il est cependant précisé que cet article ne s'applique que si l'une des conditions d'octroi de l'autorisation fixées à l'art. 110, al. 1, let. a à d, n'est plus remplie; la lettre e menant selon l'art. 112 au retrait de l'autorisation.

Art. 112 Retrait de l'autorisation

(Art. 63, al. 3, LTVA)

Cette disposition se limite à la première condition mentionnée au début de la première phrase de l'art. 41 aOLTVA, puisque la seconde condition y est subordonnée. La période de suspension de cinq ans après le retrait de l'autorisation, au cours de laquelle aucune nouvelle autorisation ne pouvait être accordée, a également été supprimée. L'assujetti qui remplit à nouveau les conditions d'octroi de l'autorisation a donc de nouveau le droit d'obtenir ladite autorisation.

Art. 113 Non-perception de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse

(art. 63, al. 2, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 42 aOLTVA et se limite à renvoyer à l'art. 63, al. 2, LTVA sans en répéter le texte.

Titre 5: Procédure applicable à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et à l'impôt sur les acquisitions**Chapitre 1: Droits et obligations de l'assujetti****Section 1: Données et informations électroniques**

Le commentaire sur l'art. 70, al. 4, LTVA observe que ledit article est particulièrement important dans le cadre de la future cyberadministration et de la gestion électronique des transactions prévues au sein de l'administration fédérale. Ces dernières années, ces dispositions ne s'appliquaient pratiquement qu'au commerce électronique entre entreprises. Depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance du DFF concernant les données et les informations transmises par voie électroniques (OeDI), laquelle ordonnance repose sur l'art. 45 aOLTVA, les entreprises assujetties recourent aux moyens définis par celle-ci.

Art. 114 Principe

(Art. 70, al. 4, LTVA)

Al. 1: Pour des motifs de clarté, l'exigence demandant une preuve de réception pour toutes les communications est supprimée. Les cas dans lesquels la preuve de réception n'est pas requise sont prépondérants. Ceux dans lesquels elle est requise, sont maintenus et réglés par l'OeDI. Ainsi, rien ne change matériellement par rapport à l'ancienne réglementation. L'al. 2 qui a été repris tel quel de l'art. 43, al. 2, aOLTVA, fonde la disposition prévoyant un accusé de réception.

Al. 2: Cet alinéa est repris sans changement de l'art. 43, al. 2, aLTVA. Il régit également les cas où un accusé de réception est requis. D'après l'art. 70, al. 1, LTVA, sont valables pour la TVA les principes de tenue d'une comptabilité tirés du droit commercial. L'art. 10 Olico autorise la migration de manière illimitée de données, à condition que leur intégrité soit garantie. La migration effectuée de manière illimitée de données décrites à l'al. 1 (sans conservation du format d'origine) n'a pas de sens. L'art. 10, al. 1, OeDI règle la procédure.

Art. 115 Disponibilité et reproduction

(Art. 70, al. 1 et 4, LTVA)

La première phrase de l'art. 44 aOLTVA, intitulé «Reproduction», réglait les exigences en matière de disponibilité des informations. La nouvelle loi se fonde sur les prescriptions du droit commercial en matière de disponibilité. C'est pourquoi l'ordonnance s'y réfère pour préciser deux notions importantes en matière de données électroniques, à savoir la disponibilité et la compréhensibilité. Il doit être garanti que des contrôles pourront être effectués sur place sans complication ni ralentissement. La disponibilité est considérée comme suffisante, lorsque l'accès aux informations est possible dans les délais de réponse habituels selon l'usage commercial.

Art. 116 Cyberadministration

(Art. 70, al. 4, LTVA)

Dans la pratique, la transmission électronique de données s'effectuait jusqu'à présent essentiellement entre assujettis. L'art. 70, al. 4, LTVA, examine en détail la future administration en ligne. Font partie de la cyberadministration les services électroniques offerts par l'AFC aux entreprises pour leurs communications et pour les transactions qui lui sont destinées. Ces dispositions ne portent toutefois que sur les transmissions électroniques entre les autorités qui ne sont pas déjà réglées par l'ordonnance sur la communication électronique dans le cadre d'une procédure administrative.

L'al. 1 règle la transmission électronique de pièces justificatives au sens de l'art. 70, al. 4, LTVA. Les prescriptions correspondent en substance aux dispositions de l'ordonnance sur la communication électronique dans le cadre d'une procédure administrative, en particulier aux art. 3, let. b, et 4, al. 2, let. d.

L'al. 2 garantit que l'AFC n'enfreigne pas l'art. 74, al. 1, LTVA. L'AFC ne peut en effet pas invoquer le fait que les assujettis peuvent décider de transmettre les données de manière cryptée et, le cas échéant, donner son accord tacite à une réponse non confidentielle. La loi sur la protection des données est applicable sans qu'il soit nécessaire de la mentionner expressément dans le texte de l'ordonnance. L'al. 2 inclut également les dossiers définis à l'art. 74, al. 2, LTVA. Il n'en résulte aucune complication, dans la mesure où les autorités ne communiquent généralement pas entre elles par l'intermédiaire de réseaux publics et que, si tel est le cas, elles peuvent recourir à des protocoles de chiffrement des données afin de crypter la communication.

Art. 117 Dispositions d'exécution

(art. 70, al. 4, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 45 aOLTVA. Le mot «établies» ajouté vise à clarifier la signification non cumulative de la conjonction «et», ainsi dans le sens d'une précision concernant le titre et le commentaire sur l'art. 1 de l'OelDI modifiée, entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2007. Le traitement confidentiel des données garanti par l'art. 116, al. 2, est désormais intégré dans le champ des situations qui doivent être réglées par les dispositions d'exécution. Il fera l'objet d'un règlement spécifique si cela se révèle nécessaire.

Section 2: Décompte

Art. 118 Méthode de décompte effective

(art. 71 et 72 LTVA)

Al. 1: l'assujetti qui utilise la méthode de décompte effective selon l'art. 36 LTVA consigne différentes valeurs pour chaque période de décompte, qui lui permettent de déterminer la créance fiscale et d'établir le décompte avec l'AFC. Les valeurs à consigner sont énumérées de manière exhaustive dans cette disposition. Les dispositions prévues à l'art. 70 LTVA - soit les dispositions relatives à la comptabilité et à

la conservation des livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents - ne sont pas concernées par cet article.

L'al. 1, let. a, désigne les contre-prestations soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, qui doivent être enregistrées séparément. Il s'agit de l'ensemble des contre-prestations pour des prestations imposées, exonérées, exclues du champ de l'impôt ou pour l'imposition desquelles l'assujetti a opté selon l'art. 22 LTVA. Il convient d'indiquer également les contre-prestations pour des prestations ayant fait l'objet d'une procédure de déclaration (art. 38 LTVA).

Al. 1, let. b: Les assujettis qui établissent leurs décomptes sur la base des contre-prestations convenues (art. 39, al. 1, LTVA) doivent ensuite décider s'ils veulent inscrire les diminutions des contre-prestations séparément ou les répartir selon le type de contre-prestations en indiquant le montant des contre-prestations déduction faite des diminutions des contre-prestations. Les diminutions de la contre-prestation sont principalement constituées par des escomptes, des rabais ou des pertes.

L'al. 1, let. c désigne les contre-prestations ainsi que les montants qui ne font pas partie de la contre-prestation, qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA et doivent être consignés séparément. Les prestations dont le lieu se trouve à l'étranger au sens des art. 7 et 8 LTVA doivent également être indiquées, dans la mesure où l'impôt préalable lié à leur exécution ou fourniture peut être déduit. Une distinction entre les montants qui ne font pas partie de la contre-prestation selon l'art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA, et les autres montants qui ne constituent pas des contre-prestations est indispensable car selon l'une ou l'autre des catégories, les conséquences sur la déduction de l'impôt préalable ne sont, selon l'art. 33 LTVA, pas les mêmes. Seuls les montants qui ne font pas partie de la contre-prestation selon l'art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA, entraînent en effet une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable pour l'assujetti qui les reçoit. Il s'agit des subventions et autres contributions de droit public, des recettes provenant exclusivement de taxes touristiques de droit public engagées par les offices du tourisme et les sociétés de développement touristique en faveur de la communauté, sur mandat d'une collectivité publique, ainsi que des contributions cantonales versées par les fonds pour l'approvisionnement en eau, le traitement des eaux usées ou la gestion des déchets aux établissements qui assurent ces tâches.

Al. 1, let. d: Lors d'une acquisition de prestations selon l'art. 45, al. 1, LTVA, il convient en règle générale d'appliquer le taux normal. Cependant, si l'assujetti acquiert également des prestations auxquelles s'applique le taux réduit, il doit alors répartir le total des contre-prestations pour les prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions en indiquant séparément le total pour chacun des taux.

L'al. 1, let. e, définit la manière dont l'assujetti doit répartir les montants d'impôt préalable déductibles. Il doit procéder – comme auparavant – en séparant l'impôt préalable acquitté sur les charges de matériel et les prestations de services de l'impôt préalable sur les investissements et les autres charges d'exploitation. Il s'agira également d'indiquer séparément les montants d'impôt préalable donnant droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable selon l'art. 32 LTVA. En revanche, l'assujetti qui a procédé, conformément à l'art. 28, al. 3, LTVA, à une déduction fictive de l'impôt préalable sur un montant acquitté ne doit pas mentionner ce mon-

tant. Ces montants d'impôt préalable doivent être traités comme ceux déclarés par le vendeur ou le fournisseur de la prestation.

L'al. 1, let. f, désigne ensuite les montants sur lesquels la déduction de l'impôt préalable effectuée doit être corrigée ou réduite. Il convient de procéder à ces corrections ou réductions lorsque l'assujetti utilise des biens, des parties de biens ou des services aussi bien pour des prestations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et pour des prestations n'y donnant pas droit (art. 30 LTVA). Dans ces cas de double affectation, la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée en proportion de l'utilisation qui est faite des biens, des parties de biens ou des services en question. L'assujetti doit procéder à ces corrections de manière appropriée. En outre, l'assujetti qui a procédé à une déduction de l'impôt préalable sur une prestation qui a depuis cessé d'y donner droit et sur laquelle l'impôt préalable est désormais dû selon l'art. 31 LTVA (prestation à soi-même), doit consigner ce montant d'impôt préalable. Finalement, il faut encore indiquer le montant d'impôt préalable déduit qu'il convient de réduire, selon l'art. 33, al. 2, LTVA, en proportion des montants qui ne font pas partie de la contre-prestation au sens de l'art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA. Ces fonds, donnant lieu à une réduction de la déduction de l'impôt préalable, sont notamment constitués des subventions et autres contributions de droit public, même si elles sont versées en vertu d'un mandat de prestations ou d'une convention-programme au sens de l'art. 46, al. 2, Cst. (art. 18, al. 2, let. a, LTVA).

L'al. 1, let. g, enfin, retient que l'impôt sur les importations, que l'assujetti déclare dans le cadre de la procédure de report du paiement de l'impôt prévue par l'AFC à l'art. 63 LTVA, doit également être indiqué séparément.

L'al. 2 permet à l'AFC de réunir sous un même chiffre du formulaire de décompte plusieurs des valeurs énumérées à l'al. 1. Ainsi, elle pourrait par exemple regrouper sous un même chiffre les prestations selon l'al. 1, let. a, ch. 3 et 4, c'est-à-dire les prestations exonérées de l'impôt en vertu de l'art. 23 LTVA, et les prestations aux bénéficiaires prévus à l'art. 22 de la loi sur l'Etat hôte. Par ailleurs, dans le cadre des décomptes périodiques, l'AFC n'est pas tenue de demander à consulter à chaque fois toutes les valeurs que l'assujetti doit indiquer selon l'al. 1.

Art. 1119 Décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou selon la méthode des taux forfaitaires

(Art. 71 et 72 LTVA)

Al. 1: l'assujetti qui établit ses décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 37, al. 1 à 4, LTVA) ou selon la méthode des taux forfaitaires (art. 37, al. 5, LTVA) doit consigner différentes valeurs pour chaque période de décompte, qui lui permettront de déterminer la créance fiscale et d'établir le décompte avec l'AFC. Les valeurs à consigner sont énumérées de manière exhaustive dans cette disposition. Les dispositions de l'art. 70 LTVA relatives à la comptabilité et à la conservation des livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents, ne sont pas concernées.

L'al. 1, let. a, désigne les contre-prestations soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui doivent être enregistrées séparément. Il s'agit de l'ensemble des contre-prestations pour des prestations imposées, exonérées

et exclues du champ de l'impôt. Il convient d'indiquer également les contre-prestations pour des prestations ayant fait l'objet d'une procédure de déclaration selon l'art. 38 LTVA.

Al. 1, let. b: Les assujettis qui établissent leurs décomptes sur la base des contre-prestations convenues (art. 39, al. 1, LTVA) doivent décider s'ils veulent inscrire les diminutions des contre-prestations séparément ou les répartir selon le type de contre-prestations en indiquant le montant des contre-prestations déduction faite des diminutions des contre-prestations. Les diminutions de la contre-prestation sont principalement constituées par des escomptes, des rabais ou des pertes.

L'al. 1, let. c, désigne les contre-prestations et les montants qui ne font pas partie de la contre-prestation qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA et doivent être consignés séparément. Il s'agit d'une part, des prestations dont le lieu se trouve à l'étranger selon les art. 7 et 8 LTVA, pour lesquelles l'imputation de l'impôt préalable au moyen de la procédure selon l'art. 82, al. 1, n'est pas possible et, d'autre part, des montants qui ne font pas partie de la contre-prestation et qu'il convient de répartir en deux groupes soit ceux selon l'art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA et les autres.

Al. 1, let. d: Lorsqu'on applique la méthode des taux de la dette fiscale nette ou celle des taux forfaitaires, l'acquisition de prestations selon l'art. 45, al. 1, LTVA doit aussi être déclarée au taux légal de l'impôt. Il s'agit en règle générale du taux normal. Cependant, si l'assujetti acquiert également des prestations pour lesquelles s'applique le taux réduit, il doit alors, pour répartir le total des contre-prestations pour les prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions en indiquant séparément le total pour chacun des taux.

Al. 1, let. e: Afin que les exportations de biens et les prestations fournies aux bénéficiaires visés à l'art. 22 de la loi sur l'Etat hôte puissent bénéficier d'une exonération d'impôt lorsque le décompte est rempli selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou selon la méthode des taux forfaitaires, l'AFC met à la disposition des assujettis une procédure particulière pour la mise en compte par approximation de l'impôt préalable (art. 82, al. 1). Les valeurs ainsi calculées doivent être consignées tout comme les valeurs calculées en suivant la procédure mentionnée à l'art. 82, al. 2, que les assujettis peuvent appliquer lorsqu'ils acquièrent des biens mobiliers usagés identifiables en vue de les revendre à un acquéreur en sur le territoire suisse.

Al. 1, let. f: Lorsqu'un bien immobilier est prélevé du cadre de l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable pour être utilisé hors de l'activité entrepreneuriale, en particulier pour les besoins personnels de l'assujetti, ou encore pour une activité entrepreneuriale ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable, l'impôt doit être décompté sur la valeur résiduelle aux taux normal selon l'art. 85, si le bien immeuble a été dégrevé d'impôt. L'assujetti doit consigner en conséquence de tels prélèvements de biens immobiliers.

L'al. 2 permet à l'AFC de réunir sous un même chiffre du formulaire de décompte plusieurs des valeurs énumérées à l'al. 1. Ainsi, elle pourrait par exemple regrouper sous un même chiffre les prestations selon l'al. 1, let. a, ch. 2 et 3, c'est-à-dire les prestations exonérées de l'impôt en vertu de l'art. 23 LTVA, et les prestations aux bénéficiaires visés à l'art. 22 de la loi sur l'Etat hôte. Par ailleurs, dans le cadre des

décomptes périodiques, l'AFC n'est pas tenue de demander à consulter à chaque fois toutes les valeurs que l'assujetti doit indiquer selon l'al. 1.

Art. 120 Documents supplémentaires

(art. 71 LTVA)

L'al. 1 énumère de manière non exhaustive les documents que l'AFC peut demander à l'assujetti de lui remettre. Il ne s'agit pas des valeurs que l'assujetti doit consigner dans le décompte périodique au sens de l'art. 35 LTVA mais de documents nécessaires au contrôle de certains faits.

Al. 1, let. a: Les données mentionnées aux art. 118 et 119 ne sont pas uniquement nécessaires aux décomptes périodiques mais également pour l'ensemble de la période fiscale.

L'al. 1, let. b, prévoit que l'AFC peut exiger de l'assujetti qu'il lui remette les comptes annuels valablement signés. Si l'assujetti n'est pas astreint à tenir une comptabilité, il doit remettre à l'AFC, sur demande, un relevé des recettes, des dépenses et de la fortune commerciale au début et à la fin de la période fiscale.

Al. 1, let. c: L'AFC ne peut exiger d'un assujetti qu'il lui remette un rapport de révision que s'il a l'obligation d'en établir un en vertu du droit des sociétés.

Al. 1, let. d: Un contrôle de la concordance des chiffres d'affaires avec les comptes annuels est nécessaire pour garantir que le montant d'impôt prélevé n'est ni supérieur ni inférieur à la dette d'impôt effective. Cette exigence vaut, que le décompte ait été établi selon la méthode effective, selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou selon la méthode des taux forfaitaires. L'al. 2 précise les éléments à prendre en compte.

L'al. 1, let. e, ne concerne que les assujettis établissant leur décompte selon la méthode effective, car il n'y a que pour eux qu'il est important de vérifier que les impôts préalables selon les comptes d'impôt préalable ou d'autres enregistrements, concordent avec les impôts préalables déclarés. En outre, un contrôle de la plausibilité de l'impôt préalable est également requis. L'al. 3 précise les éléments à prendre en compte dans le contrôle de la plausibilité.

L'al. 1, let. f, ne concerne que les assujettis établissant leur décompte selon la méthode effective. Les art. 30, 31 et 33, al. 2, LTVA, prévoient que l'assujetti corrige ou réduise le montant de la déduction de l'impôt préalable en raison d'une double affectation, de la prestation à soi-même ou de la réception de montants qui ne font pas partie de la contre-prestation selon l'art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA. Ces corrections de l'impôt préalable et réductions de la déduction de l'impôt préalable doivent être inscrites sur un relevé qui doit être remis à l'AFC sur demande.

L'al. 2 énumère de façon exemplaire les éléments qui doivent ressortir du contrôle de la concordance selon l'al. 1, let. d. Lors du contrôle de la concordance des chiffres d'affaires, il convient de prendre toujours pour référence les chiffres d'affaires selon la comptabilité financière (compte de résultats) et non des chiffres provenant d'une récapitulation intermédiaire du programme de comptabilité, telle que le journal de TVA ou le résumé TVA, par exemple. Dans le contrôle de la concordance des chiffres d'affaires, les différences en matière de chiffres d'affaires imposables répar-

ties par taux, respectivement selon les taux de la dette fiscale nette ou selon les taux forfaitaires, les chiffres d'affaires exonérés de l'impôt selon l'art. 23 LTVA et les chiffres d'affaires exclus du champ de la TVA doivent être indiquées séparément. Des différences par exemple peuvent résulter d'écritures transitoires à la fin de l'exercice. Il est nécessaire pour le contrôle de la concordance d'établir une pièce justificative et de la conserver.

L'al 3 définit le contrôle de la concordance des impôts préalable, d'une part. Il s'agit d'une comparaison entre les montants d'impôt préalable mis en compte et les montants d'impôts préables déclarés. D'autre part, il indique d'une façon exemplaire ce qu'il convient de prendre en compte dans un contrôle de plausibilité. Un contrôle de la plausibilité est une comparaison entre les montants d'impôt préalable mis en compte et les montants présumés de la TVA grevant les acquisitions de prestations. Pour ce contrôle, les soldes de différents comptes de dépenses sont répartis entre les quatre catégories suivantes: avec impôt au taux normal (éventuellement impôt préalable «fictif»), avec impôt au taux réduit (éventuellement impôt préalable «fictif»), avec impôt au taux spécial pour l'hébergement et enfin sans impôt. Les investissements et les stocks de marchandises doivent également être classés suivant ces catégories. Ensuite, il faut comparer la somme de l'impôt préalable calculé par catégorie avec l'impôt préalable déclaré.

Al. 4: En vertu de l'art. 78, al. 2, LTVA, la réquisition par l'AFC de l'ensemble des pièces de l'assujetti est assimilée à un contrôle. Comme d'après l'art. 78, al. 5, LTVA, tout contrôle doit être clos par une notification d'estimation précisant le montant de la créance fiscale pour la période contrôlée, l'al. 4 définit que la réquisition des documents énumérés dans les al. 1 à 3 ne constitue pas une réquisition de l'ensemble des pièces de l'assujetti au sens de l'art. 78, al. 2, LTVA. Il convient en effet de prendre en considération le fait qu'aucune des pièces justificatives qui sont absolument nécessaires à un contrôle conformément à l'art. 78 LTVA n'est incluse dans les documents énumérés aux al. 1 à 3.

Art. 121 Correction
(Art. 72 LTVA)

D'après l'ancienne législation, les assujettis devaient déjà effectuer le contrôle de la concordance des chiffres d'affaires et de l'impôt préalable déclarés avec la comptabilité et procéder aux corrections appropriées à la fin de l'exercice. Les différences étaient alors réglées dans le décompte du dernier trimestre, du dernier semestre respectivement du dernier mois. Cette obligation d'effectuer les corrections nécessaires est désormais inscrite dans la nouvelle loi sur la TVA, laquelle accorde à l'AFC le droit de prescrire la forme que revêtiront ces corrections. Pour une présentation claire et ordonnée, celles-ci devront être séparées des déclarations effectuées dans le courant de l'année, ce qui facilitera le classement et, si besoin est, le contrôle interne ou externe des données déclarées.

Chapitre 2: Obligation des tiers de fournir des renseignements

(Art. 73, al. 2, let. c, LTVA)

Art. 122

Il ne s'agit pas ici d'un nouveau règlement mais d'une précision du droit en vigueur. Il doit ressortir de la disposition de l'ordonnance que l'obligation de fournir des renseignements dans le cadre de l'art. 73, al. 2, let. c, LTVA, est limitée à la nature et au volume des prestations fournies par le tiers à l'assujetti ou acquises par ce dernier. Il n'existe aucune obligation de fournir des renseignements sur des documents tels que les comptabilités que l'assujetti a confiées à la personne astreinte à donner des renseignements ou sur de quelconques documents fondés sur celles-ci et élaborés par ladite personne afin de fournir une prestation de conseil. Par contre, les entreprises astreintes selon l'art. 73, al. 2, let. c, LTVA, à l'obligation de fournir des renseignements dans le cadre de la vérification de leur propre assujettissement ou encore les destinataires habituels de prestations auxquels aucun document n'a été confié ne sont par exemple pas visés par la présente disposition de l'ordonnance. Les factures ou quittances pour une prestation fournie ou reçue que la personne astreinte à l'obligation de fournir des renseignements a établis elle-même pour élaborer sa prestation ne constituent pas des documents, car elles ne sont pas l'objet de la prestation mais sont simplement produites dans le cadre de la prestation. L'obligation de fournir des renseignements ayant trait à ces pièces n'est dès lors pas limitée.

Chapitre 3: Droits et obligations des autorités

Section 1: Traitement automatisé et conservation des données

Art. 123 But du traitement des données et genre de données

(Art. 76, al. 2, LTVA)

Cette disposition correspond en grande partie à l'art. 16 aOLTVA et définit les données et les informations établies au moyen d'une banque de données d'adresses ou d'une banque de données juridiques. Pour des raisons ayant trait à la protection des données, l'AFC n'est pas autorisée à enregistrer n'importe lesquelles des informations dont elle a connaissance. Une délimitation des données requises en fonction de l'objectif est nécessaire: pour la perception de l'impôt, le recouvrement de l'impôt, les procédures administratives et la poursuite pénale, ainsi que la prononciation de sanctions. Etant donné le parallélisme actuel entre la conservation traditionnelle (format papier) et automatisée des données, l'AFC ne conserve pas toutes les données au format numérique, loin s'en faut. Il est donc question ici non seulement de données mais aussi d'informations. La *let. f* a été complétée par les données nécessaires à l'application des dispositions relatives à la responsabilité du cessionnaire prévues à l'art. 15, al. 4, LTVA.

Art. 124 Traitement des données et des informations

(Art. 76, al. 2, LTVA)

Les règles énoncées auparavant aux al. 2 et 3 de l'art. 16, aOLTVA, ont été reprises dans un article séparé pour plus de clarté. L'al. 4 n'a pas été repris car il avait un caractère purement déclaratoire.

Art. 125 Organisation et exploitation

(Art. 76, al. 2, LTVA)

Cette disposition correspond à l'art. 17 aOLTVA et attribue au DFF la compétence de régler l'organisation et l'exploitation de la banque de données d'adresses et de la banque de données juridiques. L'exploitation est réglée en collaboration avec les prestataires désignés par l'AFC.

Art. 126 Autorisation de traitement et sécurité des données

(Art. 76, al. 2, LTVA)

Cette disposition règle l'accès aux données et les conditions d'habilitation nécessaires au traitement des données. Seuls les collaborateurs de l'AFC ou le personnel spécialisé placé sous son contrôle (par exemple lors de mandats spéciaux liés à un projet) peuvent accéder aux données. En limitant l'accès aux données selon la fonction, l'on veille à ce que les collaborateurs de l'AFC n'aient accès qu'aux données qui sont effectivement nécessaires à l'exécution des tâches spécifiques qui leur ont été confiées.

Art. 127 Conseil en matière de protection des données

(Art. 76, al. 2, LTVA)

Cette disposition garantit que l'AFC désigne une personne responsable du respect de la protection des données.

Art. 128 Exactitude des données

(Art. 76, al. 2, LTVA)

Cette disposition oblige l'AFC à procéder à des contrôles réguliers quant au caractère exact et complet des données recueillies.

Art. 129 Durée de conservation, effacement et archivage des données

(Art. 76, al. 2, LTVA)

Ce qui s'applique à la saisie des données doit aussi s'appliquer pour leur conservation: eu égard tant à la protection des données qu'à des principes concernant l'économie administrative, il est indiqué de détruire les données qui ne sont plus utiles.

En outre, les données qui sont en rapport avec l'instruction ou la conduite d'une procédure pendante doivent toujours être conservées jusqu'au règlement définitif de cette procédure. De telles données demeurent utiles, même lorsqu'une procédure s'étend sur une très longue période en raison de la suspension ou de l'interruption de

la prescription. Avant d'effacer des données et des informations, l'obligation de proposer les documents aux Archives fédérales doit être respectée.

Section 2: Contrôle

(art. 78, al. 2, LTVA)

Art. 130

La procédure de contrôle a été revue dans le but de créer une plus grande sécurité juridique pour les assujettis. Les contrôles internes et externes des assujettis doivent être clos dans le délai légal par une notification d'estimation qui précise le montant de la créance fiscale pour la période contrôlée. Un contrôle interne consiste en la simple réquisition par l'AFC de l'ensemble des pièces de l'assujetti. On entend par l'ensemble des pièces de l'assujetti selon l'art. 78, al. 2, LTVA, au moins les livres de comptes d'un exercice. En ce cas, l'AFC doit clore le contrôle de cet exercice par une notification d'estimation, laquelle entre en force si elle est reconnue sans réserve. Les pièces justificatives accompagnant les livres de comptes ne doivent être remises à l'AFC que sur demande expresse. Si l'AFC ne réquisitionne pas les livres de comptes d'un exercice, alors elle n'est pas tenue de produire une notification d'estimation.

Chapitre 4: Procédure de décision et de recours

Art. 131 Procédure de recours

(Art. 81 LTVA)

L'art. 89, al. 2, let. a de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF) donne qualité aux autorités fédérales pour recourir devant le Tribunal fédéral. Ont également qualité pour déposer un recours les services subordonnés, pour autant que le droit fédéral le prévoit. La présente disposition de l'ordonnance statue clairement sur les pouvoirs de l'AFC. Elle lui permet de contester les arrêts du Tribunal administratif fédéral au moyen d'un recours devant le Tribunal fédéral. La disposition déjà en vigueur d'après l'art. 45b aOLTVA est ainsi reprise sans changement dans le nouveau droit régissant la TVA.

Art. 132 Frais de poursuite

(Art. 86 LTVA)

L'art. 86 LTVA permet à l'AFC d'engager une poursuite visant à recouvrer une créance fiscale qui n'est pas encore définitive, mais provisoirement due. Ceci vaut également dans les cas où l'assujetti n'établit pas de décompte ou qu'il établit un décompte manifestement incomplet et où l'AFC doit déterminer préalablement dans les limites de son pouvoir d'appréciation le montant d'impôt provisoirement dû. Si, après une sommation et l'introduction de la procédure de poursuite, l'assujetti effectue le paiement ou s'il fournit des sûretés, l'AFC est obligée, en vertu de la loi, de retirer formellement sa poursuite (art. 86, al. 9, LTVA). Sans cette disposition,

L'AFC aurait à supporter les frais de poursuite, alors que la poursuite résulte généralement d'un manquement de l'assujetti. Ceci justifie que les frais engendrés soient en principe imputés à l'assujetti qui est à l'origine de la poursuite. Il n'est cependant pas exclu que dans des cas dûment motivés, il soit renoncé à la répercussion des coûts, ce qui est exprimé par la locution «en principe».

Chapitre 5: Remise de l'impôt

(Art. 92, al. 6, LTVA)

L'art. 92, al. 6, LTVA accorde au Conseil fédéral le droit de régler en détail dans l'ordonnance les conditions et la procédure régissant la remise de l'impôt. Contrairement à la procédure de remise dans le cadre de l'impôt fédéral direct, les conditions de remise de l'impôt pour la TVA sont définies de manière détaillée dans l'article de loi correspondant. La procédure de remise est réglée de manière complémentaire par les autres dispositions générales de procédure de la nouvelle loi sur la TVA et par celles de la PA. En conséquence, l'AFC peut rendre ses décisions en réponse à des demandes de remise de l'impôt en se fondant tout simplement sur l'art. 92 LTVA. En outre, contrairement aux dispositions régissant la remise de l'impôt fédéral direct, aucune coordination avec les autorités cantonales n'est requise pour la TVA. C'est pourquoi il n'est pas nécessaire, dans le domaine de la TVA, d'édicter des dispositions d'exécution sous forme d'ordonnance, telle que celle qui existe pour l'impôt fédéral direct (cf. ordonnance du DFF du 19 décembre 1994 concernant le traitement des demandes en remise de l'impôt fédéral direct).

Titre 6: Dégrèvement de la taxe sur la valeur ajoutée pour les bénéficiaires exemptés de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de la LEH

Les art. 133 à 140 correspondent aux art. 20 à 27a aOLTVA. Seuls les renvois ont été adaptés. Ces dispositions ont été entièrement révisées au moment où a été promulguée l'ordonnance sur l'Etat hôte du 7 décembre 2007 (OLEH) et sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2008. Les art. 133 à 140 se fondent sur l'art. 107, al. 1, let. a, LTVA, qui comporte la même règle de délégation que celle qui avait été introduite le 1^{er} janvier 2008 à l'art. 90, al. 2, let. a, dans l'ancienne législation et qui était fondée sur la LEH.

Titre 7: Remboursement de la TVA à des acquéreurs dont le domicile ou le siège social est à l'étranger

Art. 141 Ayants droit

(Art. 107, al. 1, let. b, LTVA)

L'al. 1 définit les ayants droit au remboursement de la TVA. Le droit au remboursement requiert aussi que les pays où les ayants droit ont leur siège accordent la

réciprocité à la Suisse. C'est pourquoi cette condition anciennement mentionnée à l'al. 3 a été ajoutée aux conditions inscrites à l'al. 1 (*al. 1, let. e*).

Al. 2: La procédure de remboursement de la TVA ne s'applique en principe pas lorsque le requérant effectue des livraisons ou des prestations de services sur le territoire suisse. Seuls font exception à cette règle les cas où le requérant, conformément à l'art. 23, al. 2, ch. 5, 6 et 7, LTVA, assure le transport de biens exonéré de l'impôt ou fournit des prestations de services pour lesquels le destinataire a acquitté l'impôt sur les acquisitions selon l'art. 45, al. 1, let. a, LTVA. Désormais, le droit au remboursement de la TVA demeure en outre acquis lorsque le requérant importe des supports de données sans valeur marchande mais contenant des services et des droits et que le destinataire a acquitté l'impôt sur les acquisitions pour ceux-ci. Pour éviter toute distorsion de la concurrence, on a renoncé à étendre l'exception aux livraisons selon l'art. 45, al. 1, let. c, LTVA. Si cette disposition était étendue, le requérant ayant son siège à l'étranger qui n'importe pas de biens lui-même pourrait faire valoir son droit au remboursement de l'impôt sur des prestations préalables qu'il acquiert en Suisse (nuitées d'hôtel par exemple), tandis que le requérant qui importe lui-même des biens devrait acquitter l'impôt sur les importations et n'aurait pas le droit au remboursement de l'impôt pour des prestations préalables acquises en Suisse.

Art. 142 Réciprocité

(Art. 107, al. 1, let. b, LTVA)

Cet article est nouveau. L'al. 1 fixe dans l'ordonnance la pratique qui avait cours anciennement.

L'al. 2 informe les requérants de l'existence d'une liste d'Etats avec lesquels un accord de réciprocité a été conclu. Une telle liste existait déjà auparavant.

Art. 143 Etendue du remboursement de l'impôt

(Art. 107, al. 1, let. b, LTVA)

L'al. 1 remplace les dispositions de l'art. 29, al. 1 à 3, aOLTVA. La procédure de remboursement de l'impôt préalable permet de rembourser aux entreprises domiciliées ou ayant leur siège social à l'étranger l'impôt sur les livraisons et les prestations de services qui leur ont été fournies sur le territoire suisse. Elle remplace la déduction de l'impôt préalable. Le renvoi aux art. 28 à 30 LTVA, soit les articles régissant le droit à la déduction de l'impôt préalable, vise à garantir que les mêmes conditions et limitations s'appliquent à la déduction de l'impôt préalable qu'au remboursement de l'impôt préalable pour les entreprises domiciliées ou ayant leur siège social à l'étranger. En admettant de répéter ces dispositions de la loi, il devrait être possible d'éviter des lacunes.

Les al. 2 et 3 correspondent aux al. 4 et 5 de l'art. 29 aOLTVA. Les organisateurs de manifestations ont été ajoutés à l'al. 2, dans la mesure où ils sont également mentionnés avec les agences de voyage à l'art. 8, al. 2, let. b, LTVA.

Art. 144 Période de dépôt de la demande de remboursement
(Art. 107, al. 1, let. b, LTVA)

Cet article correspond à l'art. 30 aOLTVA.

Art. 145 Procédure
(Art. 107, al. 1, let. b, LTVA)

L'al. 1 est fondé sur l'art. 31, al. 1, aOLTVA. Il a été complété par une disposition découlant de la pratique, désormais inscrite dans l'ordonnance. Il n'est plus question de plusieurs mais d'une demande de remboursement, car la pratique n'autorise qu'une seule demande de remboursement de la TVA par année civile comme auparavant.

L'al. 2 définit comme condition d'entrée en matière sur la demande de remboursement que celle-ci se fasse sur une formule de l'AFC qui doit être de plus complètement remplie et fixe ainsi clairement que le simple envoi de justificatifs ne suffit pas.

L'al. 3 correspond à l'art. 31, al. 2, aOLTVA.

L'al. 4 définit clairement que les tickets de caisse ne sont pas des pièces justificatives suffisantes pour la procédure de remboursement de la TVA.

Art. 146 Intérêt rémunérateur
(Art. 107, al. 1, let. b, LTVA)

Cet article est nouveau. Conformément à la réglementation en vigueur dans l'UE, le délai a été porté à 180 jours. A l'avenir, le versement d'un intérêt rémunérateur dépendra du fait que l'Etat concerné accorde la réciprocité. Pour le moment, seuls la Belgique, l'Espagne et l'Italie prévoient le versement d'un intérêt rémunérateur.

Titre 8: Dispositions finales

Chapitre 1: Abrogation et modification du droit en vigueur

Art. 147

Cet article abroge l'ancienne ordonnance relative à la loi sur la TVA.

Chapitre 2: Dispositions transitoires

Art. 148 Responsabilité subsidiaire en cas de cession
(Art. 15, al. 4 LTVA)

Les conditions cadre et fondements juridiques de la responsabilité doivent être connus à la conclusion d'un contrat à durée déterminée. C'est pourquoi les dispositions relatives à la responsabilité du cessionnaire ne s'appliqueront qu'aux cessions ou cessions globales qui seront conclues dès le 1^{er} janvier 2010.

Art. 149 Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable

(Art. 32 LTVA)

La nouvelle législation ne prévoit désormais plus de réduction de la déduction de l'impôt préalable pour les dons reçus. La réduction de la déduction de l'impôt préalable liée aux dons reçus, à laquelle il fallait procéder d'après l'ancienne législation, ne peut pas être corrigée dans le cadre du dégrèvement ultérieur de l'impôt. L'art. 113, al. 2, LTVA, ne s'applique qu'aux prestations qui ne donnaient pas droit à la déduction de l'impôt préalable selon l'ancienne législation, mais y donnent dorénavant droit a posteriori, par exemple suite à la renonciation à la libération de l'assujettissement. L'ancienne réduction de la déduction de l'impôt préalable due à des dons reçus s'effectuait indépendamment du caractère imposable des prestations financées par ces dons. Il n'y a dès lors pas transfert des prestations grevées d'impôt préalable du domaine non imposable à un domaine imposable, ce qui justifie qu'on ne puisse pas appliquer le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. La présente disposition transitoire fixe explicitement ce point dans l'ordonnance.

Art. 150 Possibilités de choix

(Art. 37 et 114, al. 2 LTVA)

Al. 1: Les délais prévus à l'art. 37, al. 4, LTVA, pour le passage de la méthode effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette (et inversement) recommencent à courir à l'entrée en vigueur LTVA. Par conséquent, tout assujetti qui n'a pas déclaré un chiffre d'affaires imposable de plus de cinq millions de francs et dont l'impôt net exigible n'a pas dépassé 100 000 francs en 2008 et en 2009 peut choisir d'appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette à partir du 1^{er} janvier 2010. Peu importe en l'occurrence depuis combien de temps l'assujetti établit ses décomptes selon la méthode effective. Inversement, tout assujetti qui établit ses décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette en 2009, peut opter pour la méthode effective au 1^{er} janvier 2010.

Al. 2: Quant aux délais prévus à l'art. 91, al. 2, pour le passage de la méthode effective à la méthode des taux forfaitaires (et inversement), ils recommencent à courir à l'entrée en vigueur de la loi. Les collectivités publiques et les institutions analogues selon l'art. 37, al. 5, LTVA, qui ont établi leurs décomptes selon la méthode effective en 2009, peuvent opter pour la méthode des taux forfaitaires au 1^{er} janvier 2010. Il ne leur sera alors possible de revenir à la méthode de décompte effective qu'au 1^{er} janvier 2013 au plus tôt. Si elles renoncent à opter pour la méthode des taux forfaitaires au 1^{er} janvier 2010, elles devront à partir de ce moment décompter selon la méthode effective pendant dix ans avant de pouvoir changer et opter pour la méthode des taux forfaitaires. Inversement, toute collectivité publique ou institution analogue selon l'art. 37, al. 5, LTVA, qui établit ses décomptes selon la méthode des taux forfaitaires en 2009 peut opter pour la méthode effective au 1^{er} janvier 2010.

Al. 3: En général, les assujettis qui désirent passer de la méthode de décompte effective à la méthode des taux de la dette fiscale nette ou bien à la méthode des taux forfaitaires sont tenus de respecter un délai de 60 jours après le début de la période fiscale à compter de laquelle ils souhaitent procéder au changement. Lors du passage

à la nouvelle loi, cependant, le délai de 90 jours prévu à l'art. 114, al. 2, LTVA, prime sur ce délai de 60 jours.

Chapitre 3: entrée en vigueur

Art. 151

La disposition d'exécution prévue à l'art. 70 relative à l'art. 34, al. 3, LTVA, entre en vigueur en même temps que la disposition inscrite dans la loi. Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur, laquelle devrait être possible au plus tôt début 2012.

