

D Impôts divers

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
Février 1977

LES PRINCIPES DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

(Impôt sur le chiffre d'affaires selon le système de la valeur ajoutée)

Introduction

En vue d'harmoniser les systèmes fiscaux des Etats membres, le Conseil des Ministres de la CEE a arrêté, le 11 avril 1967, des directives concernant la forme que devrait prendre l'impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée). Entretemps, tous les Etats faisant partie de la CEE ont introduit cet impôt. D'autres pays d'Europe occidentale ont également adopté le système de la taxe sur la valeur ajoutée (voir détails en page 13).

Les avis exprimés dans la littérature de la science financière sont unanimes pour affirmer qu'un impôt de consommation, tel l'impôt sur le chiffre d'affaires, a indiscutablement sa place dans un système fiscal rationnel et équitable¹⁾. Dans la plupart des pays européens, sa part est relativement élevée, alors qu'en Suisse elle ne se monte qu'à un peu plus de 10 % du total des recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes. Une augmentation importante de cette part est à peine concevable. Il faudrait, pour en arriver là, soit limiter notre (généreuse) liste franche - ce qui serait difficilement réalisable politiquement -, soit augmenter le taux d'impôt. Une augmentation du taux, de 5,6 % à plus de 6 % pour les livraisons au détail (et de 8,4 % à plus de 9 % pour les livraisons en gros) aggraverait notamment les distorsions sur le plan de la concurrence, déjà existantes aujourd'hui, mais encore peu importantes (voir également page 15, "Charge égale et unique"). Et pourtant, il faudra compenser la perte des recettes douanières résultant des accords commerciaux avec la CEE par un quelconque impôt sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire une nouvelle charge de la consommation. Si en plus, on considère la façon dont les besoins financiers de la Confédération augmentent, la question se pose de savoir si notre système actuel de l'impôt sur le chiffre d'affaires sera encore suffisant.

1) Nouvelle littérature suisse concernant le problème:

- Gerber: Problèmes de l'impôt sur le chiffre d'affaires - système des grossistes et système TVA (Revue fiscale, Berne, 1974, page 18)
- Gerber: L'impôt sur le chiffre d'affaires dans le système fiscal (Informations de la Banque Populaire Suisse, Juin 1973, no 57)
- Margairaz: Vers une TVA en Suisse: influence économique (Revue fiscale, Berne, 1973, page 278)
- Pichon: La TVA et son application quant à l'imposition des services (Revue fiscale, Berne, 1973, page 369)
- Rapport de la commission technique TVA au Département fédéral des finances et des douanes, du 15 août 1974: Propositions pour l'aménagement d'un impôt suisse sur le chiffre d'affaires selon le principe de la valeur ajoutée (taxe sur la valeur ajoutée)

C'est pourquoi en Suisse également, le processus de la valeur ajoutée a fait son entrée dans les discussions publiques, et qu'il a été examiné par une commission d'experts nommés par le Conseil fédéral. Par la suite, dans son message du 24 mars 1976 concernant le nouveau régime constitutionnel des finances et des impôts de la Confédération (FF 1976 I 1392), le Conseil fédéral a proposé l'introduction d'un impôt sur le chiffre d'affaires fondé sur le principe de la valeur ajoutée.

Suivant en cela largement les propositions du Conseil fédéral, les chambres fédérales ont adopté, le 17 décembre 1976, l'Arrêté fédéral réformant le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt fédéral direct (FF 1976 III 1553), lequel prévoit notamment la transformation de l'actuel impôt sur le chiffre d'affaires selon le système des grossistes en un impôt sur le chiffre d'affaires fondé sur le principe de la valeur ajoutée (impôt à toutes les phases avec déduction de l'impôt préalable = système TVA).

Afin que le nouvel impôt sur le chiffre d'affaires (= la TVA) puisse entrer en vigueur le plus rapidement possible, le Conseil fédéral se voit octroyer, en vertu d'une disposition transitoire de la constitution fédérale, le mandat d'édicter les dispositions d'exécution pour une période transitoire de six ans au plus. Dans ce délai, il s'agira ensuite de mener à bien la procédure ordinaire qu'exige l'adoption de la loi d'exécution.

L'arrêté fédéral du 17 décembre 1976 doit encore être soumis au vote du peuple et des cantons. La votation populaire est fixée au 12 juin 1977. En cas d'acceptation, l'entrée en vigueur de la TVA est prévue pour le 1er janvier 1978.

Les chapitres suivants contiennent entre autres un bref exposé du principe de la taxe sur la valeur ajoutée.

1. La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt de consommation

L'idée de l'imposition de la consommation est réalisée par l'imposition proportionnelle du chiffre d'affaires des entreprises. Bien que ce soit le chiffre d'affaires qui soit imposé, ce n'est pas, sur le marché intérieur, l'entrepreneur qui doit en supporter la charge, mais bien le consommateur, du fait que le montant de l'impôt est inclus dans le prix. L'impôt est donc complètement transféré à la charge du consommateur. Toutefois, ce n'est pas ce dernier qui le déclare et qui l'acquitte, mais selon le système choisi, ce sont les membres des divers échelons économiques, les fabricants, les grossistes, les industriels, les artisans, les détaillants. Ceux-ci doivent périodiquement (par exemple tous les mois ou tous les trimestres) annoncer leur chiffre d'affaires et acquitter en même temps l'impôt correspondant¹⁾. (D'où le nom "Impôt sur le chiffre d'affaires"). L'entrepreneur ajoutant l'impôt au prix, il le transfère au consommateur²⁾. De ce fait, l'impôt sur le chiffre d'affaires devient un impôt de consommation.

Il existe différentes méthodes pour prélever cet impôt général de consommation ou sur le chiffre d'affaires. L'une d'elles est le système de la valeur ajoutée.

2. Les éléments du système de la valeur ajoutée

Ceux-ci résultent des caractéristiques suivantes:

- L'impôt est prélevé à tous les échelons du processus de production et de distribution, chez l'entrepreneur qui exerce professionnellement et de façon indépendante une activité commerciale ou industrielle;
- quoique tous les biens - ou du moins des "parties" de ceux-ci - subissent plusieurs étapes sur le chemin qui les mène jusqu'au consommateur et donnent ainsi naissance à plusieurs transactions, la taxe sur la valeur ajoutée évite la multiplicité des charges au moyen de la déduction de l'impôt préalable: Chaque entrepreneur calcule (et déclare) tout d'abord l'impôt correspondant à son chiffre d'affaires, et porte ensuite en déduction de celui-ci l'impôt qui a déjà été payé au fisc lors des échelons précédents et qui lui a été transféré (= charge préalable ou antérieure "achetée"). Il paie ensuite la différence au fisc (= impôt à payer). La désignation "impôt sur la valeur ajoutée" peut donc provoquer une confusion; il vaudrait mieux l'appeler "impôt sur le chiffre d'affaires avec déduction de l'impôt préalable".
- De ce fait, les marchandises et prestations de services sont grevées d'un impôt exactement proportionnel au prix des biens de consommation.

En règle générale, l'impôt est transféré de façon apparente, du fait que le fournisseur indique explicitement dans la facture le montant de l'impôt calculé sur le prix de vente. Cette facturation séparée de l'impôt est la condition permettant de déduire la charge antérieure.

1) Cf. modèle d'un décompte d'impôt en page 17.

2) En ce qui concerne le problème du transfert de l'impôt, voir également le chiffre 42., à la page 10.

Le fonctionnement de cet impôt est démontré par un exemple avec un taux d'impôt de 10 %, dans lequel, par hypothèse, une marchandise est importée au prix de 20 (1er échelon), puis vendue au fabricant à 30 (2ème échelon), transformée par celui-ci et vendue au détaillant à 75 (3ème échelon), et enfin revendue par le détaillant au consommateur pour 100 (4ème échelon). (Voir également graphique en page 19).

Déroulement de la taxe sur la valeur ajoutée (taux supposé: 10 %)

	Valeur		Impôt	
	de la marchandise	Ac-croissement	facturé à l'acheteur	versé au fisc (impôt à payer)
<u>1er échelon</u> L' <u>importateur</u> importe une marchandise, valeur à la frontière Sur ce montant, il paie directement au fisc la taxe sur la valeur ajoutée lors de l'importation	20			2,0
<u>2ème échelon</u> L' <u>importateur</u> vend la marchandise au fabricant à: En plus, il charge le fabricant de la TVA au taux de 10 % ¹⁾ mais il paie au fisc seulement $3,0 - 2,0$ ²⁾ =	30	10	3,0	1,0
<u>3ème échelon</u> Le fabricant vend la marchandise transformée au détaillant pour: En plus, il charge le détaillant de la TVA au taux de 10 % ¹⁾ mais il paie au fisc seulement $7,5 - 3,0$ ³⁾ =	75	45	7,5	4,5
<u>4ème échelon</u> Le <u>détaillant</u> vend la marchandise au consommateur pour: En plus, il charge le consommateur de la TVA au taux de 10 % mais il paie au fisc seulement $10,0 - 7,5$ ³⁾ =	100	25	10,0	2,5

Pour le consommateur, la charge fiscale de 10,0 est définitive; elle est égale à la somme des impôts payés au fisc 10,0

- 1) Transfert apparent.
- 2) Impôt payé lors de l'importation (voir colonne "impôt payé au fisc").
- 3) Impôt transféré de l'échelon précédent (voir colonne "impôt facturé à l'acheteur").

Afin d'éviter toute double imposition, la déduction de toutes les charges antérieures qui grèvent les biens servant aux fins de l'entreprise, est accordée: par conséquent, non seulement pour l'impôt sur les matières premières, produits finis ou semi-ouvrés, mais également pour l'impôt sur les investissements, comme les bâtiments industriels ou les entrepôts, les machines, les moyens de transport, les outils, les installations et matériel de bureau, les prestations de service, etc. (Voir modèle d'un décompte d'impôt en page 17).

L'idée de la "taxe sur la valeur ajoutée" est donc réalisée par l'imposition nette à toutes les phases, avec déduction de l'impôt préalable (= charge antérieure).

21. La taxe sur la valeur ajoutée et l'exportation¹⁾

Lors de l'exportation, aucune taxe sur la valeur ajoutée n'est perçue, et le dégrèvement total est réalisé au moyen de la déduction de l'impôt préalable²⁾.

Le graphique de la page 19 donne pour l'exportation l'exemple suivant: l'exportateur se propose de vendre son bien à l'étranger pour le prix de 100: aucune TVA n'est perçue. Etant donné que l'exportateur a acquis la marchandise au prix de 75 plus 7,5 de TVA, il est autorisé à porter en déduction l'impôt "acheté", c'est-à-dire d'exiger du fisc un remboursement d'impôt.

En relation avec l'exonération de la TVA lors de l'exportation, il existe un fait similaire en ce qui concerne les biens sur le marché intérieur. Notamment si un bien imposable est détruit à l'intérieur du pays avant qu'il ne soit livré au consommateur final, le fisc ne reçoit également aucun impôt, du fait que la charge antérieure a déjà été déduite, et qu'il n'y a pas de livraison imposable au consommateur.

3. Les divers éléments de la taxe sur la valeur ajoutée

Les lignes suivantes établissent une comparaison entre les principes découlant des deux directives de la CEE du 11 avril 1967 (décrits de façon largement résumée) et les modalités d'application de la TVA suisse, telles qu'elles sont prévues par l'arrêté fédéral du 17 décembre 1976 (abrégé ci-après par AF).

31. Objet

311. CEE

Sont soumises à l'impôt les livraisons à titre onéreux de biens mobiliers et immobiliers, ainsi que d'autres prestations (prestations de services), qu'un contribuable effectue sur le marché intérieur, de même que l'importation de biens. L'exportation est toutefois exonérée.

1) Voir le tableau schématique à la page 19 (sous le pli).

2) En outre, la charge exacte dont sont grevées les marchandises importées par la "TVA perçue à l'importation" conduit à une mise sur pied d'égalité complète des marchandises importées avec les produits indigènes du même genre.

En ce qui concerne les prestations de services, la conception du Conseil de la CEE est la suivante: "Un système de taxe sur la valeur ajoutée atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et que son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services". En même temps, comme minimum, il établit une liste des prestations de services à imposer.

312. AF

Sont soumises à l'impôt les transactions effectuées sur territoire suisse suivantes (consommation propre comprise):

- a. les transactions portant sur des marchandises, y compris l'énergie, à l'exception de l'eau en conduite;
- b. les travaux professionnels exécutés sur des marchandises, des constructions et des terrains, à l'exception de la culture du sol aux fins de la production naturelle;
- c. la cession de marchandises ou d'installations d'exploitation fixes, pour l'usage ou la jouissance de ces biens;
- d. le transport et l'entreposage de marchandises, ainsi que les prestations de maisons d'expédition;
- e. la cession ou la remise, en vue de leur utilisation, de brevets, marques, échantillons, modèles et autres biens immatériels analogues, à l'exception des droits d'auteurs sur les oeuvres littéraires et artistiques;
- f. les mesures, mensurations, enquêtes, travaux de recherche et de développement en vue de la fabrication de marchandises, de la construction d'ouvrages ou de la création de biens immatériels visés sous lettre e ci-dessus;
- g. les travaux d'architectes et d'ingénieurs;
- h. la mise à disposition de main-d'oeuvre pour des activités soumises à l'impôt;
- i. les prestations de l'hôtellerie et de la restauration;
- j. les prestations des coiffeurs et des esthéticiens;
- k. les prestations en matière de publicité ou d'information sans but publicitaire.

Sont en outre imposables les importations de marchandises et les acquisitions en provenance de l'étranger de prestations de services visées sous lettres a - k ci-dessus.

L'exportation de marchandises et les prestations destinées à l'étranger sont par contre exonérée de l'impôt. Elles jouissent ainsi de la véritable franchise, avec droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. chiffre 422. ci-après).

3121. prestations non imposées = pseudo-franchise, sans droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. chiffre 422. ci-après)

Ne sont pas imposées:

- les transactions expressément désignées comme n'étant pas imposables, selon le chiffre 312. lettres a et e:
 - a. la livraison d'eau du réseau de distribution;
 - b. l'octroi de droits d'auteurs sur des oeuvres littéraires et artistiques;
- les prestations de services non désignées expressément comme étant imposables selon le chiffre 312.; il s'agit notamment des prestations de services suivantes:
 - a. l'aliénation d'immeubles, ainsi que le bail à loyer et à ferme;
 - b. les prestations d'assurances;
 - c. les prestations bancaires, dans la mesure où elles ne sont pas déjà comprises dans l'énumération des prestations imposables de 312. (crédit, émission et commerce de papiers-valeurs, y compris l'achat et la vente pour le compte d'autrui; transactions de caisse; transactions en monnaie scripturale; commerce de devises, arbitrages; dépôt; conseils et gestion de fortunes; location de safes; commerce d'or monétaire);
 - d. le transport de personnes;
 - e. les prestations des agences de voyage;
 - f. le domaine de l'hygiène;
 - g. l'éducation, l'enseignement, l'instruction et l'assistance publique;
 - h. les divertissements et les manifestations sportives;
 - i. les conseils d'ordre juridique, économique, financier et en matière d'organisation, la gestion de fortune, la tenue de comptabilité pour le compte d'autrui et la révision comptable (les prestations fournies à titre de conseils par les architectes et les ingénieurs, ainsi que celles qui relèvent du domaine de la publicité, sont cependant imposables);
 - j. le traitement électronique des données;
 - k. les commissions et courtages des agents immobiliers et commerciaux;
 - l. les prestations des services publics.

Tant le rapport de la commission que le message du Conseil fédéral fournissent d'amples explications sur les motifs qui ont conduit à la non-imposition de ces activités (cf. le chiffre 664 du message).

32. Assujettissement321. CEE

Est assujetti celui qui, de façon indépendante, effectue régulièrement des prestations faisant partie de l'activité d'un fabricant, d'un commerçant ou d'un entrepreneur de service (= par conséquent, l'assujettissement s'étend théoriquement à toutes les activités économiques, donc également aux agriculteurs et à ceux qui exercent une profession libérale).

322. AF

Sont contribuables les exploitants effectuant sur territoire suisse les transactions énumérées ci-devant au chiffre 312., lettres a - k.

Sont exemptés de l'assujettissement pour les transactions faites sur territoire suisse:

- a. les entrepreneurs dont le chiffre d'affaires annuel selon le chiffre 312. n'est pas supérieur à 50'000 francs;
- b. les entrepreneurs réalisant un chiffre d'affaires annuel selon le chiffre 312. de 300'000 francs au plus, à la condition qu'après déduction de l'impôt préalable, le montant d'impôt restant ne dépasse pas régulièrement 2'500 francs par année;
- c. les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs livrant exclusivement des produits de leur propre exploitation, mais non les vignerons vinifiant eux-mêmes leur vendange;
- d. les marchands de bétail;
- e. les vétérinaires et les cliniques pour animaux pour leurs auscultations, traitements et soins;
- f. les artistes-peintres et les sculpteurs pour les oeuvres qu'ils créent eux-mêmes.

Les exceptions en faveur des petites entreprises ainsi que la réglementation spéciale pour l'agriculture ont leur origine dans la recherche du plus petit nombre possible de contribuables, sans pour autant porter trop préjudice aux conditions de concurrence ni au rendement de l'impôt (cf. chiffre 662 a et b du message).

33. Base du calcul de l'impôt331. CEE

En principe, l'impôt se calcule sur la contre-prestation totale de la livraison ou de la prestation de services (y compris les frais et les taxes, à l'exception de la TVA elle-même).

332. AF

L'impôt se calcule sur la contre-prestation (y compris les frais et les taxes) sans l'impôt dû sur la transaction et, lorsqu'il s'agit d'importations, sur la valeur de la marchandise ou de la prestation.

Dans le commerce de marchandises usagées (par exemple les automobiles d'occasion), l'impôt peut se calculer sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat. Les modalités en seront fixées par le Conseil fédéral.

34. Taux d'impôt

341. CEE

Au sujet des taux en vigueur dans les divers pays européens, voir le tableau figurant à la page 13.

342. AF

Selon l'AF du 17 décembre 1976, l'impôt s'élève

- à 3 % sur les transactions et l'importation
 - a. de produits comestibles et boissons à l'exclusion des boissons alcooliques;
 - b. de bétail, volailles, poissons;
 - c. de céréales;
 - d. de semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes, même en bouquets, couronnes et articles semblables, plants, greffons, ainsi que fleurs coupées et rameaux;
 - e. de fourrages, acides pour l'ensilage, litières, engrais et préparations pour la protection des plantes;
 - f. de médicaments;
 - g. de journaux, revues et livres;
- à 6 % sur les prestations de l'hôtellerie et de la restauration;
- à 10 % sur les transactions et l'importation d'autres marchandises, ainsi que sur les autres prestations soumises à l'impôt.

35. Déduction de l'impôt préalable

Tant en Suisse qu'au sein de la CEE, la charge unique et uniforme est réalisée par le moyen de la déduction de la charge antérieure. L'assujetti à la TVA reçoit tous les objets et services grevés de l'impôt, mais il est en principe autorisé à déduire de l'impôt calculé sur son chiffre d'affaires la TVA qui, lors de l'acquisition de biens ou de services affectés aux fins de l'entreprise - tels par exemple que les matières premières, les marchandises commerciales, les prestations de services, les biens d'investissement, les moyens de production ou d'exploitation et les biens entrant dans les frais généraux - a été comptée dans la facture ou qu'il a dû payer lors de l'importation.

Les dispositions légales prévues à ce sujet par l'AF du 17 décembre 1976 sont les suivantes:

"Si le contribuable destine les marchandises, constructions, terrains ou prestations à des transactions imposables faites en Suisse ou à l'étranger, il peut, dans son décompte, déduire à titre d'impôt préalable:

- a. l'impôt que lui ont transféré d'autres contribuables et

- b. l'impôt payé lors de l'importation de marchandises ou pour l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger.

Si le contribuable utilise à des transactions en Suisse ou à l'étranger les produits agricoles, sylvicoles, horticoles ou viticoles qu'il a acquis d'entrepreneurs non contribuables mentionnés sous le chiffre 322., lettres c ou d, ci-devant, il peut déduire 3/103 du prix à titre d'impôt préalable.

4. Effets de la taxe sur la valeur ajoutée

41. Neutralité concurrentielle et simplicité de l'impôt

Le système de la TVA, visant tous les échelons de la production et de la distribution, ainsi que les prestations de services, a l'avantage - s'il est strictement appliqué - de sauvegarder la neutralité concurrentielle sur les marchés intérieur et extérieur, indépendamment du taux d'impôt entrant en considération.

La neutralité intégrale de la concurrence provient du fait que toutes les charges fiscales intervenant à n'importe quel stade des transactions, du fait de l'imposition des livraisons et des services rendus à d'autres entrepreneurs, sont à nouveau annulées par la déduction de la charge préalable. C'est pourquoi chaque bien (marchandise ou prestation de services), lorsqu'il aboutit au dernier consommateur (consommateur privé ou collectivité publique), est grevé proportionnellement du même impôt, selon le taux prévu par la loi. A cela s'ajoute le fait que ni les concentrations d'entreprise, ni les inégalités de marges de bénéfice réalisées dans la production et le commerce ne changent quoi que ce soit. En cas d'exportation exonérée d'impôt, la déduction de la charge antérieure a pour conséquence un dégrèvement fiscal complet des biens d'exportation.

Le décompte d'impôt est très simple: le contribuable doit déclarer les livraisons et prestations de services qu'il a effectuées, et en calculer l'impôt selon un taux uniforme. De cet impôt, il peut ensuite déduire les impôts qu'il a acquittés lors de l'importation ou ceux qui lui ont été transférés par d'autres entrepreneurs lors de leurs livraisons et prestations de services (déduction de la charge antérieure).

42. Règles particulières

Des raisons de politique sociale et de prix peuvent contraindre à introduire des réglementations spéciales dans le système de la TVA. On exigera avant tout, pour certains biens de consommation, des taux d'impôt réduits ou la franchise d'impôt.

421. Taux d'impôt réduit: si l'on applique dans le système de la TVA un taux d'impôt réduit sur les biens de consommation - ce qui rend toutefois plus compliqué l'établissement des décomptes pour les exploitations (indication séparée des transactions) -, les principes propres à l'impôt, soit la déduction de la charge préalable ainsi que la neutralité de la concurrence, subsistent. C'est donc le consommateur qui profite du taux d'impôt réduit.

422. En ce qui concerne les franchises d'impôt, il faut distinguer entre véritable franchise et pseudo-franchise.

Pseudo-franchise: si certains biens, en particulier certaines prestations de services, ne sont pas soumis à l'impôt, les entrepreneurs qui produisent de telles prestations ne sont pas contribuables. Ils ne peuvent donc pas non plus déduire leurs impôts préalables¹⁾. Les marchandises et prestations de services non imposables sont par conséquent grevées d'une charge antérieure non déductible (taxe occulte).

La véritable franchise, sans charge antérieure (= imposition au taux zéro), implique que les entrepreneurs qui effectuent des transactions exonérées (en marchandises ou en prestations de services) soient contribuables et que la déduction de l'impôt préalable leur soit accordée pour cette activité, afin qu'ils puissent en exiger le remboursement au fisc. Selon les directives de la CEE, cette véritable exonération doit être limitée en principe aux livraisons de marchandises et de prestations de services effectuées à l'étranger (exportation).

43. Répercussion sur les prix

Dans le cas où le passage au système de la valeur ajoutée n'est pas fait dans le but d'obtenir une augmentation des recettes fiscales, le niveau moyen des prix ne devrait pas notablement changer. Mais si en même temps que le changement de système, le rendement de l'impôt sur le chiffre d'affaires, et par conséquent la charge fiscale de la consommation, doit être augmenté, il y aura répercussion - pour autant que la situation du marché le permette - dans des modifications de prix correspondantes.

A ce propos, le Conseil fédéral mentionne ce qui suit (extraits du message):

"L'institution d'un nouvel impôt sur le chiffre d'affaires à un taux normal de 10 pour cent entraînera une augmentation des prix qu'il ne faut pas confondre avec une hausse inflationniste due à une perte du pouvoir d'achat de la monnaie. En effet, les biens et services grevés ne deviendront pas plus chers parce que la monnaie perdra de sa valeur mais parce qu'ils seront frappés d'un impôt plus lourd.

L'impôt sur le chiffre d'affaires selon le principe de la valeur ajoutée, tel qu'il est proposé, remplace l'impôt sur le chiffre d'affaires des grossistes et compense les pertes de recettes douanières. Ses effets sur les prix sont différents. Certains éléments, les services en particulier, seront nouvellement imposés; d'autres étaient déjà soumis à l'impôt actuel sur le chiffre d'affaires. Il s'ensuivra un mouvement différencié des prix. Dans l'ensemble, le nouvel impôt entraînera une plus lourde charge que l'impôt sur le chiffre d'affaires des grossistes. Les quelque 2,5 milliards de recettes supplémentaires, dont une fraction non

1) En vue d'éviter des distorsions de concurrence, on doit aussi interdire aux entrepreneurs assujettis qui fournissent de telles prestations, la déduction de la charge antérieure grevant les biens et services nécessaires à cette activité.

négligeable compense les pertes douanières, se traduiront par une hausse des prix difficilement quantifiable puisqu'elle varie selon l'évolution des conditions économiques.

La charge supplémentaire imposée aux ménages privés qui résulterait du nouvel impôt sur le chiffre d'affaires à un taux normal de 10 pour cent ne peut être calculée exactement en raison des effets de la "taxe occulte". Selon le droit actuel, la charge moyenne que supporte un ménage est d'environ 2,7 pour cent. Selon notre proposition, la charge totale se montera à long terme, à 5 pour cent au plus. Les ménages disposant de revenus modestes et les familles nombreuses seront moins imposés du fait que les produits alimentaires ne seront grevés que d'un taux réduit (3 %); en effet, une part relativement grande de la consommation de ces catégories de la population bénéficiera du taux réduit.

En outre, il faut aussi tenir compte, en appréciant la charge résultant de l'imposition de la consommation, que la réduction progressive des droits de douane a également eu des répercussions favorables sur le budget des consommateurs. ..." (FF 1976 I 1455)

5. Systèmes de l'impôt sur le chiffre d'affaires dans les Etats européens

Voir graphique à la page suivante.

(Aux pages suivantes, on trouvera une comparaison tabellaire entre les caractéristiques de l'impôt suisse sur le chiffre d'affaires et la taxe sur la valeur ajoutée).

Etats européens avec un impôt sur le chiffre d'affaires
selon le système de la valeur ajoutée

	Système d'impôt précé- dent	Passage au système de la valeur ajoutée	Taux d'impôt, état au 1.1.77			
			Taux normal	Taux réduits		Taux plus élevés
			en % de la contre-prestation, sans l'impôt			
<u>Membres de la CEE</u>						
Allemagne (RFA)	CUM	1968	11	5,5		-
Belgique	CUM	1971	18	6	14	25
Danemark	IPU ¹⁾	1967	15	-		-
France partiellement totalement	divers	1948/1954 1968	17,6	7		33,33
Grande-Bretagne	IPU ¹⁾	1. 4.1973	8	0		12,5
Irlande	IPU ²⁾	1.11.1972	20	0	10	35 40
Italie	CUM	1973	12	6	18 30 35	
Luxembourg	CUM	1970	10	2	5	-
Pays-Bas	CUM	1969	18	4		-
<u>Autres Etats</u>						
Autriche	IPU	1970	20	-		-
Norvège	CUM	1973	18	8		-
Suède	CUM	1969	17,65	-		-

Légendes et remarques:

CUM = Impôt brut et cumulatif à plusieurs ou à toutes les phases.

TVA = Impôt net à toutes les phases avec déduction de la charge préalable (Taxe sur la valeur ajoutée", "Mehrwertsteuer").

IPU = Impôt à phase unique (Impôt sur le commerce de gros, de détail ou combinaison d'un impôt sur la production et le commerce).

1) Impôt sur la production ou le commerce de gros.

2) Impôt sur le commerce de détail (depuis 1963) + impôt sur le commerce de gros (depuis 1966).

Source: Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt sur le chiffre d'affaires

6. Système des grossistes (impôt suisse sur le chiffre d'affaires) - Principe de la Taxe sur la valeur ajoutéeComparaison des principales caractéristiques¹⁾

<u>Impôt sur les grossistes</u>	<u>Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)</u>
(Réglementation depuis le 1.10.75)	(Impôt net à toutes les phases avec déduction de la charge préalable) AF du 17 décembre 1976

Objet de l'impôt

Livraisons sur territoire suisse, consommation particulière et importation de marchandises; importante liste de marchandises franches. Par livraisons, il faut entendre

- l'aliénation de marchandises à titre onéreux;
- la fabrication de marchandises en vertu d'un contrat d'entreprises (aussi le simple façonnage);
- l'exécution de travaux immobiliers en vertu d'un contrat d'entreprise.

(Charge fiscale partielle de la consommation).

Chiffres d'affaires en biens matériels et autres prestations sur le marché intérieur. Importation de biens. (Charge fiscale totale de la consommation).

Assujettissement

Environ 90'000 "grossistes", dont principalement les fabricants et les commerçants en gros, ainsi que certains détaillants. Ne sont pas assujettis: les agriculteurs, les hôteliers et les restaurateurs, la plupart des détaillants et les petits fabricants (chiffre d'affaires annuel sur territoire suisse inférieur à 35'000 francs).

En règle générale, tous les producteurs, commerçants et entreprises de services, y compris les professions libérales. En Suisse, une application totale de la TVA entraînerait l'assujettissement d'environ 340'000 entreprises¹⁾; 210'000 si l'on excepte l'agriculture. L'exonération des petites entreprises et certaines exceptions objectives (par exemple les prestations des professions libérales) peuvent encore réduire ce nombre à environ 130'000.

1) Voir également l'article "L'impôt sur le chiffre d'affaires en Suisse", qui se trouve dans la même partie: "D Impôts divers".

Base de calcul

Pas de différence (en principe: contre-valeur de la livraison ou du service, sans l'impôt)

Taux d'impôt

Echelonnement des taux suivant qu'il s'agisse de livraisons au détail (5,6 %) ou de livraisons en gros (8,4 %) pour compenser la différence de prix entre ces deux catégories de livraisons.

Pas d'échelonnement des taux; en effet, la TVA s'applique à tous les stades de production et de distribution, y compris, par conséquent, celui de la vente au détail.

"Charge fiscale égale et unique"
(neutralité technique sur le plan de la concurrence)

En principe, les marchandises commerciales et les matières premières (matières qui entrent dans le produit terminé) circulent en franchise d'impôt entre les grossistes.

Tant que les biens d'investissement et les moyens d'exploitation restent imposables, les taux d'impôt légaux ne permettent pas d'obtenir une véritable "charge fiscale unique" (la charge préalable qui grève un élément du coût de la production des marchandises provoque un cumul d'impôt). L'impôt sur les grossistes n'est donc pas un impôt proprement dit sur la consommation; pour cette raison, il n'est pas complètement neutre sur le plan de la concurrence. En cas d'exportation et d'importation, il n'est pas possible de compenser l'élément cumulatif ("taxe occulte"): les exportations emportent avec elles à l'étranger la "taxe occulte" (pour autant que les rapports concurrentiels le permettent), tandis que les biens importés n'en comportent aucune, contrairement à ceux du marché intérieur.

En outre, sur le marché intérieur, il y a des inégalités entre la charge fiscale des grossistes et celle des non-grossistes. L'impôt que le non-grossiste paie sur ses achats (marchandises commerciales, matières premières) ne représente bien souvent pas l'impôt qui devrait être acquitté sur la vente correspondante.

Entre assujettis à la TVA, les marchandises commerciales, les matières premières (et les moyens de production) ne circulent pas en franchise d'impôt. Par contre, chaque assujetti peut déduire de l'impôt dû sur ses encaissements l'impôt transféré par ses prédécesseurs (y compris l'impôt payé à l'importation) sur la totalité des biens et des services utilisés dans l'entreprise. Cette déduction de la charge préalable vise également l'impôt sur les investissements. Ainsi, à plus ou moins longue échéance, l'assujetti ne verse au fisc qu'un impôt sur la "valeur ajoutée" proprement dite. Le montant total de l'impôt payé au fisc à tous les stades de production et de distributions équivaut toujours, en chiffres, au rendement d'un impôt sur le commerce de détail.

La TVA (impôt net à toutes les phases avec déduction de la charge antérieure) est entièrement neutre au point de vue concurrentiel, tant sur le marché intérieur qu'extérieur: charge unique et exactement proportionnelle au prix payé par le dernier consommateur. L'idée d'un véritable impôt sur la consommation est ainsi réalisée.

Répartition de l'impôt

La totalité de l'impôt n'est perçue qu'à un seul stade du chiffre d'affaires.

L'impôt est perçu à tous les stades de production et de distribution, en proportion de la "valeur ajoutée" (paiement fractionné de l'impôt).

Rationalité

Vu la petite quantité d'entreprises contribuables - conséquence, dans une large mesure, de la limitation de la matière imposable et de la liste étendue des marchandises franches (impôt de consommation partiel) - la procédure de perception est peu coûteuse, si on considère l'ensemble de l'économie, bien que la distinction des transactions nécessitées par le système et de solides connaissances fiscales doivent être exigées de la part des grossistes. L'avantage que procure la rationalité du système l'emporte sur les inconvénients dans le domaine de la neutralité concurrentielle sur le marché intérieur et extérieur lorsque le taux d'impôt est modique.

Sur le plan de l'économie en général, la procédure de perception, bien que plus simple dans son application, est plus coûteuse que celle de l'impôt sur les grossistes, le nombre des contribuables étant sensiblement plus grand (impôt de consommation général). L'adoption du système de la TVA ne se justifie dès lors qu'en cas d'application de taux d'impôt élevés (c'est-à-dire si le système de l'impôt sur les grossistes provoque, par suite de l'élévation des taux, des perturbations dépassant les limites tolérables).

Source: Administration des contributions / Division principale de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

7. Modèle de décompte d'impôt de l'entrepreneur dans le principe des grossistes et dans celui de la valeur ajoutée pour un intervalle fixé pour le décompte (par exemple : 2 mois ou un trimestre)

A. Transactions sur territoire suisse ³⁾

	Chiffre d'affaires	Impôt		Chiffres d'affaires
Transactions sur le marché intérieur	250 000			Transactions sur le marché intérieur 250 000
Transactions en marchandises fran- ches d'impôt	50 000			dont: - Marchandises privilégiées 50 000 à 3 % = 1 500
Livraisons en gros à des gros- sistes contre déclaration de grossiste	60 000 ¹⁾			- Autres Transactions 200 000 à 10 % = 20 000
Total	110 000			Impôt brut 21 500
Transactions imposables	140 000			Déduction de la charge antérieure ⁴⁾ 14 950
dont: - Livraisons au détail à 5,6 %	100 000 = 5 600			Impôt net 6 550
- Livraisons en gros à 8,4 %	40 000 = 3 360			
Impôt dû		8 960		
(acquisitions imposables ou franchises d'impôt, v. note 2)				

B. Exportations ³⁾

Exportations franches d'impôt (0 %)	250 000	0		Exportations franches d'impôt (0 %) 250 000	0
				Déductions de la charge préalable ⁴⁾	
				= prévention au remboursement	14 950

L'exportation est cependant grevée d'une charge antérieure de fr. 3 780 ²⁾

L'exportation est ainsi entièrement franche d'impôt (aucune charge antérieure)

- 4) : voir à la page suivante

Notes de la page précédente :

- 1) Marchandises commerciales et matières premières (= matières qui entrent dans le produit terminé). C'est le dernier grossiste dans la chaîne des transactions qui doit payer l'impôt.
- 2) Le grossiste peut, de son côté, acquérir en franchise d'impôt de la part d'autres grossistes les marchandises commerciales (p.ex. 40 000) et les matières premières (p.ex. 70 000).

En revanche, il doit acquérir avec la charge d'impôt de 5,6 % les marchandises ne valant pas matières premières (biens d'investissement et autres semblables), comme par exemple:

Transformations d'atelier	40 000 -	2 240
Perceuses, outils	10 000 -	560
Réparations de véhicules, carburants	7 500 -	420
Machines et matériel de bureau, prospectus	5 000 -	280
Autres marchandises ne valant pas matières premières	5 000 -	280
		<u>3 780</u>
Total de l'impôt inclus dans le prix d'achat		<u>3 780</u>

Ce montant (taxe occulte) grève les exportations et les transactions sur le marché intérieur.

- 3) Les chiffres choisis pour l'exemple ne servent qu'à l'illustration du principe et ne représentent en aucun cas des valeurs moyennes.
- 4) Impôt payé au stade préalable (fournisseurs, importations) lors d'achats de marchandises et de prestations pour les besoins de l'entreprise:

Marchandises commerciales, p.ex. 40 000 (privil. : 3 %)	1 200	
Matières premières, p.ex. 70 000 (taux normal : 10 %)	<u>7 000</u>	8 200
Biens d'investissement et autres semblables (10 %):		
Transformations d'atelier	4 000	
Perceuses, outils	1 000	
Réparations de véhicules, carburants	750	
Machines et matériel de bureau	500	
Autres marchandises ne valant pas matières premières	500	6 750
		<u>14 950</u>
Total		<u>14 950</u>

Aucune taxe occulte, toutes les charges préalables (14 950) pouvant être déduites.