

Administration  
fédérale des contributions

21 novembre 1990

89.041

MESSAGE DU 5 JUIN 1989 A L'APPUI D'UN PROJET D'ARRETE FEDERAL  
INSTITUANT UN NOUVEAU REGIME FINANCIER ET D'UN PROJET MODIFIANT LA  
LOI SUR LES DROITS DE TIMBRE

---

Explications du projet de TVA  
approuvé par le Conseil des Etats  
et par la Commission du Conseil national

## 1 Introduction

Alors que le Conseil fédéral avait proposé initialement dans son message de moderniser l'ICHA actuel, le Conseil des Etats et la Commission du Conseil national proposent de passer d'emblée à la TVA. Il en résulte que le message ne contient pas tous les commentaires à l'appui du projet soumis à délibération.

Les explications qui suivent ont été rédigées sur demande de la Commission du Conseil national. Elles portent sur des questions de technique fiscale et devraient faciliter l'examen du projet par le Conseil national.

## 2 Caractéristiques des systèmes modernes d'imposition du chiffre d'affaires

Pour s'assurer un certain équilibre, les systèmes fiscaux des pays industriels de type occidental imposent le revenu de deux façons:

- lors de son acquisition, par le biais des impôts sur le revenu et sur le bénéfice;
- lorsqu'il est dépensé, par le biais d'un impôt général sur la consommation (impôt sur le chiffre d'affaires).

L'impôt général sur la consommation doit frapper celle-ci à l'intérieur du pays. Pour des raisons d'ordre pratique, on ne le perçoit pas directement auprès de millions de consommateurs, mais bien plutôt - selon diverses méthodes - à un ou plusieurs stades antérieurs à la consommation, soit chez des producteurs, des commerçants, des entreprises de services qui fournissent des biens et des services aux consommateurs.

Le mécanisme est simple: l'impôt qui doit frapper la consommation est versé au fisc par le vendeur. C'est le vendeur qui est assujéti à l'impôt et, à ce titre, il doit s'acquitter envers l'administration fiscale d'un certain pourcentage de ses recettes, c.-à-d. de son chiffre d'affaires, d'où le nom donné à l'impôt général de consommation. Pour autant que les conditions du marché le permettent, le vendeur récupère cet impôt auprès de l'acheteur en augmentant d'autant son prix de vente, ce qui répond à la volonté du législateur d'imposer la consommation. C'est donc le consommateur qui doit supporter l'impôt. Sous l'angle de la rentabilité et du droit, un impôt moderne sur la consommation doit être neutre dans ses effets sur la concurrence, ne frapper effectivement que la consommation intérieure (principe du pays de destination) pouvoir être perçu à peu de frais et respecter le principe d'égalité devant la loi.

Pour que l'impôt puisse être transféré aisément, il ne doit tout d'abord affecter la concurrence ni sur le marché intérieur, ni sur les marchés extérieurs. Le mode de perception doit, dès lors, être tel qu'il n'empêche pas certaines entreprises de transférer l'impôt et qu'il n'accorde pas à d'autres un avantage fiscal. Le respect de la neutralité concurrentielle apparaît donc comme une exigence fondamentale d'un impôt moderne sur le chiffre d'affaires. Cette neutralité ne peut être atteinte, toutefois, que pour autant que tous les biens économiques (marchandises et prestations de services) soient soumis à l'impôt: alors seulement, on ne peut se rabattre sur des produits de remplacement francs d'impôt; alors seulement, le prix fait au consommateur se trouve grevé d'une charge fiscale proportionnellement équivalente, quelle que soit la voie par laquelle le bien acquis lui parvient.

Le trafic transfrontalier des marchandises et des prestations de services est régi, notamment dans le cadre du GATT, par le principe du pays de destination, principe selon lequel le consommateur est redevable de l'impôt dans le pays d'utilisation, au taux qui y est en vigueur. Il s'en suit donc que l'Etat d'origine (pays exportateur) peut procéder à un dégrèvement fiscal et le pays importateur prélever son propre impôt. En conséquence, les exportations peuvent être exonérées, l'allégement requis à cet égard ne devant toutefois pas excéder la charge fiscale légalement supportée. A l'opposé, l'impôt perçu sur les importations ne sera pas supérieur à celui dont est grevé un produit indigène correspondant. D'où la nécessité d'un système de perception qui permette de calculer au plus près la charge afférente à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Un impôt moderne sur la consommation doit enfin pouvoir être perçu de façon rationnelle. Par rapport à son rendement, le coût de sa perception pour l'économie et l'administration doit être aussi faible que possible. Cet objectif exige le maximum de simplicité à l'égard des entreprises et de l'administration, et le moins possible de contribuables.

### 3 Méthodes de perception

On admet, sur le plan international, que deux méthodes, au choix, se prêtent à percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires:

- un système suspensif ou de paiement différé de l'impôt (système à un seul stade), selon lequel les livraisons entre contribuables se font en franchise d'impôt, celui-ci n'étant perçu que lorsque des contribuables font des livraisons à qui n'est pas contribuable. Des impôts à un seul stade de ce genre sont perçus, à l'heure actuelle, notamment aux Etats-Unis (par les Etats et par les collectivités locales), au Canada, en Australie et - encore que de façon limitée - en Suisse;
- un système de paiement fractionné de l'impôt (système multi-stades avec déduction de l'impôt préalable), selon lequel l'impôt est perçu auprès des contribuables à chaque échelon économique; le contribuable doit verser au fisc, à titre d'impôt, le montant de la différence entre l'impôt calculé sur ses recettes et l'impôt que ses fournisseurs lui ont calculé sur ses achats. Ce mode de perception est caractéristique de la taxe sur la valeur ajoutée, que les Communautés européennes (CE) ont adoptée comme système d'imposition de la consommation et que les pays membres des Communautés européennes appliquent aussi effectivement. De nombreux autres pays ont opté pour la TVA; pour ne citer que ceux d'entre eux qui sont membres de l'OCDE, il s'agit de l'Autriche, de la Finlande, de la Nouvelle-Zélande, de la Norvège, de la Suède et de la Turquie.

En théorie, les postulats de la neutralité concurrentielle et de l'imposition dans le pays de destination peuvent être réalisés pleinement selon l'une ou l'autre méthode de perception. Tel n'est le cas toutefois que lorsque la totalité des activités économiques est assujettie à l'impôt et lorsque tous les biens (marchandises et prestations de services) sont imposables. Un impôt sur le chiffre d'affaires aussi étendu n'existe nulle part; dans les pays

membres des Communautés européennes aussi, un certain nombre d'activités économiques se trouvent hors du champ de l'impôt pour des raisons d'intérêt général, mais aussi pour des raisons d'économie administrative.

#### 4 Appréciation du système suisse actuel

L'ICHA actuel est perçu selon le système à un seul stade, une méthode en soi tout à fait appropriée. S'il ne mérite néanmoins pas - comparé notamment aux systèmes en vigueur dans les pays européens qui nous entourent - la désignation d'impôt moderne sur la consommation, c'est principalement pour les raisons suivantes:

- Un véritable impôt de consommation conçu selon le système à un seul stade devrait permettre au contribuable de se procurer tous les biens et services destinés à son entreprise en franchise d'impôt, celui-ci n'étant perçu que lors de la livraison de marchandises ou de la prestation de services à qui n'est pas contribuable, c.-à-d. principalement au dernier consommateur. Tel n'est pas le cas dans notre ICHA. Actuellement en effet, seules les marchandises destinées à la revente et les matières premières destinées à la fabrication professionnelle de marchandises et à l'exécution professionnelle de constructions circulent en franchise d'impôt entre les contribuables. En revanche, les biens d'investissement et les moyens d'exploitation doivent être acquis avec la charge de l'impôt, ce qui provoque une "taxe occulte".
- Pour des raisons d'économie administrative, le cercle des contribuables est, dans le droit en vigueur, relativement restreint. Ne sont pas assujettis les détaillants qui ne font que revendre des produits finis neufs acquis comme tels à cette fin, de même que les producteurs de produits naturels (agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs), l'industrie hôtelière, ainsi que les autres entreprises de services (banques,

assurances, services de santé, etc.), de même que les artistes-peintres et les sculpteurs pour les oeuvres d'art qu'ils ont créées eux-mêmes. Vu l'étendue de ces exemptions, il a fallu tenir compte du fait que les grossistes ne vendent pas seulement directement à des consommateurs, mais qu'ils sont aussi les fournisseurs de revendeurs et fabricants qui ne sont pas assujettis à l'impôt (détaillants, hôteliers, restaurateurs, petits artisans, etc.). On y est parvenu en introduisant la gradation des taux que connaît le droit actuel.

Bien que les particularités de l'impôt sur le chiffre d'affaires actuel en fassent un système efficace et très économique sur le plan de la perception, elles conduisent à des distorsions de concurrence, à des inégalités de droit et à des cumuls d'impôt qui pénalisent aussi bien les entreprises réalisant leurs chiffres d'affaires en Suisse que celles dont les produits sont exportés. Pour le contribuable lui-même, elles représentent une charge administrative supplémentaire car, en vue du traitement fiscal de ses acquisitions et de ses transactions, il doit notamment faire la distinction entre les matières premières franches d'impôt et les moyens d'exploitation imposables, de même qu'entre les livraisons en gros et celles au détail.

## 5 Principe de base de la TVA proposée

### 51 Technique de perception de la TVA

Le contribuable doit additionner les chiffres d'affaires qu'il a réalisés pendant la période de décompte dont il déduit ceux - francs d'impôt - qu'il a réalisés à l'exportation.

Il applique à ce moment le taux prévu par la loi (= montant brut d'impôt).

Pour éviter un cumul d'impôt, il a le droit de déduire de ce montant la somme des impôts qui lui ont été transférés durant la même

période. Il s'agit des impôts qu'il a payés lui-même lors d'importations et de ceux que lui ont facturés d'autres contribuables en cas de livraisons de marchandises et de prestations de services. La déduction de la charge préalable est exclue seulement pour des achats de marchandises ou des prestations de services qui ne sont pas destinées à des activités imposables de l'entreprise, mais, par exemple, au ménage privé de l'entrepreneur.

Le solde restant (impôt brut ./ . charge préalable = impôt net) doit être versé au fisc; si le solde est en faveur du contribuable, il lui est crédité ou versé par le fisc.

En bref:

Celui qui est assujetti à la TVA doit calculer l'impôt dû sur ses propres transactions, mais il le reporte sur ses acquéreurs. Il doit verser à la Confédération le solde de l'impôt dû après déduction de celui que lui ont facturé ses fournisseurs.

Celui qui n'est pas assujetti à la TVA n'a pas de TVA à payer, mais il n'a pas non plus le droit de déduire l'impôt facturé par ses fournisseurs.

## 52 Objet de la TVA

Ne sont soumises à la TVA que les transactions désignées à l'article 9 des dispositions transitoires de la constitution fédérale (disp. trans. cst.) comme étant expressément imposables.

Sont notamment exonérées les prestations

- du secteur des assurances,
- du domaine du marché monétaire et du marché des capitaux,
- du domaine de la santé,
- du secteur social,
- de l'éducation et de la formation,

ainsi que les transactions sur

- l'eau amenée par conduites;
- le bois de feu et
- les nouvelles énergies renouvelables (en particulier l'énergie solaire, la chaleur ambiante, l'énergie géothermique, le biogaz et les autres biomasses, de même que l'énergie éolienne).

Les entreprises qui effectuent des transactions du genre mentionné ci-dessus ne sont donc pas assujetties. Elles n'ont par conséquent pas non plus droit à la déduction de l'impôt préalable.

Les transactions soumises à l'impôt figurent à l'article 9, 2e alinéa, lettre a, chiffres 1 à 16, disp. trans. cst.

Sont imposées non seulement les transactions sur territoire suisse, mais aussi les importations de marchandises et les acquisitions en provenance de l'étranger de prestations de services (art. 9, 2e al., let. b, disp. trans. cst.).

En revanche, l'exportation de marchandises et de prestations de services est exonérée.

53 Taux réduit (1,9 %) et taux normal (6,2 %)

Pour des raisons socio-politiques, les transactions et l'importation des marchandises suivantes sont soumises au taux réduit de 1,9 pour cent:

- produits comestibles et boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques,
- bétail, volailles, poissons,
- céréales,



- semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes, boutures, greffons, ainsi que fleurs coupées et rameaux, même en bouquets, couronnes et arrangements similaires,
- fourrages, acides pour l'ensilage, litières, engrais et préparations pour la protection des plantes,
- médicaments,
- journaux, revues et livres, ainsi que d'autres imprimés à déterminer par le Conseil fédéral;

Les transactions portant sur toutes les marchandises qui ne sont pas mentionnées ci-devant et leur importation, ainsi que toutes les prestations de services soumises à l'impôt sont imposables au taux normal de 6,2 pour cent.

54 Exemptions (art. 9, 2e al., let. c, ch. 1 à 4, disp. trans. cst.)

Ne sont pas assujettis:

- les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'est pas supérieur à 75'000 francs,
- les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'est pas supérieur à 250'000 francs, à la condition qu'après déduction de l'impôt préalable, le montant d'impôt restant ne dépasse pas régulièrement 4'000 francs par année,
- les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs livrant exclusivement des produits tirés de leur propre exploitation,
- les marchands de bétail,
- les artistes-peintres et les sculpteurs pour les oeuvres d'art qu'ils ont créées personnellement.

6 Explications relatives à l'article 41<sup>ter</sup> cst.

L'article 41<sup>ter</sup> cst. contient la base constitutionnelle de l'impôt général sur le chiffre d'affaires, qu'il s'agisse d'un système à un seul stade ou, au contraire d'un système multi-stades tel que le proposent le Conseil des Etats et la Commission du Conseil national; il forme aussi la base des impôts de consommation spéciaux sur le chiffre d'affaires et l'importation de marchandises du genre désigné au 4e alinéa, de même que celle de l'impôt fédéral direct.

Le 1er alinéa contient l'énumération de ces impôts. Simultanément, la limitation dans le temps du droit de percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt fédéral direct, est supprimée.

Le 2e alinéa a la même teneur que jusqu'à présent.

Le 3e alinéa décrit ce qui peut être soumis à l'impôt général sur le chiffre d'affaires: les transactions en marchandises et les prestations (prestations de services), de même que les importations. Selon cette formulation, il appartient donc au législateur de déterminer quelles transactions il entend soumettre à l'impôt, en se conformant à cet effet - cela va de soi - aux principes constitutionnels régissant l'imposition, à savoir la neutralité sur le plan de la concurrence, l'égalité devant la loi et la capacité contributive, mais en tenant compte également des impératifs d'une perception économique de l'impôt. En outre, le taux maximum est fixé (6,2 %). Ceci permet de prévoir un taux réduit ou un taux zéro pour certains chiffres d'affaires.

Alinéa 3<sup>bis</sup>: A plus ou moins longue échéance, il faut s'attendre à des difficultés de financement de l'assurance vieillesse et survivants et de l'assurance invalidité, du fait que le rapport existant entre ceux qui paient des cotisations et les bé-

néficiaires de rentes se détériore constamment. Seule une forte croissance économique pourrait empêcher cela. Pour le cas où l'évolution démographique et celle de l'économie n'allant pas de pair, le financement ne pourrait plus être assuré, il y a lieu de compléter le système de financement actuel (pour cent des salaires, contributions des collectivités publiques) par une augmentation temporaire de l'impôt sur le chiffre d'affaires de 1,3 point au plus. Cette augmentation ne pourra se faire que par un arrêté fédéral soumis au référendum.

4e alinéa: A l'article 4, 1er alinéa, de l'Accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté Economique Européenne<sup>1)</sup>, la Suisse s'est engagée à supprimer, sur les produits industriels, non seulement les droits d'entrée, mais aussi les droits de douane fiscaux. Il en coûterait une perte de recettes de quelque 3 milliards de francs pour la Confédération. Aux termes du 2e alinéa de l'article 4 de l'Accord précité, les droits de douane fiscaux peuvent toutefois être transformés en taxes intérieures. Il faut créer ou modifier ici la base légale pour leur transformation en impôts de consommation.

La lettre a, qui donne à la Confédération la compétence de percevoir des impôts spéciaux de consommation "sur le pétrole et le gaz naturel, sur les produits résultant de leur raffinage, ainsi que sur les carburants pour moteurs qui proviennent d'autres matières" sera complétée de manière à couvrir désormais tous les produits des huiles minérales qui sont actuellement passibles d'un droit de douane fiscal. On peut renoncer à la spécification "pour moteurs" vu qu'elle est implicitement comprise dans la notion de "carburant". Il serait souhaitable d'ajouter entre parenthèses la désignation du nouvel "impôt sur les huiles minérales" et de la "surtaxe sur les huiles minérales", pour mettre en évidence la relation avec l'art. 36<sup>ter</sup> cst.

---

1) RO 1972 3172, 1975, 1437

La lettre b ne concerne que le texte allemand.

La lettre c accorde en outre à la Confédération la compétence (qui lui manquait) de percevoir un impôt de consommation sur les automobiles et leurs parties, qui sont actuellement aussi grevées d'un droit de douane fiscal. L'impôt sur les automobiles doit être fixé de manière à couvrir aussi, fiscalement, toutes les pièces détachées. L'article 41<sup>ter</sup>, 4e alinéa, lettre c cst. habilite le législateur à adopter une telle mesure.

La transformation des droits de douane fiscaux en impôts de consommation ne vise pas à obtenir davantage de recettes.

#### 7 Explications relatives aux dispositions transitoires de la Constitution

##### 71 Impôt fédéral direct: article 8 disp. trans. cst.

L'article 8 disp. trans. cst. garantit qu'à l'expiration du régime financier actuel les dispositions qui régiront alors l'impôt fédéral direct resteront en vigueur, même si, à ce moment, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct n'est pas encore en vigueur.

##### 72 Taxe sur la valeur ajoutée: article 9 disp. trans. cst.

Le 1er alinéa donne mandat au Conseil fédéral d'édicter, à la place du législateur ordinaire selon l'article 41<sup>ter</sup>, 6e alinéa de la Constitution fédérale, les dispositions d'exécution concernant la taxe sur la valeur ajoutée. De plus, la teneur de cet alinéa laisse clairement entendre notamment que les règles contenues au 2e alinéa ne lient que le Conseil fédéral, et non pas le législateur ordinaire auquel il appartiendra de remplacer les dispositions d'exécution du Conseil fédéral par une loi fédérale sur la TVA sujette au référendum facultatif.

Le 2e alinéa contient les principes à observer par le Conseil fédéral dans l'établissement des dispositions d'exécution.

La délégation législative contenue dans cet alinéa s'étend à toutes les dispositions nécessaires au prélèvement de l'impôt: réglementation du champ d'application à raison de la matière et du lieu (en particulier en ce qui concerne l'objet de l'impôt), assujettissement (règle, exceptions, début et fin, inscription et radiation; succession, représentation et responsabilité fiscales), calcul de l'impôt, naissance de la dette fiscale, déclaration et paiement de l'impôt, comptabilité et contrôle de l'impôt, obligation de renseigner, décisions et voies de droit, de même que dispositions pénales.

La lettre a dispose que sont contribuables les exploitants effectuant sur territoire suisse des transactions du genre de celles qui sont énumérées exhaustivement aux chiffres 1 à 16. Comme c'est déjà le cas d'après le droit actuel, les chiffres d'affaires imposables comprennent les livraisons et la consommation particulière. Mais alors que, selon le régime légal en vigueur, sont imposables à titre de consommation particulière non seulement l'emploi à des fins privées, mais également l'utilisation comme bien d'investissement ou moyen d'exploitation dans le cadre de l'entreprise contribuable, selon le nouveau droit, la consommation particulière se limite à l'utilisation à des fins étrangères à l'entreprise contribuable, c'est-à-dire principalement à l'emploi dans un but privé ou pour une activité non soumise à l'impôt. Il en va de même dans le domaine des travaux exécutés professionnellement par l'entreprise pour son propre compte. Ainsi, la consommation particulière, dont la perception et le contrôle mobilisent des moyens considérables, perd une grande partie de son importance.

Le chiffre 1 comprend les transactions en marchandises, c'est-à-dire l'octroi à titre onéreux du pouvoir de disposer d'une marchandise. Cette disposition englobe en particulier, comme c'est déjà le cas selon le droit actuel, la vente, l'échange et la remise de marchandises en paiement.

Etant donné que, selon les propositions de réforme du Conseil des Etats et de la Commission de Conseil national, la liste franche est supprimée, l'exonération de l'eau amenée par conduites, du bois de feu et des nouvelles énergies renouvelables doit se faire, sur le plan de la technique juridique, en exceptant ces marchandises des transactions imposables.

Le chiffre 2 correspond à la teneur actuelle de l'article 41ter, 3e alinéa, 1ère phase in fine de la Constitution fédérale. Dans les dispositions d'exécution du Conseil fédéral, il est prévu, comme aujourd'hui, que les travaux de jardinage du même genre soient également rangés dans les règles d'exception (cf. art. 18bis de l'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires/AChA).

Le chiffre 3 soumet dorénavant à l'impôt la cession à titre onéreux de l'usage ou de la jouissance d'une chose, qui comprend la location et les contrats de leasing. En mettant sur le même pied la location et la vente, du point de vue fiscal, on évite les distinctions souvent difficiles à faire entre la vente à tempérament et la vraie location liée à un droit d'emption, et surtout entre la vente et les différentes formes de leasing.

Chiffre 4: Transport et entreposage de marchandises, ainsi que prestations des maisons d'expédition. Sont soumis à l'impôt tous les transports de marchandises, de même que tout entreposage de marchandises sur territoire suisse (par exemple, dans des entrepôts, entrepôts frigorifiques, silos, magasins, ainsi que sur des chantiers navals), que les entrepreneurs, notamment les maisons de transports, les entreprises d'entreposage et les maisons d'expédition effectuent pour des tiers à titre onéreux. Sont de plus soumises à l'impôt les autres prestations fournies en relation avec le transport et le magasinage de marchandises par les maisons d'expédition (par exemple, l'exécution des formalités d'importation et d'exportation, les travaux liés au trafic de transit, l'emballage, le dédouanement et l'assurance).

Chiffre 5: Prestations des architectes et des ingénieurs.

L'imposition de ces prestations de services comprend principalement les travaux d'architectes et d'ingénieurs effectués à titre onéreux, qui sont en relation avec l'exécution de constructions ou d'installations de tous genres, ou dont résulte la fabrication de marchandises (en particulier des machines).

Chiffre 6: Prestations des entreprises générales de construction. L'inclusion de ces prestations de services dans l'objet de l'impôt résulte de l'assimilation des travaux immobiliers à la notion de livraison de marchandises. L'entrepreneur général doit par conséquent imposer comme livraison l'ensemble des constructions qu'il exécute pour le compte d'autrui, même s'il n'a lui-même effectué aucun travail immobilier. Cela permet également de supprimer la réglementation actuelle compliquée relative aux sous-traitants, et de réaliser ainsi des simplifications tant pour les entreprises de construction que pour l'administration.

Chiffre 7: Mise à disposition de main-d'oeuvre pour des activités soumises à l'impôt. Selon cette clause, il y a lieu d'imposer la mise à disposition de personnel à titre onéreux lorsque cette main-d'oeuvre exerce une activité qui produit des chiffres d'affaires soumis à l'impôt, ou qui serait imposable si elle était exercée pour des tiers. C'est par exemple le cas d'activités qui ont pour objet la vente ou la location de marchandises, les travaux d'entretien ou la réparation de marchandises, les travaux immobiliers et le transport de biens. Mais dans la mesure où l'acquéreur de ces prestations est contribuable, il peut déduire l'impôt qui lui a été facturé pour la main-d'oeuvre mise à sa disposition (déduction de la charge préalable). N'est en revanche jamais imposable la mise à disposition de main-d'oeuvre qui génère des chiffres d'affaires non soumis à l'impôt, par exemple en fournissant des prestations dans le domaine de la santé, de la formation et de l'éducation, de même que dans le secteur bancaire et celui des assurances.

**Chiffre 8:** Prestations en matière de publicité ou d'information sans but publicitaire. On rangera en particulier sous cette rubrique les prestations suivantes, fournies à titre onéreux: les conseils, la réalisation d'esquisses et de projets, la publication d'annonces, l'affichage, la diffusion de supports publicitaires et de porteurs d'information, les présentations publicitaires à la télévision et dans les cinémas, de même qu'à l'occasion de manifestations sportives et d'autres divertissements, la création et la décoration de vitrines, de magasins, d'expositions et de stands de foires.

Afin de rationaliser la perception de cette catégorie de prestations de services, il convient d'élargir la notion de publicité de manière à ce qu'elle comprenne non seulement la publicité commerciale, mais également celle dont l'enjeu est par exemple de nature politique ou charitable, ou encore d'utilité publique. On évitera de plus des difficultés de délimitation en mettant sur le même plan, du point de vue fiscal, les prestations en matière de publicité et l'information sans but publicitaire telle qu'elle existe dans les affaires publiques et dans d'autres cas. Entrent en ligne de compte dans ce domaine, et sont par conséquent imposables, en particulier les prestations fournies en relation avec les publications, les annonces et les tracts de caractère officiel.

**Chiffre 9:** Cession ou mise à disposition en vue de leur usage de brevets, marques, échantillons, modèles et de droits immatériels analogues (à l'exception des droits d'auteur sur des oeuvres littéraires et artistiques)

L'imposition de ces prestations sert principalement à éviter des cumuls d'impôt et doit assurer la franchise réelle de ces presta-



tions avec déduction de la charge préalable, lorsqu'elles sont fournies à l'étranger. En revanche, il n'est pas nécessaire d'imposer l'octroi de droits d'auteur sur les oeuvres littéraires et artistiques, car la charge fiscale antérieure frappant ce genre d'oeuvre est relativement faible. Dans la mesure où elles parviennent sur le marché sous la forme de livres, disques, bandes enregistrées, films, etc., elles sont frappées par l'impôt lors de la vente de ces marchandises. Par contre, l'octroi de droits d'auteur est soumis à l'impôt lorsqu'il est en rapport avec des travaux d'ingénieurs et d'architectes ou avec des prestations en matière de publicité.

chiffre 10: 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. Ces prestations sont en partie frappées d'une importante charge fiscale antérieure (en particulier les travaux de recherche et de développement). Si on ne les imposait pas, il pourrait en résulter des distorsions de concurrence gênantes, lorsque ces prestations sont fournies à des contribuables sur territoire suisse ou à l'étranger. Si les destinataires ne sont pas assujettis à l'impôt (collectivités publiques ou entreprises dont l'activité n'est pas imposée), l'imposition de ces prestations est nécessaire pour éviter des différences de charge, le coût de ces prestations étant souvent inclus dans celui de la marchandise fabriquée ou de la construction exécutée par la suite; il est alors imposé en tant qu'élément de la contre-prestation. C'est pourquoi ce genre de prestations doit également être imposé, lorsqu'elles sont fournies indépendamment d'un chiffre d'affaires imposable.

Chiffre 11: L'incorporation dans l'assiette de l'impôt des conseils, des expertises et de la représentation en matière juridique, financière, économique et en organisation, de l'authentifi-

cation d'actes juridiques, de la gestion de fortunes, de la tenue de comptabilités pour des tiers et de la révision comptable constitue un moyen d'étendre l'imposition de la consommation. Cela dispense aussi d'avoir à faire des délimitations subtiles, en particulier dans le domaine des travaux d'architectes et d'ingénieurs et du traitement électronique des données. L'imposition permet en outre aux entreprises qui fournissent ces prestations d'obtenir la déduction de la charge préalable frappant leurs moyens d'exploitation.

**Chiffre 12:** Prestations dans le domaine du traitement électronique de l'information. Selon le droit en vigueur, seuls sont imposables dans ce secteur les chiffres d'affaires que l'on peut qualifier de livraisons de marchandises. Pour cela il faut, soit qu'ils aient eux-mêmes pour objet des livraisons de marchandises, soit qu'ils se rapportent à une prestation qui n'est pas imposable lorsqu'elle est exécutée seule pour elle-même, mais qui se trouve frappée de l'impôt si elle est liée à une livraison de marchandises. C'est le cas, par exemple, des conseils et des prestations portant sur des problèmes d'organisation, qui sont dispensés en relation avec la livraison de hardware. Actuellement, ce genre de distinction pose souvent des problèmes de délimitation difficiles à résoudre. La présente disposition du chiffre 12 permet de soumettre à l'impôt toutes les prestations fournies dans le domaine du traitement électronique de l'information, c'est-à-dire également celles qui aujourd'hui ne valent pas livraison de marchandises, les conseils, les analyses et les travaux de programmation.

**Chiffre 13:** Prestations de l'hôtellerie et de la restauration

Les prestations de l'industrie hôtelière (hébergement et restauration) représentent un service typique au consommateur, dont la valeur ajoutée est élevée.

On objecte souvent à l'imposition de ces prestations qu'elles sont, dans une large mesure, fournies à des hôtes étrangers et que leur renchérissement par l'impôt affaiblit la capacité concurrentielle d'un secteur de l'économie qui est particulièrement exposé à la concurrence étrangère. En réponse à cette objection, il y a lieu de relever tout d'abord que, dans tous les pays voisins de la Suisse ainsi que dans d'autres pays typiquement touristiques comme l'Espagne et la Grèce, les prestations de l'industrie hôtelière, y compris celles qui sont fournies aux hôtes étrangers, sont soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires. A cela s'ajoute que l'hébergement et la restauration d'hôtes étrangers a lieu sur territoire suisse, de sorte que l'imposition de ce genre de prestations ne va pas à l'encontre du principe du pays de destination.

Pour des motifs d'égalité de traitement, il y a également lieu de soumettre à l'impôt la location temporaire de maisons et d'appartements de vacances, de chambres d'hôtes et d'autres logements ainsi que la location de places de camping et caravanning.

Chiffre 14: Prestations des coiffeurs et des esthéticiens. Ces services sont aussi de ceux qui sont typiquement fournis aux consommateurs eux-mêmes. S'agissant de transformer l'impôt sur le chiffre d'affaires en véritable impôt de consommation, l'imposition de telles prestations de services se justifie également.

Chiffre 15: Transport de personnes. Des considérations semblables justifient l'imposition du transport de personnes. Une telle imposition présente toutefois l'inconvénient de frapper plus lourdement les transports publics que les transports individuels; lorsqu'un particulier circule avec son propre véhicule, seul son investissement est frappé de l'impôt.

Chiffre 16: Prestations des agences de voyages. Les chiffres d'affaires réalisés par les bureaux de voyages proviennent de la vente de billets de train, d'avion, de bateau, etc.; parfois, ces agences font elles-mêmes des transports de personnes (excursions en car, par exemple); elles servent aussi d'intermédiaires pour des prestations de l'hôtellerie et "vendent" des prestations combinées (voyage, hôtel, guide, visites, etc.), qu'elles organisent elles-mêmes ou qui ont été organisées par d'autres agences.

Avec l'imposition des transports de personnes et des prestations de l'industrie hôtelière, celle des agences de voyages complète l'imposition du tourisme.

La lettre b soumet à l'impôt l'importation de marchandises, comme c'est déjà le cas selon le droit actuel.

Si certaines prestations sont soumises à l'impôt, il est nécessaire, pour éviter des distorsions de concurrence entre entreprises suisses et étrangères, de faire une compensation à la frontière, autrement dit, de soumettre également à l'impôt ces prestations de services provenant de l'étranger (publicité par exemple).

Dans ce cas, l'impôt doit toujours être perçu par l'administration fédérale des contributions auprès du destinataire - sur territoire suisse - de la prestation de services, lorsque celui-ci n'est pas, en raison de ses chiffres d'affaires, contribuable en Suisse, en d'autres termes, lorsque le destinataire est une entreprise non contribuable ou un particulier. Pour des raisons d'économie administrative, ces prestations de services provenant de l'étranger ne doivent être soumises à l'impôt que lorsqu'elles dépassent un certain montant, c'est-à-dire 10'000 francs par année.

La lettre c indique les exceptions à l'assujettissement:

Le chiffre 1 fixe la limite minimum du chiffre d'affaires (plus de 75'000 francs par année) déterminant - d'une manière générale - l'assujettissement. De plus, le Conseil fédéral possède la compétence de fixer une limite de chiffre d'affaires plus élevée pour les usines hydro-électriques. Ces installations produisent une énergie indigène renouvelable en respectant au plus haut point l'environnement et le plus souvent sans porter atteinte au paysage. Afin de promouvoir l'implantation des petites usines hydro-électriques, il y a lieu de les libérer de l'assujettissement. A cet effet, le critère de délimitation, par analogie avec les dispositions prises dans les autres cas, sera fondé sur leur chiffre d'affaires. En prenant pour base une puissance de 0,3 mégawatt au maximum, la limite minimum de chiffre d'affaires entraînant l'assujettissement des petites usines hydro-électriques devrait être fixée à environ 200'000 francs par an.

Chiffre 1<sup>bis</sup>: L'entreprise dont le chiffre d'affaires total est supérieur à 75'000 francs (limite inférieure entraînant en principe l'assujettissement) est néanmoins dispensée de l'assujettissement, lorsque son avantage fiscal ne s'élève pas à plus de 4'000 francs (avantage fiscal = impôt dû moins charge préalable). Toutefois, elle sera assujettie, lorsque son chiffre d'affaires total dépasse une certaine limite supérieure; en effet, en cas de chiffres d'affaires plus élevés, la tenue d'une comptabilité en bonne et due forme répond à une nécessité, si bien que l'on peut attendre de telles entreprises qu'elles remplissent les obligations fiscales liées à l'assujettissement. Dans le projet en discussion, cette limite supérieure a été fixée à 250'000 francs.

Cette disposition a également pour but de limiter le plus possible le nombre des entreprises contribuables, et par là, de maximaliser la rentabilité de la perception.

Le chiffre 2 correspond au droit actuel (art. 11, al. 1, let. a AChA). Selon le projet, les vigneronns qui produisent et vendent eux-mêmes le vin provenant de leurs propres vignes (c.-à-d. les vigneronns-encaveurs) demeurent également exclus de l'assujettissement.

Chiffre 3: Les marchandns de bétail, en raison du double rôle qu'ils remplissent auprès des agriculteurs, en tant qu'acquéreur et fournisseur de bétail, sont exceptés de l'assujettissement.

Chiffre 4: Selon la proposition du Conseil fédéral, les vétérinaires et les cliniques vétérinaires doivent être exclus de l'assujettissement pour les chiffres d'affaires qu'ils réalisent en relation avec leurs auscultations, traitements et soins aux animaux. Sans cette disposition, ces activités seraient soumises à l'impôt en tant que fabrication de marchandises (les animaux sont en effet rangés dans la catégorie des marchandises). Il convient toutefois de remarquer que, d'une façon générale, les prestations dispensées dans le domaine médical ne doivent pas être imposées; ce critère s'applique en tout cas aux animaux utilisés dans l'agriculture. Il a été étendu aux auscultations, traitements et soins donnés aux autres animaux afin d'éviter aux vétérinaires et aux cliniques vétérinaires des travaux administratifs sans commune mesure avec les résultats qu'on peut en escompter.

Le Conseil des Etats - suivi en cela par la Commission du Conseil national - n'a pas adopté cette argumentation et a décidé d'assujettir les vétérinaires et les cliniques vétérinaires, en raison du fait qu'ils soignent en priorité des animaux domestiques dans les agglomérations urbaines et ne méritaient dès lors pas d'être exonérés.

Le chiffre 5 reprend la disposition d'exception qui existe déjà actuellement en faveur des artistes-peintres et des sculpteurs pour les oeuvres d'art qu'ils ont créées personnellement (cf. art. 11, 1er al., let. d AChA).

La lettre d désigne les transactions exonérées de l'impôt, à savoir:

- Chiffre 1: a été biffé, vu le changement de technique fiscale. L'acquisition en franchise d'impôt de prestation échangées entre contribuables, caractéristique du système suspensif à un seul stade est remplacée par la déduction de la charge fiscale préalable, d'où résulte le paiement fractionné de l'impôt propre à la TVA (voir lettre fbis ci-après).
- Chiffre 2: L'exportation de marchandises et les prestations fournies à l'étranger. Sont concernés les différents chiffres d'affaires ayant d'une part pour objet des marchandises, comme c'est déjà le cas selon le droit actuel, et d'autre part - c'est nouveau - des prestations de services.
- Chiffre 3: Les prestations de services que doit désigner en détail le Conseil fédéral et qui vont de pair avec l'exportation et le transit des marchandises. Il s'agit principalement du transport de biens par-delà la frontière, du transport de marchandises non dédouanées en transit sur territoire suisse et des prestations des maisons d'expédition dans le trafic d'exportation et de transit.
- Chiffre 4: a été biffé, car les marchandises de l'actuelle liste franche seront à l'avenir soumises au taux réduit de 1,9%. Sont exceptés les agents énergétiques ainsi que les savons et préparations pour lessives, qui seront imposées au taux normal de 6,2%.

La lettre e énumère au chiffre 1 les marchandises imposables au taux réduit de 1,9%; toutes les autres transactions, en particulier les livraisons de travaux immobiliers et les prestations de services, sont imposables en vertu du chiffre 2, au taux normal de 6,2%.

Dans le système de la taxe sur la valeur ajoutée, le taux réduit remplace l'actuelle liste franche de l'ICHA. A la suppression de la taxe occulte correspondent, au taux réduit de 1,9%, des recettes à peu près du même ordre, de sorte qu'il ne faut pas s'attendre à des répercussions sur les prix des marchandises soumises au taux réduit, tout au moins à moyen terme. Par ailleurs, en ce qui concerne les marchandises provenant de la production naturelle indigène (lettre f bis, dernière phrase), le taux réduit aura pour effet, par le jeu d'une déduction spéciale de la charge fiscale préalable correspondante, de rendre également possible l'élimination de la taxe occulte au niveau des producteurs, sans qu'il faille inscrire comme contribuables les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs en cause.

La lettre f désigne, ainsi que le fait déjà le droit actuel, la contre-prestation sans impôt comme base de calcul de l'impôt; lorsqu'il n'existe pas de contre-prestation (p. ex. quand il y a consommation particulière), de même que dans les cas d'importation, c'est la valeur de la marchandise ou de la prestation qui sert de référence. S'il y a contre-prestation, celle-ci peut être prise comme base, pour déterminer la valeur de la marchandise.

La lettre f<sup>bis</sup> règle le principe et l'étendue de la déduction de la charge fiscale préalable, qui est l'un des mécanismes centraux de la taxe sur la valeur ajoutée. La réglementation spéciale applicable lors d'acquisitions de produits naturels indigènes auprès d'entreprises non-contribuables est également précisée.

Le mécanisme de déduction de la charge fiscale préalable nécessite encore quelques explications complémentaires: le contribuable ne peut déduire, comme charge fiscale préalable, l'impôt qui lui a été facturé, que s'il est avéré qu'il se procure les marchandises et services pour réaliser des chiffres d'affaires imposables au sens de la lettre a. La déduction de la charge fiscale préalable est exclue lorsque les marchandises et les services ont été acquis



à d'autres fins (par. ex. pour la fourniture d'une prestation de services non imposable ou pour la consommation privée). Les dispositions d'exécution que prendront le Conseil fédéral et l'administration devront à cet égard prévoir des mesures permettant d'appliquer strictement ce principe.

Comme c'est déjà le cas dans l'actuel impôt sur le chiffre d'affaires, le lettre g consacre le principe de la période de décompte trimestriel en ce qui concerne l'impôt dû par le contribuable sur ses chiffres d'affaires.

La lettre h attribue au Conseil fédéral la compétence d'édicter des dispositions dans les cas suivants:

- Le chiffre 1 lui permet d'autoriser dans certains cas l'assujettissement volontaire et le paiement volontaire de l'impôt pour d'autres transactions que celles qui sont mentionnées à la lettre a, avec droit à la déduction de la charge fiscale préalable, aux fins d'éviter ainsi d'importantes distorsions sur le plan de la concurrence ou de faciliter considérablement au contribuable la détermination de l'impôt.

Cette alternative a été introduite en premier lieu pour éviter le cumul de l'impôt. Les fabricants et les commerçants qui, selon la lettre c, chiffre 1 ou lbis, ne sont pas contribuables, sont ainsi autorisés, aux conditions que le Conseil fédéral doit fixer, à se faire assujettir à l'impôt afin d'avoir le droit de déduire la charge fiscale préalable sur les biens et services engagés dans leur entreprise. L'imposition volontaire entre aussi en ligne de compte en ce qui concerne principalement l'aliénation de constructions ou de parties de constructions à des contribuables, comme aussi la cession de leur usage ou de leur jouissance.

Mais l'assujettissement volontaire doit être subordonné à des conditions bien précises relatives, par exemple, à sa durée et à la tenue d'une comptabilité régulière.

- Le chiffre 2 correspond en substance à l'actuel article 54, alinéa 2, lettre c AChA, selon lequel le Département fédéral des finances peut prendre des dispositions dérogeant à l'AChA en ce qui concerne l'imposition de marchandises livrées, affectées à la consommation particulière, reçues ou importées, qui sont déjà grevées d'une charge fiscale spéciale. Selon l'ordonnance no 4g du 19 octobre 1973 du Département fédéral des finances <sup>2)</sup>, il s'agit actuellement des prescriptions spéciales concernant la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires sur la bière et les tabacs manufacturés.
  
- Le chiffre 3 reprend également le droit actuel. L'article 54, alinéa 2, lettre h AChA autorise le Département fédéral des finances à établir des prescriptions spéciales sur l'imposition des livraisons et importations d'or. En se fondant sur cette disposition, le département en question a à nouveau, par ordonnance no 6e du 10 septembre 1986 <sup>3)</sup>, exonéré de l'impôt les transactions portant sur l'or monnayé et l'or fin, ainsi que l'importation de ces marchandises, avec effet au 1er octobre 1986.
  
- Le chiffre 4 a été biffé, car une exonération d'impôt de cette sorte n'est pas conforme aux directives des CE.

2) SR 641.211.1

3) SR 641.233

- Selon le chiffre 5, le Conseil fédéral doit pouvoir ordonner des simplifications, s'il n'en résulte pas des surplus ou des pertes importantes d'impôt, des distorsions notables des conditions de concurrence ou si le décompte d'impôt n'est pas exagérément compliqué pour d'autres contribuables. Le droit actuel connaît d'ailleurs déjà les simplifications résultant d'une évaluation approximative de l'impôt (fixation de forfaits), possibilité prévue à l'article 34, alinéa 2 AChA. Si nécessaire, de telles simplifications peuvent s'écarter des dispositions générales d'exécution existant en la matière.

La lettre i octroie au Conseil fédéral la compétence d'élargir la réglementation spéciale de l'article 7 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA)<sup>4)</sup>, s'agissant d'infractions commises par des personnes morales, des collectivités sans personnalité juridique et des entreprises individuelles, notamment pour fixer à un niveau plus élevé que le maximum prévu de 5'000 francs, le montant des amendes à infliger. Il s'est en effet avéré dans la pratique, en cas d'infractions commises dans des entreprises telles que des sociétés anonymes ou coopératives, qu'il est très difficile, et administrativement disproportionné, de rechercher et de trouver les coupables.

En outre, la règle posée à l'article 6 DPA comporte le danger d'appliquer des sanctions à des auteurs qui sont relativement bas dans la hiérarchie de l'entreprise et de ne pouvoir prononcer à leur encontre - lorsque leurs moyens financiers sont modestes - que des amendes sans rapport avec le montant élevé de l'infraction. L'octroi de cette compétence n'a pas valeur de décision de fond quant à la punissabilité des personnes morales, qui leur a en principe été déniée jusqu'à présent.

le 3e alinéa charge le Conseil fédéral d'assurer la transition entre l'impôt actuel sur le chiffre d'affaires et le nouveau régime. Il s'agit de:

4) SR 313.0

- l'autorisation de déduire l'impôt grevant les stocks de marchandises commerciales et de matières premières au début de l'assujettissement et de
- l'adaptation à l'impôt dû selon le nouveau droit, des prix convenus avant l'entrée en vigueur de celui-ci.

Le relèvement temporaire du taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires en vue de financer l'AVS-AI n'est pas de la compétence du Conseil fédéral. Cette décision entre dans les attributions du Parlement et doit prendre la forme d'un arrêté fédéral de portée générale, soumis au référendum.

De plus, le Conseil fédéral peut ordonner la limitation temporaire de la déduction de la charge fiscale préalable sur les biens d'investissement, s'il est à craindre, selon la situation économique, que l'exonération fiscale immédiate de l'acquisition des biens d'investissement puisse être la cause de perturbations.

Annexes:

- 1: Conséquences financières du nouveau régime financier
- 2: Conséquences financières de la révision des droits de timbre

Annexe 1

NOUVEAU REGIME FINANCIER. CONSEQUENCES FINANCIERES

	Millions de francs
1. Déduction de l'impôt préalable sur les biens d'investissement et les moyens d'exploitation des contribuables (élimination de la taxe occulte)	- 2'115
2. Hausse du seuil d'imposition déterminant l'assujettissement à fr. 75'000, ou à fr. 250'000 si l'avantage fiscal reste inférieur à fr. 4'000	- 20
3. Imposition au taux normal des agents énergétiques jusqu'alors exonérés	+ 310
4. Imposition des travaux immobiliers au taux normal	+ 500
5. Imposition au taux normal des savons et prépara- tions pour lessives jusqu'alors exonérés	+ 45
6. Imposition à un taux réduit des autres marchandises jusqu'alors exonérées	+ 480
7. Impositions de prestations de services	+ 1'710
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>	
Recettes supplémentaires	+ 910
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>	

Annexe 2

REVISION DES DROITS DE TIMBRE. CONSEQUENCES FINANCIERES

	Millions de francs
1. Exonération du droit de négociation des stocks commerciaux de titres	- 220
2. Exonération du droit de négociation sur les euro-émissions et sur les opérations "étranger/étranger"	- 280
3. Exonération des papiers monétaires étrangers	- 130
4. Droit de négociation sur l'émission d'obligations suisses	- 65
5. Droit d'émission sur les obligations suisses	+ 230
6. Droit de timbre sur les primes d'assurances sur la vie	+ 105
7. Autres mesures (en particulier nouvelle définition de la notion de commerçants de titres)	+ 70
8. Suppression des prescriptions de "syndication" de la Banque nationale suisse	- 200
<hr/>	
Perte de recettes	- 490
<hr/>	