

Les "exonérations" dans le système de la TVA suisse

Pascal Rochat

Thèse de doctorat

Lausanne 2002
Editions Bis et Ter

Université de Lausanne - Faculté de Droit

TABLE DES MATIÈRES

0. INTRODUCTION.....	1
1. LE SYSTÈME DE LA TVA SUISSE.....	5
1.1. LES BASES LÉGALES.....	5
1.2. LA NATURE DE L'IMPÔT.....	7
1.2.1. Un impôt indirect.....	7
1.2.2. Un impôt sur la consommation.....	9
1.2.3. Un impôt réel.....	11
1.3. LE FONCTIONNEMENT DE L'IMPÔT.....	12
1.3.1. Introduction.....	12
1.3.2. Impôt non cumulatif prélevé à tous les stades.....	14
1.3.3. Taxe sur la valeur ajoutée: un nom trompeur.....	15
1.3.4. Est-ce le bon moyen pour atteindre le résultat désiré?.....	16
1.4. LES GRANDS PRINCIPES.....	17
1.4.1. Introduction.....	17
1.4.2. La généralité de l'impôt.....	18
1.4.3. La neutralité de l'impôt.....	20
1.4.3.1. Le principe d'égalité.....	20
1.4.3.2. La liberté économique et la neutralité concurrentielle.....	22
1.4.3.3. La neutralité fiscale.....	25
1.4.4. La répercussion de l'impôt.....	27
1.4.5. La déduction de l'impôt préalable.....	31
1.4.6. L'imposition du consommateur final.....	32
1.4.7. L'incompatibilité.....	34
1.4.8. La rentabilité de la perception.....	35
1.4.9. Hiérarchisation des principes.....	36
1.5. LE CHAMP D'APPLICATION.....	37
1.5.1. L'importance du champ d'application.....	37

II

1.5.2. <i>L'objet de l'impôt</i>	38
1.5.3. <i>Le sujet de l'impôt</i>	39
1.5.4. <i>Le champ d'application dans l'espace</i>	40
2. LA DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE	41
2.1. DÉFINITION DE L'IMPÔT PRÉALABLE.....	41
2.2. LES CONDITIONS DE L'OBTENTION DU DROIT À LA DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE.....	42
2.2.1. <i>La qualité d'assujéti</i>	42
2.2.2. <i>La nature des montants d'impôt préalable</i>	43
2.2.3. <i>La nature des prestations fournies</i>	43
2.2.4. <i>Condition déformée >..'</i>	45
2.2.5. <i>Cas particuliers</i>	46
2.3. LE FONCTIONNEMENT.....	48
2.4. BUT ET EFFETS DE LA DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE.....	49
3. LES EXONÉRATIONS SANS DROIT À LA DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE	52
3.1. NOTION.....	52
3.2. EFFETS DE LA SUPPRESSION DU DROIT À LA DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE.....	53
3.2.1. <i>Taxe occulte</i>	53
3.2.2. <i>Effet cumulatif</i>	55
3.2.3. <i>Distorsion concurrentielle</i>	58
3.2.4. <i>Violation du principe de l'égalité de traitement</i>	63
3.3. LES JUSTIFICATIONS.....	65
3.3.1. <i>La consommation méritoire</i>	67
3.3.1.1. Les prestations dans le domaine de la santé.....	68
3.3.1.2. Les prestations dans le domaine de l'assistance sociale et de la sécurité sociale.....	74
3.3.1.3. Les prestations de services dans le domaine de l'éducation, de l'enseignement, de la protection de l'enfance et de la jeunesse.....	75
3.3.1.4. Les prestations de services culturelles.....	76

3.3.1.5. Les opérations des organismes sans but lucratif fournies à leurs membres.....	77
3.3.2. <i>La dégressivité</i>	79
3.3.3. <i>Le cumul d'impôt</i>	80
3.3.3.1. La double imposition interne.....	81
3.3.3.2. La double imposition externe.....	84
3.3.4. <i>Les difficultés techniques</i>	86
3.3.5. <i>Les prestations subventionnées</i>	87
3.3.6. <i>Les «fausses exemptions »</i>	88
3.3.6.1. « L'exemption agricole » (art. 25 al. 1 lit. b LTVA).....	88
3.3.6.2. Les collectivités publiques.....	90
3.3.7. <i>Cas particuliers</i>	93
3.3.7.1. Opérations hors du champ d'application de la TVA.....	93
3.3.7.2. La poste.....	94
3.4. REMISE EN QUESTION.....	94
3.4.1. <i>Pertinence du moyen pour atteindre le but déclaré</i>	94
3.4.2. <i>Critique des justifications avancées</i>	98
3.4.2.1. La consommation méritoire.....	98
3.4.2.2. La dégressivité.....	100
3.4.2.3. Le cumul d'impôt.....	100
3.4.2.4. Les difficultés techniques.....	101
3.4.2.5. Les prestations subventionnées.....	102
3.4.3. <i>L'exonération est-elle un corps étranger dans le système de la TVA ?</i>	107
3.5. ALTERNATIVES À L'EXONÉRATION.....	112
3.5.1. <i>Le taux zéro</i>	112
3.5.2. <i>Autres voies d'allégements fiscaux</i>	117
3.5.2.1. Le taux réduit.....	117
3.5.2.2. Les solutions externes à la TVA.....	119
3.5.3. <i>L'imposition</i>	120
3.6. CONCLUSION.....	121

IV

4. LES FRANCHISES.....	124
4.1. NOTION, JUSTIFICATION, FONCTIONNEMENT.....	124
4.1.1. <i>Notion</i>	124
4.1.2. <i>Justification</i>	125
4.1.3. <i>Fonctionnement</i>	128
4.2. LES FRANCHISES DE L'ARTICLE 19 LTVA'	129
4.2.1. <i>Les livraisons de biens</i>	129
4.2.2. <i>Les prestations de services</i>	132
4.2.2.1. Problèmes généraux.....	132
4.2.2.2. Les prestations de transport.....	134
4.2.2.3. Les autres prestations de services en franchise.....	136
5. LES EXEMPTIONS.....	138
5.1. LES EXEMPTIONS DE LA LTVA.....	138
5.1.1. <i>La limite annuelle du chiffre d'affaires</i>	138
5.1.2. <i>L'exemption de l'art. 25 al. 1 lit. c LTVA</i>	141
5.1.3. <i>Autres exemptions</i>	143
5.2. LES EFFETS.....'	144
5.3. JUSTIFICATIONS ET CRITIQUES.....	146
6. L'OPTION.....	151
6.1. OPTION POUR L'IMPOSITION.....	151
6.2. OPTION POUR L'ASSUJETTISSEMENT.....	153
6.3. JUSTIFICATIONS.....	155
6.3.1. <i>Option pour l'imposition</i>	155
6.3.2. <i>Option pour l'assujettissement</i>	156
6.4. EFFETS.....	157
6.4.1. <i>Option pour l'imposition</i>	157
6.4.2. <i>Option pour l'assujettissement</i>	158
6.5. CRITIQUES.....•	158

7. CONCLUSIONS.....	164
7.1. LE SYSTÈME DE LA TVA SUISSE.....	164
7.2. LA DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE.....	165
7.3. LES EXONÉRATIONS.....	166
7.4. LES FRANCHISES.....	169
7.5. LES EXEMPTIONS.....	170
7.6. L'OPTION.....	172
BIBLIOGRAPHIE.....	175
TABLE DES ABRÉVIATIONS.....	185
TABLE DES ARRÊTS CITÉS.....	187