



Christina Tirinzoni

agent fiduciaire avec brevet fédéral, membre de la direction VATAX Beratung AG, Berne, www.vatax.ch



Makedon Jenni

lic. rer. pol., membre de la direction VATAX Beratung AG, www.vatax.ch chargé de cours à la HES à distance Suisse (Executive Master in VAT)

Les modifications de la pratique intervenant en date du 1.7.2005

Adaptations dans le domaine de la taxe à la valeur ajoutée et leurs effets

L'Administration Fédérale des Contributions vient de publier de plus amples simplifications dans le domaine de la taxe à la valeur ajoutée. Comme ces modifications concernent tout particulièrement des questions matérielles, les réflexions de planification fiscale se retrouvent au premier plan. Il est toutefois nécessaire de procéder à une analyse approfondie.

La deuxième tranche des modifications de pratique dictées par les directives administratives de l'Administration fédérale des contributions (AFC) dans le domaine de la taxe à la valeur ajoutée est entrée en vigueur en date du 1.7.2005. Aussi bien ces modifications de pratique que celles entrées en vigueur le 1.1.2005 (cf. article EXFI no. 3/05) doivent simplifier d'une part la perception de la taxe à la valeur ajoutée sur certaines transactions commerciales déterminées et d'autre part éliminer les situations provoquant des distorsions de concurrence.

Dès la première analyse, il apparaît clairement que les nouvelles modifications portent tout particulièrement sur des questions matérielles. Les auteurs doutent toutefois que ces modifications apportent dans tous les cas de véritables simplifications. Comme le montrent les explications ci-dessous, l'importance attribuée aux

enregistrements détaillés internes s'accroît. La marge de manœuvre des réflexions portant sur la planification fiscale s'étend et il ne faut pas non plus oublier le fait que les modifications s'appliquent rétroactivement également aux cas non réglés.

Les auteurs traitent ci-après certaines modifications particulières de la pratique. Les autres modifications sont disponibles à l'adresse <http://www.estv.admin.ch/data/mwstf/mwstg/druckpdf/610.526-02f.pdf>.

1. Double affection de biens et de services

Les assujettis qui utilisent des biens ou des services tant pour la réalisation d'opérations imposables qu'à des opérations exclues du champ de l'impôt doivent réduire la déduction de l'im-

pôt préalable proportionnellement à l'utilisation. Dans le passé, cette règle posait tout particulièrement des problèmes aux assujettis lors d'affectations se modifiant souvent et à court terme. Dans le passé, cette simplification était déjà applicable sur simple demande écrite mais uniquement dans le domaine des immeubles.

Afin d'éviter des calculs compliqués relatifs à la réduction de l'impôt préalable, il existe désormais **de manière générale** le droit à l'imposition des chiffres d'affaires exonérés de l'impôt. **Contrairement à l'option**, les caractéristiques suivantes sont au centre de cette mesure:

- L'imposition volontaire se fait toujours au taux usuel.
- Un transfert apparent de l'impôt n'est pas autorisé (si l'impôt devait néanmoins être mis en évidence, l'impôt est dû et l'application de la simplification n'a plus lieu d'être).

- La durée d'application est d'au moins une année.
- Une demande écrite n'est (plus) nécessaire.

Il faut en outre souligner que cette simplification s'applique également à des prestations pour lesquelles, à priori, il n'existe pas d'option et, pour autant qu'il soit possible de le déterminer, pour des encaissements ne s'apparentant pas à des recettes comme des dons ou des subventions. Faute d'option, une véritable exonération selon l'art. 14 al. 3 LTVA n'est pas non plus possible pour des prestations imposées exonérées du secteur financier.

L'application de cette simplification exige un enregistrement différencié de tels chiffres d'affaires dans le système de comptabilité avec un codage TVA correspondant et une éventuelle adaptation lors de la facturation. Des questions se posent également en ce qui concerne les conséquences des modifications d'affectation et l'attribution de l'impôt préalable direct.

2. Modification partielle de l'affectation de biens et de services

Une modification de l'affectation fiscalement effective pour la détermination de l'impôt dû sur les prestations à soi-même, respectivement sur l'imposition des apports, selon la méthode approximative n'était jusqu'à présent réalisée que si l'affectation des biens et services, utilisés pour la réalisation de chiffres d'affaires imposables ou non imposables, se modifiait de plus de 10% par rapport à l'année précédente. Selon les directives de l'administration, la méthode retenue devait être employée pendant au moins 10 ans.

Ce calcul approximatif reste autorisé. **Désormais**, la modification partielle d'affectation n'a d'effet fiscal que si l'affectation se modifie de **20%** par rapport à l'année précédente.

Il faut souligner plus particulièrement ici qu'en raison d'une nouvelle pratique, il est possible de procéder à un changement de méthode (détermination effective et non plus approximative des prestations à soi-même et de la défiscalisation des apports) avant la fin du délai de 10 ans. Si l'on souhaite changer de méthode, il faut procéder de la sorte avec effet à partir du 1^{er} janvier 2006. Il convient dès lors de contacter l'AFC jusqu'au plus tard au 31.12.2005.

3. Combinaison de biens et de services imposables

En principe, plusieurs prestations individuelles réunies en un tout homogène (ensembles de biens) sont considérées comme des presta-

tions indépendantes du point de vue du droit de la TVA. Cela concerne par exemple un bouquet de fleurs combiné à une petite bouteille de Champagne. Dans la facture correspondante, la TVA doit donc être mentionnée séparément pour chaque prestation. Dans le sens d'une simplification, il est toutefois possible que l'ensemble de la contre-prestation puisse être traité du point de vue fiscal de la même manière que la prestation prédominante. Jusqu'à l'entrée en vigueur de la modification de la pratique, la valeur de la prestation prédominante (ici le bouquet de fleurs) devait se monter à au moins 90% de la contre-prestation totale pour que cette contre-prestation – sur la base de l'exemple mentionné – puisse être imposée au taux réduit.

Désormais, la valeur de la prestation prédominante minimale ne doit plus être que de **70%** pour que la contre-prestation totale puisse être imposée au taux principal. L'AFC continue d'exiger des **enregistrements internes** qui justifient l'application de cette simplification (calculs de prix, comptabilité d'entreprise). Pour revenir à l'exemple mentionné, il convient de prouver que la valeur du Champagne ajouté (hypothèse: prix d'achat +10% de marge bénéficiaire +7,6% TVA) ne dépasse pas les 30% de la valeur de la contre-prestation totale pour que les recettes obtenues suite à la vente du bouquet de fleur avec Champagne soient imposées au taux réduit. La facture établie à l'intention du bénéficiaire de la prestation doit être rédigée en conséquence.

La «règle des 70%» ne s'applique qu'aux combinaisons de prestations auxquelles s'appliquent aussi bien le taux usuel que le taux réduit. Pour les ensembles de biens avec des prestations exonérées de l'impôt, c'est encore la «règle des 90%» qui s'applique. Si des prestations d'hébergement déjà privilégiées sont fournies, il n'est pas possible de profiter de cette simplification.

4. Déduction de l'impôt préalable en cas de dividendes et de recettes provenant de la vente de participations par des sociétés holding

Si des biens et services grevés d'impôt préalable sont affectés à des opérations exclues du champ de l'impôt ou à des activités qui ne sont pas considérées comme des opérations, la déduction de l'impôt préalable est exclue. Les dividendes sont un exemple d'activités n'étant pas considérées comme des opérations. En cas d'affectation mixte, la déduction de l'impôt préalable doit donc être réduite dans la proportion de l'affectation (cf. art. 41 al. 1 LTVA et

chiffre 1 ci-dessus). La méthode de la déduction réduite de l'impôt préalable doit déboucher sur un résultat correct. La pratique montre que les contribuables ont régulièrement de la peine à déterminer une clé de répartition optimale et correcte pour procéder à cette déduction.

En guise de simplification, l'AFC prévoit désormais d'une part que les **sociétés holding** peuvent réduire la déduction de l'impôt préalable pour les biens et services à affectation mixte au moyen d'un taux de **0,02% des opérations exclues du champ de l'impôt et des activités qui ne sont pas considérées comme des opérations**. Une condition accessoire précise qu'il ne doit s'ensuivre ni avantage, ni désavantage fiscal.

Par ailleurs, la correction forfaitaire de l'impôt préalable de 0,02% trouve une application élargie pour les sociétés qui ne sont pas des sociétés holding. Désormais, les contribuables peuvent appliquer la simplification mentionnée s'ils génèrent plus de 10% de leur chiffre d'affaires total en réalisant des opérations financières exclues du champ de l'impôt telles que l'encaissement d'intérêts ou la vente de papiers-valeurs. La condition pour l'existence d'une activité accessoire est ainsi abandonnée. Il faut néanmoins préciser que selon l'AFC, la limitation selon laquelle il ne doit résulter de cette pratique ni avantage, ni désavantage fiscal s'applique également à ce cas-ci.

5. Majoration des coûts des prestations fournies entre les entreprises d'un groupe

Pour les prestations fournies à des proches, par exemple des entreprises appartenant à un même groupe, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 33 al. 2 LTVA). Par le passé, l'AFC utilisait la méthode «cost-plus» lors de contrôles si des enregistrements correspondants pour la détermination de ce prix entre tiers manquaient. Il pouvait dès lors arriver que les prix facturés soient majorés de 5% à 10%.

Si une **comparaison avec des tiers indépendants** n'est pas possible, par exemple parce que de prestations analogues ne sont pas fournies à des tiers indépendants, l'assujéti doit justifier la valeur fondant le calcul de l'impôt **au moyen d'enregistrements pouvant être contrôlés** (calculs de prix, décomptes de frais et similaires).

Dans ce contexte, on peut d'autant plus s'interroger quant à la valeur de la simplification que les valeurs résultant de «rulings» avec l'imposition directe ne sont pas obligatoires pour la taxe à la valeur ajoutée. Il reste par ailleurs à déter-

miner dans quelle mesure l'AFC reconnaîtra effectivement les documentations présentées. Il faut tout de même s'attendre à ce que dans le cas d'assujettis en mesure de procéder à la déduction totale de l'impôt préalable, l'AFC fasse preuve de générosité en ce qui concerne l'évaluation du prix applicable entre tiers indépendants.

6. Conditions applicables aux cas de représentation directe

Jusqu'à présent, les conditions de preuve d'une représentation directe (affaires d'intermédiaire) étaient difficiles à satisfaire et constituaient des exigences sévères auxquelles les contribuables ne pouvaient souvent pas répondre. L'AFC a accédé – du moins partiellement – aux souhaits de simplification dans ce domaine.

Désormais, il n'est plus nécessaire que le représentant conclue avec le représenté un contrat écrit pour chaque bien en particulier. Il suffit que les objets faisant l'objet de l'entremise soient mentionnés **dans un seul contrat selon le genre** (par exemple un mandat portant sur la vente d'une collection de vins de Bordeaux au nom et pour le compte du représenté). Il faut que le représenté puisse être identifié sans équivoque au moyen de documents pertinents. Lors de la facturation, le représentant doit, comme auparavant, faire mention de la représentation directe et établir un décompte écrit relatif au produit de la vente et à la rémunération qui lui revient.

7. Vente de produits comestibles et de boissons destinés à être emportés (take away)

Ne peuvent profiter du décompte simplifié, respectivement de l'imposition forfaitaire, que les entreprises ci-dessous qui n'ont à disposition que **jusqu'à 20 places assises ou places debout**:

- a) **entreprises mixtes**: boulangeries, boucheries, shops de station-service pour lesquels le chiffre d'affaires propre au magasin représente plus de 50% du chiffre d'affaires take away.
- b) **snack-bars-/stands**: points de vente (sauccisses, kebab, pizzas ou produits analogues, y compris boissons) dont le chiffre d'affaires take away représente plus de 50% du chiffre d'affaires global.
- c) **Manifestations**: par manifestations, l'AFC comprend en principe les manifestations en tout genre qui n'accueillent les visiteurs que pour un court laps de temps (par exemple

au théâtre, au cirque, pendant un concert ou un match de football); mais non les manifestations durant lesquelles les visiteurs peuvent se restaurer pendant une longue durée – souvent toute la journée durant – (par exemple les tournois sportifs, les festivals de musique).

Il faut principalement distinguer les cas où il ne s'agit véritablement pas d'une prestation imposable au taux usuel (consommation sur place) mais d'une livraison au taux réduit de produits comestibles ou de boissons (à l'exception des produits alcoolisés). L'application des taux forfaitaires est par ailleurs liée à diverses conditions telles que l'utilisation de la même méthode pendant tout un exercice ou la saisie par rubriques des achats de marchandises.

Si l'AFC constate lors d'un contrôle qu'une entreprise a déclaré des chiffres d'affaires take away au taux réduit sans pour autant avoir pris des **mesures d'organisation** adéquates ou sans les avoir mises en œuvre correctement de manière à pouvoir prouver ses chiffres d'affaires, elle applique aussi rétroactivement les taux forfaitaires aux entreprises concernées.

Si les mesures d'organisation ont été mises en œuvre correctement par les entreprises concernées, un passage à la «simplification» risque de ne donner aucun sens. Les entreprises de la gastronomie au sens étroit ne sont pas concernées par les modifications présentées ci-dessus. Si ces dernières souhaitent toutefois déclarer leurs chiffres d'affaires take away au taux réduit, les mesures d'organisation adéquates restent indispensables, conformément aux directives administratives.

8. Conclusion

On constate une fois de plus qu'un contribuable désirent optimiser de manière globale sa rubrique TVA devra étudier de manière approfondie les modifications de la pratique entrant en vigueur en date du 1.7.2005. Un grand nombre des modifications mentionnées sont volontaires. Avant toute décision, il convient d'analyser les effets d'un point de vue fiscal et déterminer si les adaptations administratives partiellement nécessaires tiennent compte du calcul de l'impôt présumé simplifié. Bien que des réflexions relatives à la planification fiscale s'imposent, les modifications de la pratique ne sont pas prévues en première ligne pour permettre aux contribuables de profiter d'avantages fiscaux. ■