



Modifications de la pratique valables dès le 1^{er} janvier 2005 – mise en œuvre des directives administratives

L'appel lancé par les milieux économiques pour des simplifications dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée a été entendu non seulement par le monde politique, mais aussi par l'administration. Les modifications de la pratique applicables à partir du 1^{er} janvier 2005 ont été publiées à titre de premières mesures. Un débat approfondi se révèle indispensable.

1 Introduction

Le rapport du Conseil fédéral sur des améliorations de la TVA¹ (taxe sur la valeur ajoutée) a été établi en réponse à un postulat déposé par l'ancien conseiller national Hansueli Raggenbass, lequel souhaitait savoir du gouvernement, entre autres, dans quels domaines des faiblesses et des déficiences avaient été constatées lors de la mise en pratique de la TVA et de quelle manière les entreprises assujetties à l'impôt pouvaient être mises au bénéfice d'allégements et de simplifications.

Les nombreux vœux exprimés par les milieux économiques pour une amélioration et une simplification de la TVA dans le sens d'un allègement, notamment en faveur des PME, se voient exaucés dans le cadre de petites mesures partielles. Ainsi, des modifications de

la pratique ont été mises en vigueur au 1^{er} janvier 2005 – en quelque sorte à titre de mesures immédiates. Ces adaptations de la pratique se basent sur des propositions de réformes susceptibles d'être réalisées dans le système actuel de la TVA.

Afin de réduire les coûts de perception et d'acquiescement, l'accent a été mis, en premier lieu, sur une simplification au plan administratif (cf. aussi les publications «Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA»² et «Que vaut la TVA?»³).

2 Modifications au 1^{er} janvier 2005

Un premier examen révèle que les changements de la pratique entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2005 entraînent, pour la personne

assujettie, de notables allègements au niveau formel et administratif. En y regardant d'un peu plus près, on s'aperçoit toutefois que la mise en œuvre de certaines nouveautés n'est pas clairement réglée et qu'elle nécessite encore une analyse approfondie.

2.1 Facturation

2.1.1 Adresses

Par une modification applicable dès le 1^{er} janvier 2005, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a renoncé à une partie des exigences formelles sévères, régulièrement critiquées, quant à l'inscription de l'adresse entre assujettis. Les changements touchent l'adresse qui était prescrite jusqu'alors (raison de commerce et lieu) sur la base de l'inscription au

→ Exemple:

Anciennes prescriptions en matière d'adresse pour la succursale (non inscrite au registre du commerce) de Thoune de la SA SAMSUR, sise à Aarau et assujettie à l'impôt:

SAMSUR SA
Succursale de
SAMSUR SA, Aarau
Seestrasse 121
3602 Thoune

Nouvelle adresse admise, même si l'établissement stable de Thoune n'est pas inscrite au registre du commerce:

SAMSUR SA
Seestrasse 121
3602 Thoune

Les dispositions concernant **les établissements stables et les succursales présentant d'autres dénominations** sans être inscrites au registre du commerce demeurent valables:

EUTRUP Thoune
Succursale de
SAMSUR SA, Aarau
Seestrasse 121
3602 Thoune

registre du commerce ou au registre des contribuables TVA. Pour ce qui est du nom de la raison de commerce, on ne se fondera dorénavant que sur les inscriptions de registre afférentes. Ce sont en particulier les établissements principaux assujettis à l'impôt et disposant de filiales et d'établissements stables avec la même dénomination, mais **sans inscription** au registre du commerce, qui profitent de cet allègement. Des mentions, telles que «pour adresse» ou «succursale de ...», sont désormais caduques. Pour pouvoir procéder à la déduction de l'impôt préalable, il faut évidemment qu'il ne se présente aucun abus.

2.1.2 Possibilités de corrections subséquentes

Un allègement, à tout le moins purement financier, est accordé aux personnes assujetties en matière de correction ultérieure d'erreurs de forme lors de la facturation. Jusqu'alors, la correction de pièces justificatives comptabilisées rubriquant des taux de TVA erronés ou ne comportant ni taux de TVA, ni numéro TVA, ni période de prestation, ou révélant des descriptifs de prestations insuffisants, était certes admise (formulaires no. 1550 et 1310). Cepen-

dant, le dépôt des formulaires entièrement remplis avait pour conséquence qu'un intérêt moratoire était imposé ultérieurement pour la déduction de l'impôt préalable invoquée trop tôt (en raison d'une pièce justificative non conforme). En vertu de l'art. 37 LTVA, seule une pièce justificative formellement correcte ou corrigée donne droit à une déduction de l'impôt préalable.

Ce principe de l'exactitude formelle subsiste; toutefois, l'AFC renonce à l'avenir à imposer des intérêts moratoires, dans la mesure où l'erreur de forme est rectifiée à l'aide du formulaire no. 1550 ou 1310.

Il serait cependant négligent de vouloir interpréter cette simplification en n'accordant plus d'importance à l'exactitude formelle des justificatifs d'impôt préalable (avant la comptabilisation/le paiement). Au contraire, une correction subséquente des erreurs avec une confirmation du fournisseur (formulaire) ne sera pas possible dans tous les cas, et une utilisation des formulaires pour plusieurs fournisseurs sur plusieurs périodes peut entraîner des dépenses administratives considérables. Comme par le passé, les erreurs qui ne peuvent être corrigées ne donnent pas droit à une déduction de l'impôt préalable.

2.2 Prestations à soi-même selon l'art. 9, al. 2, let. a LTVA

2.2.1 Travaux de construction pour son propre compte donnés à exécuter à des tiers

Une simplification et un allègement notables ont également été réalisés en rapport avec les prestations à soi-même dans le cadre de travaux de construction. Lorsqu'un maître d'ouvrage fait édifier exclusivement par des tiers une construction pour son propre compte, de nouvelles conditions sont applicables pour réaliser l'état de fait de cette taxe spécifique sur les prestations à soi-même.

Le but commercial (accessoire) fixé dans les statuts – construction, rénovation, vente, etc. de biens-fonds – et les éventuelles connaissances professionnelles de personnes proches (participants et personnel) représentaient, au fond, une carte d'entrée involontaire pour la réalisation de cet état de fait fiscal. Les purs investisseurs, dont le but commercial primaire ne consiste pas à édifier des constructions (par exemple, sociétés coopératives d'habitation, caisses de pensions, banques, etc.), sont, depuis le 1^{er} janvier 2005, exemptés de ce décompte exigeant une grande dépense administrative. Il n'est toutefois pas possible de faire valoir une déduction de l'impôt préalable lors de la réception des prestations de construction.

On examine encore si un maître d'ouvrage assume uniquement une pure surveillance (à ne pas confondre avec la direction des travaux de construction!), laquelle peut aussi consister en une assistance commerciale. Il ne doit faire apparaître, vers l'extérieur, aucune disponibilité à exécuter ou à faire exécuter des constructions, que ce soit dans l'en-tête de sa correspondance, sur des documents publicitaires, dans le cadre de sa présentation sur Internet ou autres. En outre, le maître de l'ouvrage ne doit mettre à la disposition des tiers ni infrastructure, telle que baraques de chantier, machines de construction, etc., ni matériels. Si les conditions précitées sont remplies cumulativement, les prestations à soi-même ne sont pas imposées.

2.2.2 Travaux de construction pour son propre compte; base de calcul

La réalisation de l'état de fait des prestations à soi-même dans le cadre de travaux de construction par la personne assujettie entraîne un changement décisif en ce qui concerne la base de calcul de l'impôt. Il convient assurément de mentionner l'abandon de l'intérêt sur les frais d'investissement, ce qui peut exercer une influence déterminante sur la planification fiscale (constructions pour son propre compte par opposition aux constructions pour le compte de tiers).

2.2.3 Activité de conciergerie / «Greenkeepers»

Il est connu que les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien (activité dite de conciergerie) qu'effectuent les personnes assujetties ou leurs employés sur les biens-fonds dans le domaine exclu ne sont plus constitutifs de l'état de fait des prestations à soi-même dans le cadre de travaux de construction. Avec l'introduction des modifications évoquées de la pratique, les travaux effectués pour son propre compte par des gardiens de place et des «greenkeepers» sur des installations sportives sont assimilés aux activités de conciergerie. Cependant, l'édification d'installations de sport peut être constitutive de prestations à soi-même dans le cadre de travaux de construction.

2.3 Trafic transfrontalier

2.3.1 Importation de biens

Pour que la personne assujettie pût procéder à la déduction de l'impôt préalable pour la taxe acquittée lors de l'importation d'objets, elle devait également figurer, jusqu'à l'introduction des modifications de la pratique, en qualité d'importatrice sur les documents d'importation

(avec l'adresse correcte). Dorénavant, la preuve comptable et formelle (comptabilisation de la facture des marchandises établie au nom de la personne assujettie), la possession des originaux des documents d'importation établis par la douane ainsi que la preuve de l'emploi imposable de l'objet importé suffisent (la réalisation cumulative est impérative!). Lors d'une révision TVA, la seule présentation des originaux des documents d'importation ne suffirait donc pas à justifier une déduction de l'impôt préalable.

2.3.2 Livraisons dans le cadre de contrats d'entreprise

Lors de livraisons dans le cadre de contrats d'entreprise par des sociétés étrangères (machines et montage, construction de maison, traitement d'un objet), c'est par principe le prestataire qui sera assujetti en Suisse si la limite du chiffre d'affaires est atteinte (CHF 75 000 ou CHF 250 000 et paiements nets \leq CHF 4000), car le pouvoir de disposition de la prestation ne passe qu'une fois le travail terminé, soit en Suisse. La TVA est soumise au principe de la territorialité, le fournisseur étranger entreprend donc une opération en Suisse entraînant son assujettissement à l'impôt. Si l'acquéreur figure faussement en qualité d'importateur et qu'il fait à nouveau valoir la taxe d'importation acquittée dans son décompte TVA en tant qu'impôt préalable, l'AFC renonce à porter en compte l'impôt préalable si la taxe d'importation correspond à l'impôt suisse, de telle manière que le fisc ne subisse pas de perte.

Si une entreprise étrangère effectuant des livraisons d'ouvrages en Suisse n'atteint pas la limite du chiffre d'affaires, elle peut figurer en qualité d'importatrice de l'acquéreur suisse sur les documents d'importation établis par la douane. L'acquéreur peut alors faire valoir la déduction de l'impôt préalable s'il est en possession des originaux des documents d'importation.

Cette simplification équivaut à elle seule à un assouplissement des prescriptions formelles sévères en matière de désignation de l'importateur. La question d'une renonciation générale à l'enregistrement de fournisseurs d'ouvrages étrangers ne se pose pas.

En cas de non-enregistrement du prestataire étranger (lorsque la limite du chiffre d'affaires n'est pas atteinte), il convient de signaler au surplus que celui-ci ne peut faire valoir l'impôt préalable sur ses frais encourus en Suisse ni dans le cadre de la procédure de remboursement (il effectue une opération en Suisse), ni dans un décompte TVA (il n'est pas assujetti à l'impôt). Pour éviter cet impôt occulte en cas d'impôt préalable déterminant, il est possible d'opter pour l'assujettissement à l'impôt.

2.4 Déduction de l'impôt préalable en cas de fondation d'une entreprise

Depuis le 1^{er} janvier 2005, l'AFC a corrigé sa conception des dépenses assujetties en rapport avec la constitution, l'acquisition de capital, l'assainissement et la liquidation d'une entreprise. Jusqu'alors, il n'était pas possible de déduire un impôt préalable sur des frais de cette nature du point de vue des transactions financières exclues du champ de l'impôt. Désormais, ces dépenses – il s'agit en premier lieu de prestations de services – sont admises dans le cadre de l'art. 38 LTVA au titre d'une déduction de l'impôt préalable.

Un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sur les frais de constitution facturés avant l'inscription au registre du commerce ou au registre des contribuables TVA est aussi possible dans la mesure où les pièces justificatives répondent aux exigences de l'art. 37 LTVA et qu'elles sont établies au nouveau nom de l'entreprise, au nom de constitution ou, par exemple, au nom des associés. La saisie de ces dépenses dans la comptabilité est la condition pour effectuer une déduction de l'impôt préalable et pour un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Dans la perspective d'un tel dégrèvement, il y a lieu de porter les prestations de services à l'actif du bilan.

3 Répercussions des modifications sur la pratique

3.1 Directives administratives en général

Ce ne saurait être le sens et le but d'une loi fédérale de stipuler des dispositions de détail concernant la mise en œuvre pratique des prescriptions qu'elle contient. Avec ses quelque cent articles, la loi sur la TVA (LTVA) ne suffit pas à circonscrire, même imparfaitement et en restant proche de la pratique, la matière complexe que représente ce mode d'«auto-taxation». Cette raison, de même que l'évolution de la jurisprudence au cours des années passées, ont amené l'AFC à s'adresser aux contribuables à l'aide de directives administratives révisées.

Les changements de la pratique représentent, pour l'administration, un moyen pour corriger l'interprétation qu'elle fait de la loi et se conformer ainsi à la volonté «réelle» du législateur. Même si les directives n'ont leur origine ni auprès du législateur, ni auprès des organes judiciaires, elles lient aussi bien les personnes assujetties que l'AFC. L'appréciation légale d'un état de fait concret par la Commission de recours en matière de contributions et par le

Tribunal fédéral peut être obtenue par le biais d'une contestation. Des réserves générales à l'égard de changements de la pratique ne sont cependant pas acceptées.

3.2 Concrétisation des modifications de la pratique au 1^{er} janvier 2005

Par principe, les changements de la pratique sont applicables à tous les contribuables à la date de référence du 1^{er} janvier 2005. Pour sa part, l'AFC appliquait déjà ces modifications aux renseignements oraux et écrits au cours du 4^e trimestre 2004. Dans le cadre d'une révision TVA interne ou externe, il est tenu compte de la plupart des changements à titre rétroactif. En revanche, l'administration ne reconnaît pas d'effet rétroactif aux dispositions sur les fiches de caisse (chiffre 2.1.1 des modifications de la pratique).

Les réclamations en cours déposées auprès de l'AFC sont également appréciées à la lumière de la nouvelle pratique. Pour les décomptes soumis et les procédures de recours closes avant le 1^{er} janvier 2005, une reprise en considération n'est pas possible. Il y a lieu de procéder de ce que la Commission de recours en matière de contributions et le Tribunal fédéral jugeront également conformes à la loi les modifications de la pratique et que celles-ci s'appliqueront, le cas échéant, aux procédures en cours.

4 Conclusion

La simplification des directives administratives applicables représente, pour les assujettis, un allègement bienvenu en matière de perception et de décompte corrects de la TVA. Une déduction fatale consisterait à croire que les changements de pratique discutés (et ceux entrant en vigueur au 1^{er} juillet 2005) rendent, par exemple, superflu tout système de contrôle interne. Afin de réduire à un minimum les risques d'imputation, les contribuables restent tenus d'accorder une grande attention aux questions touchant la TVA et d'étudier dans le détail les nouvelles normes ... pour que celles-ci ne deviennent pas des pierres d'achoppement. ■

¹ Rapport du Conseil fédéral sur des améliorations de la TVA (10 ans de TVA)

² Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA, Union suisse des arts et métiers, Berne, septembre 2003

³ Que vaut la TVA? PricewaterhouseCoopers, Bâle, avril 2004