

«Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration» – modifications concernant la notice no. 11

Il ne suffit pas de compléter le nouveau formulaire no. 764!

Maureen Burgener et Christina Meier-Tirinzoni, Berne*

1. Introduction

Avant d'aborder de manière plus détaillée les modifications, répétons brièvement ce qu'est la procédure de déclaration. Cette dernière est définie à l'art. 47 al. 3 de la loi fédérale sur la taxe à la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (LTVA). L'idée de la procédure de déclaration est de ne pas gêner d'éventuelles restructurations d'entreprises par une immobilisation de liquidité inutile. Le fournisseur de la prestation (**cédant**) n'est plus tenu de payer la taxe à la valeur ajoutée. L'assujetti remplit par contre son obligation fiscale en déposant une déclaration. Le bénéficiaire de la prestation (cessionnaire) n'a par conséquent pas droit non plus à la déduction de l'impôt préalable.

Si les quatre conditions suivantes:

- 1) Transmission imposable
- 2) Obligation fiscale de tous les participants
- 3) Transmission de tout ou d'une partie d'un patrimoine
- 4) Existence d'un cas de réorganisation

sont remplies, la procédure de taxation s'impose obligatoirement et doit intervenir dans les 30 jours à compter du transfert du patrimoine par déclaration auprès de l'AFC au moyen du formulaire no. 764.

2. Principales modifications

Le principe d'un transfert de patrimoine selon le chiffre 2 de l'ancienne notice no. 11 (aN11) a été repris tel quel par la nouvelle notice no. 11 (N11). Cependant, la prise en compte de la Lfus élargit considérablement le domaine d'application de la N11.

Si une transaction s'opère sous forme de fusion, de scission ou de transfert de patrimoine selon les disposi-

tions de la Lfus, si ce transfert est imposable et si les participants sont contribuables, les conditions 3) et 4) sont désormais **automatiquement** remplies. La procédure de déclaration s'applique dès lors.

On mentionnera en tant que principale modification l'interprétation plus large de la notion de patrimoine partiel **dès que l'on est en présence d'une restructuration fiscalement neutre au sens des art. 19 et 61 LIFD**. Les conditions posées à un patrimoine partiel (globa-

Résumé:

Sur la base de la loi sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Lfus) entrée en vigueur au 1^{er} juillet 2004, l'Administration fédérale des contributions, département principal de la taxe à la valeur ajoutée (AFC), vient de remodeler et de publier la notice no. 11 «Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration». La nouvelle version de cette notice est valable depuis le 1^{er} juillet 2004.

lité de biens/services identiques ou similaires ou globalité de biens/de services différents pour l'exercice d'une activité homogène) dans le cadre d'une transaction exécutée selon les dispositions de la Lfus ont été assouplies. Dans un tel cas, un patrimoine partiel peut très bien être constitué de seulement quelques biens individuels. Il faut tout particulièrement mentionner que si la neutralité fiscale devait disparaître sur la base d'une violation d'un délai de blocage en relation avec la vente de parts, cela n'aurait aucune conséquence pour la taxe sur la valeur ajoutée.

Par ailleurs, en cas de transformation modifiant la forme juridique selon les art. 54, 97 et 99 Lfus (les rapports de droit et le sujet fiscal demeurent les mêmes), la procédure de déclaration ne s'applique **plus**. Cela signifie que la société peut conserver son numéro TVA, son mode et sa méthode de déclaration

ainsi que diverses options relatives aux chiffres d'affaires exemptés. La modification de la forme juridique doit être déclarée à l'AFC dans les 30 jours avec l'extrait du RC correspondant.

Si un changement de forme juridique s'opère dans le cas d'une entreprise individuelle, la procédure de déclaration **doit** être appliquée pour autant que les quatre conditions susmentionnées soient remplies. La raison individuelle doit être radiée du registre des contribuables TVA et le nouveau sujet fiscal doit être enregistré le cas échéant. La société nouvellement créée se voit par la suite attribuer un nouveau numéro TVA.

3. Formalités

3.1. Formulaire de déclaration

Le formulaire de déclaration de transfert de patrimoine no. 764 dûment complété doit être déposé dans les 30 jours à compter du transfert (la date du transfert est identique à la date de l'inscription au RC, respectivement la date de la conclusion du contrat). Désormais, les biens et services transférés doivent être indiqués à la **valeur de transfert effective** et subdivisés selon la valeur de **toutes les parties du patrimoine transférées** et selon la valeur des **parties du patrimoine transmises soumises à imposition**. Selon le chiffre 3.1 de la N11, une liste indiquant la répartition en éléments du patrimoine **imposables** et **non imposables** doit être jointe au formulaire. Cette subdivision constitue un nouveau défi pour les contribuables. Cette nouvelle pratique semble indiquer que le fait de compléter le formulaire de manière formellement correcte pourrait entraîner des coûts considérables.

L'AFC comprend par valeurs de transfert effectives celles qui découlent du calcul de la valeur résiduelle à la date du transfert (cf. chiffre 4 ci-dessous).

Si le transfert des éléments du patrimoine se fait dans le cadre d'une restructuration neutre d'un point de vue fiscal au sens des art. 19 et 61 LIFD, il est cependant possible d'indiquer les paramètres relatifs au revenu, respectivement à l'impôt sur les bénéfices. Il convient toutefois de considérer avec prudence ce qui semble à première vue constituer une facilité. Si une modification de l'affectation des biens/services transmis intervient au moment du transfert ou plus tard, la valeur résiduelle déterminante du point de vue de la TVA sera utilisée comme base de calcul (cf. chiffre 4 ci-dessous).

3.2 Déduction injustifiée de l'impôt préalable

Si la procédure de déclaration n'est pas appliquée lors d'un transfert de patrimoine – bien que les conditions

auraient été remplies – il se pose le problème de la déduction de l'impôt préalable. Si l'AFC constate que les conditions auraient été remplies, cette dernière applique la procédure de déclaration a posteriori – même au-delà du délai de 30 jours. Si le bulletin de vente comporte un justificatif TVA, le cessionnaire ne peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable, malgré l'existence d'un justificatif TVA conforme. Si l'impôt préalable devait avoir été déjà déduit, il sera facturé à nouveau. Si toutefois, l'impôt a été payé par le cédant à l'AFC, celle-ci peut renoncer à des corrections ultérieures pour autant qu'une preuve du paiement de l'impôt puisse être fournie. Ce geste de l'AFC permet de minimiser considérablement le risque d'une perte de l'impôt préalable en cas de non application par erreur de la procédure de déclaration.

3.3 Application de la procédure de déclaration – oui/non

Le contribuable cédant doit en principe examiner lui-même si la procédure de déclaration s'applique ou non. Désormais, il lui est possible de présenter son cas à l'AFC pour évaluation. La durée de traitement du dossier dépend toutefois de l'exhaustivité des documents présentés.

3.4 Justificatifs relatifs à l'impôt préalable

On sait que les factures de fournisseurs doivent être établies de manière formellement correctes conformément à l'art. 37 LTVA pour que le contribuable bénéficiaire de la prestation puisse faire valoir la déduction de l'impôt préalable dans le cadre de son activité imposable. Dans tous les cas de réorganisations survient le problème de l'adressage correct. Afin de faciliter les opérations dans ce cas précis, l'AFC accorde désormais un délai de transition de **six mois** pour les justificatifs relatifs à l'impôt préalable. Au terme de ce délai, l'adresse du bénéficiaire doit correspondre à celle de l'inscription au registre TVA. Selon le chiffre 3.2.4 N11, ce délai de transition s'applique à toutes les transformations de raisons sociales (et donc également aux raisons individuelles).

4. Modification de l'affectation

4.1. Généralités

Le principe général veut que le contribuable achetant un bien puisse déduire l'impôt préalable pour autant qu'il destine ce bien à une affectation imposable. Dans le cas d'une éventuelle réduction du droit à la déduction de l'impôt préalable, il ne joue aucun rôle de sa-

voir dans quelle mesure le vendeur a utilisé le bien en question pour une affectation imposable.

Lors d'un transfert avec procédure de déclaration, il ne résulte aucun impôt préalable déductible (déclaration en lieu et place de paiement). Pour pouvoir constater une modification de l'affectation des biens ou services repris auprès du cessionnaire, aussi bien l'affectation auprès du cédant que la future affectation auprès du cessionnaire sont déterminantes. Si le cessionnaire devait utiliser les biens (et services) dans une autre mesure que le cédant, on est en présence d'une modification d'affectation qui peut en principe entraîner un impôt pour prestations à soi-même.

4.2 Base de calcul et justificatif

Dans l'ancienne aN11, le cessionnaire pouvait **incontestablement** prouver au moyen de documents fournis par le cédant que l'affectation future ne s'écarterait pas de l'affectation des biens et services auprès du cédant. Dans la nouvelle N11, l'AFC décrit pour la première fois le terme «incontestablement» par «facile à comprendre et à justifier». Il doit donc s'agir d'une preuve fiable et facile à contrôler. Pour cela, l'AFC demande des justificatifs relatifs à la déduction de l'impôt préalable, des enregistrements relatifs aux clés de raccourci, des décomptes TVA, une comptabilité des installations, des comptes de la comptabilité d'exploitation et des éléments similaires.

Il faut donc fortement recommander au cessionnaire d'exiger du cédant, lors de la reprise de biens et de services selon la procédure de déclaration, les documents permettant de prouver l'affectation préalable des biens et services considérés auprès du cédant. Désormais, l'AFC accepte non seulement des documents originaux mais aussi des copies en guise de justificatifs. La justification de l'affectation préalable peut (sur mandat du cédant) se faire déjà lors de la procédure de déclaration auprès de l'AFC.

Si l'ampleur de l'affectation imposable auprès du cessionnaire est identique à celle auprès du cédant, le transfert se fera de manière neutre d'un point de vue fiscal (pas d'impôt de consommation/pas de défiscalisation des apports). Si l'ampleur de l'affectation imposable des biens repris est inférieure ou supérieure à celle qui prévalait auprès du cédant, l'impôt sur prestations à soi-même est dû, respectivement le droit à une défiscalisation des apports apparaît. La valeur résiduelle sert de base de calcul – les amortissements se réfèrent à l'art. 34 LÉTVA (20% par an pour actifs mobiliers et services et 5% par an pour actifs/services immobiliers). Si la modification de l'affectation n'intervient pas au moment du transfert mais plus tard, le calcul des amor-

tissements (pour la détermination de la valeur résiduelle) – pour autant que les documents nécessaires soient disponibles – tiendra compte de la **durée d'utilisation auprès du cédant**.

Si les documents précités ne permettent pas de fournir la preuve de l'affectation préalable, la possibilité de défiscaliser les apports disparaît. Le prix de reprise, respectivement la valeur de transfert **effective** des objets et services (cf. chiffre 3 ci-dessus) sert de base de calcul pour la détermination de l'impôt pour prestations à soi-même.

Les objets usés servant jusqu'alors à une activité exclue du champ de l'impôt (selon l'art. 18 LTVA) ne font **pas l'objet** d'un transfert **imposable** avec procédure de déclaration. Une défiscalisation des apports pour de tels objets n'est possible que dans le cas d'une succession fiscale dans le cadre d'une succession (art. 30 al. 2 LTVA; communication en pratique du 8 mars/28 juin 2004).

Lors du transfert de biens immobiliers, rien ne change par rapport aux dispositions de l'ancienne notice aN11. Le principe reste donc valable selon lequel les biens immobiliers voués par le cédant à une affectation professionnelle et destinés (avant le transfert) à être loués continuent – même après le transfert – à faire partie du champ de l'impôt. Si les biens immobiliers font l'objet d'une restructuration et si la procédure de déclaration s'applique, il faut donc examiner s'il peut être judicieux de provoquer une modification de l'affectation avant le transfert et de régler un éventuel impôt sur prestations à soi-même. L'AFC accorde cette possibilité sur demande mais seulement si l'impôt a été payé ou si son paiement est garanti au moment du transfert.

5. Succession fiscale / responsabilité

Selon l'aN11, le cessionnaire d'actifs et de passifs reprend les droits et obligations fiscaux de la société qu'il reprend. En matière de responsabilité, l'aN11 renvoyait à l'art. 30 al. 2 LTVA dont il découle que l'ancien débiteur fiscal répond des dettes, pendant deux ans à compter de la communication ou de la publication de la reprise de la dette fiscale existant avant la reprise, de manière solidaire avec le nouveau débiteur fiscal.

Cette disposition continue de s'appliquer également aux transferts d'actifs et de passifs conformément à la N11. S'il s'agit toutefois d'une **transaction selon la Lfus, des dispositions relatives à la responsabilité plus strictes** s'appliquent (art. 26, 48 et 68 al. 1 Lfus).

6. Conclusion

L'AFC a répondu aux vœux de l'économie et des experts fiscaux: en reformulant sa notice N11, elle a d'une part concrétisé sa pratique tout en l'adaptant d'autre part aux dispositions de la nouvelle loi sur la fusion. Il semble donc, à première vue du moins, que l'AFC ait fait un effort pour ne pas rendre plus difficiles sans raison d'indispensables adaptations structurelles des entreprises par des obstacles fiscaux. Il ne faut toutefois pas oublier que les contribuables continuent d'être soumis à de très lourdes obligations – tout particulièrement dans le cadre de restructurations – en raison du principe de l'auto-taxation sur lequel repose la TVA. Il s'agit plus précisément des enregistrements complexes en relation avec les actifs mobiliers et immobiliers, des bases pour le calcul d'éventuelles modifications d'affectation, des exigences formelles posées aux factures d'entrée donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, des questions d'organisation relatives à la conservation de documents en relation avec les biens immobiliers (par exemple un cercle d'archivage séparé en raison d'une durée d'amortissement plus longue) etc. pour n'en citer que quelques unes. On retiendra finalement que les modifications et les concrétisations contenues dans la N11 contribuent effectivement à faciliter la réalisation de restructurations d'entreprises. L'exécution correcte de telles restructurations du point de vue des exigences de la TVA reste néanmoins extrêmement difficile. ■

* Maureen Burgener, économiste d'entreprise FH, VATAX Beratung AG, et Christina Meier-Tirinzoni, experte fiduciaire, dipl. féd., membre de la direction VATAX Beratung AG, Berne, www.vatax.ch

Modifications de la pratique valables à partir du 1.1.2005

Remarques préliminaires

Les présentes modifications de la pratique entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2005. Les renseignements donnés oralement ou par écrit, sur la base de l'ancienne pratique et ne concordant pas avec le contenu de la présente publication, ne sont plus valables à partir de cette date.

Liste des abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2001 sur la TVA
chif.	Chiffre dans les publications de l'AFC
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA; RS 641.20)

1. Introduction

Dans son postulat «Évaluation de la TVA», l'ancien conseiller national Hansueli Raggenbass a demandé au Conseil fédéral de rédiger pour fin 2004 un rapport mentionnant des simplifications et des modifications de la TVA. Les modifications ci-après s'appuient sur les résultats de la procédure de consultation mise en place pour ce postulat, ainsi que sur les expériences faites par l'AFC au cours de son activité.

2. Modifications

2.1 Facturation

2.1.1 Prescriptions formelles pour les fiches et les tickets de caisses enregistreuses

Les factures et les documents qui sont assimilés à des factures dans les transactions commerciales doivent contenir toutes les données qui figurent à l'article 37 alinéa 1 LTVA pour donner droit à la déduction de l'impôt préalable. Seuls les fiches et les tickets de caisses enregistreuses (p. ex. tickets de caisses des supermarchés, tickets de parkings couverts, quittances d'acquisition de carburant à la pompe) jusqu'à 200 francs permettaient de renoncer à mentionner le nom et l'adresse du destinataire de la prestation, par mesure de simplification. Désormais, la limite s'élève à 400 francs. Cette simplification n'est pas applicable pour les factures et les quittances écrites à la main ou à la machine.

Publications concernées par cette modification: ch. 785, chif. 7.2 brochure n° 06 «Commerce de détail», chif. 3.2 brochure n° 10 «Entreprises de transport concessionnaires (ETC), téléphoniques et remontées mécaniques», chif. 5.2.2 brochure n° 13 «Télécommunications», chif. 2.10 brochure n° 19 «Formation et recherche» et chif. 7.1 brochure n° 22 «Culture»

2.1.2 Adresse admise dans les transactions commerciales

Pour donner droit à la déduction de l'impôt préalable, une facture doit contenir l'adresse que le destinataire a le droit d'utiliser dans les transactions commerciales. Jusqu'ici, seule l'adresse (le lieu) figurant dans le registre du commerce ou celle figurant dans le registre des contribuables TVA était admise. Désormais, on renonce à cette restriction.

À partir du 1^{er} janvier 2005, toutes les adresses utilisées dans les transactions commerciales sont reconnues, en particulier celles de succursales, d'établissements secondaires, etc., ainsi que les adresses de destinataires ayant leur siège sur le territoire suisse qui disposent d'une case postale en Suisse; peu importe s'ils sont inscrits au registre du commerce ou au registre des contribuables TVA. En outre, la rue et le numéro, le NPA, le numéro de la case postale, etc., ne sont pas déterminants pour la déduction de l'impôt préalable.

Cette facilité n'est pas valable pour les entreprises dont le siège est à l'étranger et qui disposent d'une case postale en Suisse. Dans ce genre de cas, l'impôt préalable peut être déduit à condition

- que les autres conditions qui figurent à l'article 37 alinéa 1 LTVA soient remplies;
- qu'il s'agisse clairement d'une dépense justifiée par l'usage commercial;
- que la facture ait été comptabilisée;
- qu'il n'y ait pas d'abus.

Ces conditions doivent être remplies simultanément.

Ce qui précède est également valable pour l'adresse du fournisseur de la prestation (art. 37 al. 1 let. a LTVA).

Cette modification concerne le ch. 759.

2.1.3 Mention du représentant fiscal sur le territoire suisse dans des factures établies par des assujettis étrangers

Jusqu'à présent, les factures établies par des assujettis étrangers devaient mentionner le nom et l'adresse du représentant fiscal sur le territoire suisse. Cette exigence disparaît.

2.1.4 Factures en monnaie étrangère au sein d'un groupe de sociétés

Il faut appliquer le cours du jour ou le cours moyen mensuel publié par l'AFC pour calculer l'impôt dû et la déduction de l'impôt préalable au cas où le montant de la facture n'est pas en francs suisses.

Si des factures en monnaie étrangère sont établies entre des sociétés appartenant au même groupe, l'impôt peut se calculer à l'aide du cours fixé par le groupe. La méthode de calcul appliquant le cours du groupe doit être conservée pendant une année.

Toutefois, il existe une restriction pour les livraisons de biens et les prestations de services fournies à des sociétés appartenant à un groupe si ces livraisons et prestations de services sont utilisées exclusivement à des fins exclues du champ de l'impôt ou qu'elles le sont tant à des fins imposables qu'à des fins exclues du champ de l'impôt (double affectation). Pour le calcul de la correction de l'impôt préalable en fonction de l'affectation, le destinataire de la prestation doit se baser sur les cours publiés par l'AFC.

Ce qui précède est seulement valable pour la TVA grevant des livraisons et des prestations fournies sur le territoire suisse, ce n'est pas valable pour la TVA à l'importation (art. 76 al. 5 LTVA).

Cette modification concerne les ch. 209 ss ainsi que les chif. 1 et 5 de la notice n° 21 «TVA et monnaies étrangères».

2.1.5 Corrections effectuées à l'aide des formulaires n° 1310 et 1550

En cas d'erreurs de forme pouvant être corrigées à l'aide des formulaires n° 1310 et 1550, aucun intérêt moratoire n'est perçu.

2.2 Prestations à soi-même en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA

2.2.1 Assujettissement en cas de travaux de construction donnés à exécuter exclusivement à des tiers

Quiconque exécute ou fait exécuter pour son propre compte des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à la disposition de tiers à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (bail à loyer / bail à ferme), peut être assujetti à la TVA en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA en relation avec l'article 21 alinéa 1 LTVA. Ceci vaut en principe également lorsqu'une personne fait réaliser en tant qu'investisseur, c'est-à-dire comme bailleur de fonds, une construction exclusivement par des tiers (artisan, architecte, évent. entrepreneur général) et limite ses (propres) prestations à l'assistance commerciale et à des activités de surveillance, donc à des fonctions qui incombent également à tout autre maître de l'ouvrage (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage).

Si, en cas de travaux de construction donnés à exécuter exclusivement à des tiers, les conditions requises par l'AFC étaient remplies (v. chif. 7.3.1 brochure spéciale n° 04 «Prestations à soi-même», resp. chif. 17.1 brochure n° 04 «Industrie du bâtiment»), il était admis que, dans de tels cas, chez l'investisseur (maître de l'ouvrage), les travaux effectués n'étaient pas constitutifs de prestations à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA ni n'entraînaient à eux seuls l'assujettissement subjectif à la TVA selon l'article 21 LTVA.

Dorénavant, pour qu'il n'y ait ni imposition de prestations à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA, ni assujettissement à ce titre, seules les conditions suivantes doivent encore être remplies cumulativement:

- Tous les travaux exécutés sur des constructions, c'est-à-dire également la direction/conduite des travaux, sont effectués par des tiers¹, excepté les éventuelles activités en propre de surveillance (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage);
- d'après les apparences, il n'y a aucune disponibilité à exécuter ou à faire exécuter un quelconque travail sur des constructions pour des tiers;
- aucune marchandise, aucun matériel et/ou infrastructure (machines, etc.) ne sont mis à la disposition de tiers mandatés pour l'exécution de travaux de construction.

Ainsi, l'état de fait constitutif de prestations à soi-même n'est plus réalisé en ce qui concerne surtout les sociétés coopératives d'habitation, les caisses de pension, les compagnies d'assurances et les banques qui confient, à l'exception des activités de surveillance (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage), l'ensemble des travaux à des tiers. Dans de tels cas, il n'existe toutefois aucun droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses effectuées.

Ces modifications concernent les ch. 452 à 456, ainsi que le chif. 7.3.1 de la brochure spéciale n° 04 «Prestations à soi-même» et le chif. 17.1 de la brochure n° 04 «Industrie du bâtiment», de même que la communication de la pratique de l'AFC du 6 décembre 2001.

2.2.2 Base de calcul de l'impôt

Si l'on est en présence de prestations à soi-même en vertu de l'art. 9 al. 2 let. a LTVA, l'AFC admet, au sens d'un calcul par approximation, que l'impôt dû à ce titre soit calculé, conformément à l'art. 34 al. 4 LTVA, sur la base des frais d'investissement (sans les dépenses comprises dans la valeur du terrain).

Ne doivent dorénavant plus être pris en considération pour déterminer les frais d'investissement:

- les intérêts intercalaires et autres intérêts de crédits à la construction, les commissions de crédits (intérêts de construction)
- les taxes de permis de construire, les taxes de police des constructions;
- les taxes de raccordement, payables en règle générale une seule fois, aux réseaux d'électricité, de gaz, d'eau, d'évacuation des eaux usées, de télécommunications;
- les primes pour l'assurance responsabilité civile du maître de l'ouvrage et les primes de l'assurance des travaux de construction;
- les primes de l'assurance bâtiment pendant les travaux de construction;
- les contributions compensatoires versées aux pouvoirs publics (p. ex. pour abris PC et places de parc);
- les frais d'estimation de l'assurance cantonale des bâtiments ou d'autres tiers.

Ces modifications concernent les ch. 475, 488 et 493, les chif. 7.3.3 à 7.3.5 de la brochure spéciale n° 04 «Prestations à soi-même» et les chif. 17.3 à 17.5 de la brochure n° 04 «Industrie du bâtiment».

2.2.3 Travaux exécutés sur des installations sportives

Ne sont pas constitutifs de prestations à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 2 LTVA, les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par l'assujetti ou ses employés.

Cela vaut dorénavant également pour les travaux de ce genre exécutés en propre sur des installations sportives (en particulier par des gardiens de place et des greenkeepers).

Sont concernés par ces modifications le chif. 7.6.2.1 de la brochure spéciale n° 04 «Prestations à soi-même» et le chif. 20.2.1 de la brochure n° 04 «Industrie du bâtiment», ainsi que le chif. 10.2.2 de la brochure n° 23 «Sport».

2.3 Trafic transfrontalier

2.3.1 Importation de biens

Les assujettis peuvent déduire dans leur décompte TVA, à titre d'impôt préalable, l'impôt sur l'importation de biens qu'ils ont versé ou qu'ils doivent à l'AFD, ainsi que l'impôt grevant des biens importés qu'ils ont déclaré (art. 38 al. 1 let. c LTVA), à condition que les documents d'importation soient établis au nom et à l'adresse de l'assujetti (importateur), plus précisément à l'adresse qu'il a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales (ch. 760).

Dorénavant, la déduction de l'impôt préalable est également autorisée lorsque le document douanier d'importation n'est pas établi au nom de l'assujetti, pour autant que:

- il soit en possession du document d'importation original établi par la douane;
- la facture soit établie à son nom et ait été inscrite dans sa comptabilité;
- il puisse prouver que les biens importés ont été affectés à des fins imposables;
- tout abus puisse être exclu.

Ces conditions doivent être remplies cumulativement.

Cette modification concerne les ch. 740 ss et les chif. 3.1.1, 3.1.2 et 3.1.4 de la notice n° 05 «Lieu de la livraison de biens».

2.3.2 Livraisons dans le cadre de contrats d'entreprise

En cas de livraisons que des entreprises étrangères non assujetties effectuent sur le territoire suisse dans le cadre de contrats d'entreprise, les prestataires étrangers doivent, dans les documents d'importation établis par la douane, être mentionnés comme importateurs par adresse des acquéreurs suisses et les acquéreurs suisses comme destinataires (chif. 3.1.4 de la notice n° 05 «Lieu de la livraison de biens»). Si le destinataire est en possession des documents d'importation originaux établis par la douane et qu'il a comptabilisé cette livraison, il peut déduire l'impôt préalable sur la base du document d'importation original établi par la douane, dans la mesure où les conditions de l'article 38 LTVA sont remplies.

En cas d'inscription rétroactive du prestataire étranger dans le registre des contribuables en qualité d'assujetti TVA, l'AFD renonce à imposer le chiffre d'affaires y relatif, si la créance fiscale selon la LTVA (TVA sur le territoire suisse/TVA à l'importation) est couverte. Si le destinataire a procédé à la déduction de l'impôt à l'importation à titre d'impôt préalable, le prestataire étranger ne pourra pas (plus) faire valoir ce droit pour ce qui concerne le passé.

Cette modification concerne les ch. 740 ss et le chif. 3.1.4 de la notice n° 05 «Lieu de la livraison de biens».

2.4 Impôt préalable grevant les frais de constitution et frais similaires

Jusqu'à présent, la déduction de l'impôt préalable grevant les frais de constitution, tels que les dépenses pour authentification des dispositions adoptées lors de l'assemblée générale constitutive, l'inscription au registre du commerce, l'organisation (analyses de marché, campagnes publicitaires, etc.) n'était pas prévue.

A l'avenir, la déduction de l'impôt préalable grevant les frais de constitution est autorisée (également dans le cadre du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable), si ces frais concernent une activité commerciale imposable et que, de plus, ils ont été inscrits dans la comptabilité. Il en va de même pour tout montant d'impôt imputé sur

- les frais d'augmentation de capital ou d'obtention de capitaux étrangers (p. ex. obligations d'emprunt);
- les frais en relation avec des contributions à des fins d'assainissement dans le sens de la notice n° 23 «Contributions des actionnaires et des associés, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement»;
- les frais de cessation d'activité et de liquidation.

Pour les instituts bancaires qui appliquent la méthode du forfait d'impôt préalable spécifique à leur branche (chif. 7 brochure n° 14 «Finance»), l'impôt grevant de tels frais se calcule en utilisant ce forfait.

Les frais en relation avec l'octroi de crédits, les intérêts et les chiffres d'affaires résultant du commerce de papiers-valeurs ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable, comme cela était déjà le cas jusqu'à présent.

L'impôt préalable ne peut cependant être déduit que s'il existe des factures pour lesquelles toutes les conditions formelles de l'article 37 alinéa 1 LTVA sont remplies. Si, au moment où les frais de constitution ont été facturés, l'entreprise n'était pas encore inscrite au registre du commerce, respectivement dans le registre des contribuables en qualité d'assujettie TVA, le nom d'un associé individuel, le «nom de constitution» ou un nom similaire sont également acceptés, dans ce cas parti-

culier, au sens de l'article 37 alinéa 1 lettre b LTVA, pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

Cette modification concerne le chif. 7.2 de la brochure spéciale n° 05 «Changements d'affectation» et le chif. 1.2.2.2 de la brochure spéciale n° 06 «Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation».

2.5 Contrats de livraison avec compensation du droit de livraison exclusive

Dans un tel cas, le fournisseur accorde un prêt sans intérêt à l'acquéreur, dans le cadre d'un contrat de livraison (p. ex. contrat de livraison de boissons entre une brasserie et une entreprise de restauration). L'intérêt qui ne doit pas être payé représente la contre-prestation pour l'engagement de l'acquéreur à octroyer à ce fournisseur le droit exclusif de lui livrer un bien; cette contre-prestation était jusqu'ici imposable au taux normal chez l'acquéreur.

Dorénavant, l'intérêt qui ne doit pas être payé ne doit plus être imposé.

Cette modification concerne le chif. 4.9 de la brochure n° 08 «Hôtellerie et restauration».

D'autres modifications de la pratique sont prévus pour le 1^{er} juillet 2005 (voir

http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/praxis/pdf/pa_010705_d.pdf).

(Division principale de la TVA Administration fédérale des contributions AFC, 22.11.2004,

<http://www.estv.admin.ch/data/mwst/f/mwstg/druckpdf/610.526-01f.pdf>) ■

¹Si une entreprise fournit des prestations à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art.33 al.2 LTVA).