

Changements dans l'attribution des taux de la dette fiscale nette sous la TVA – des nouveautés prometteuses?

Makedon Jenni* et Christina Meier*, Berne

Conjointement avec la communication du 7 juin 2004 concernant la pratique et une lettre d'information adressée aux assujettis, l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la TVA, a récemment publié la nouvelle brochure spéciale no. 3a consacrée au thème des «taux de la dette fiscale nette». A l'arrière-plan de celle-ci se trouvent de nouveaux calculs systématiques des taux de la dette fiscale nette et des taux forfaitaires des branches et des activités. En conséquence, quelque 30% de ces branches et activités

Résumé

Avec la version la plus récente de la brochure spéciale consacrée aux taux de la dette fiscale nette, l'Administration fédérale des contributions place le contribuable TVA devant de nouvelles réalités. Outre des modifications dans l'attribution des taux de la dette fiscale nette aux diverses branches et activités, il y a lieu de tenir compte d'autres nouveautés de nature matérielle. Il convient d'examiner un éventuel changement de méthode de décompte et de le mettre en œuvre rapidement s'il paraît judicieux.

sont désormais attribués à un autre taux de décompte (en règle générale inférieur). Ainsi, les assujettis concernés par ce changement ont la possibilité de changer de méthode de décompte. Les modifications entrent en vigueur au 1^{er} juillet 2004 – les assujettis peuvent, pour le moment, réagir jusqu'à fin août 2004.

1. Introduction

Avec la 4^e révision relative à la présente thématique dans un intervalle de presque dix ans, l'AFC a introduit diverses modifications. Une fois de plus, on peut constater que la dynamique du développement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est ininterrompue et que la pratique administrative continue à poser aux assujettis des exigences des plus élevées¹. La thématique présente, au second coup d'œil, de nombreuses facettes – ce qui n'est plus surprenant depuis longtemps – et cela

également en ce qui concerne les taux de la dette fiscale nette.

Avant de traiter des modifications radicales qu'évoque la brochure spéciale no. 3a, il convient de rappeler succinctement l'arrière-plan de la méthode du taux de la dette fiscale nette sous la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA). Le sens et le but de la méthode du décompte forfaitaire selon les taux de la dette fiscale nette, stipulée dans l'art. 59 LTVA, consiste à permettre aux petites et moyennes entreprises un meilleur aménagement des conditions-cadres dans le domaine de la TVA et à les décharger d'impenses inappropriées de nature administrative. Dans sa pratique, l'AFC n'accorde, en principe, que des simplifications purement techniques au plan des décomptes, d'autant plus que le législateur n'a pas prévu de traitements de faveur au plan fiscal.

Doit être qualifié d'allègement central résultant de la méthode du taux de la dette fiscale nette le fait que les impôts préalables grevant les dépenses doivent être considérés comme pris en compte au sens d'un forfait. L'allègement administratif primaire est documenté par l'abandon de la détermination fastidieuse des diverses parts de l'impôt préalable²; de plus, l'examen formel des comptes créditeurs n'est pas nécessaire. Dans une optique arithmétique, le taux de la dette fiscale nette reflète (sous la forme d'un taux de décompte plus bas) la différence entre le taux de l'impôt et la part des dépenses et des investissements grevés de l'impôt préalable, statistiquement prélevée par l'AFC à moyen terme. En définitive, la dette fiscale calculée d'après cette méthode forfaitaire devrait correspondre de manière si possible précise à la dette fiscale nette selon la méthode effective. Cependant, dans la pratique, cette situation se présente plutôt rarement, car l'AFC procède, lors de sa fixation du taux de décompte, d'une charge moyenne de l'impôt préalable de l'ensemble d'une branche ou d'une activité. En fonction de la structure effective des dépenses et de la conduite observée dans l'activité d'investissement ainsi que de l'accumulation d'éventuels états de faits de prestations à soi-même, la

charge individuelle que représente l'impôt préalable pour l'assujetti peut même diverger notablement de la moyenne de la branche considérée comme généralement applicable, le but visé de la neutralité fiscale étant ainsi mis en échec.

Ci-après, nos explications traiteront en priorité des modifications de la brochure spéciale no. 3a par rapport à la précédente version. Les conditions légales connues ainsi que les conditions-cadres imposées par l'AFC lors de l'application de la méthode du taux de la dette fiscale nette ne seront pas traitées³. Il est signalé, à cet égard, que nos explications concernent en principe aussi les assujettis qui décomptent selon la méthode forfaitaire⁴.

2. Modifications matérielles

2.1 Modifications dans l'attribution du taux de la dette fiscale nette

Il convient d'anticiper d'emblée le point qui revêt le plus d'importance. Pour la première fois, l'AFC a procédé, indépendamment de toute majoration générale du taux d'imposition, à de nouveaux calculs étendus et systématiques des taux de la dette fiscale nette, et attribué un nombre relativement élevé d'activités à un autre taux de décompte. Les valeurs empiriques des branches et des activités déterminées à l'occasion des contrôles de TVA ont constitué la base des nouveaux calculs. Il est réjouissant de remarquer à cet égard que pour de nombreuses branches ou activités on a défini au 1^{er} juillet 2004 un taux de la dette fiscale nette plus bas (concernant 99 activités!). Seules quatre branches ou activités, notamment les entreprises de taxis, l'Internet (créateurs de «homepages» et de sites Web), les carreleurs et les bureaux de relations publiques, subissent une majoration du taux de la dette fiscale nette attribué. Conformément aux données de l'AFC, environ 30% des activités sont touchées par une modification. Exprimé en pour cent des personnes appliquant actuellement le taux de la dette fiscale nette, cela signifierait qu'environ 13% seulement sont affectés par un changement de ce taux. Pour les 87% restants, le montant des taux de la dette fiscale nette demeure inchangé⁵. Comme le démontreront les explications données au ch. 2.2 ci-après, ces 87% se voient toutefois confrontés à d'autres modifications.

En dérogation au principe selon lequel la méthode de décompte une fois choisie (du taux de la dette fiscale nette ou effective) doit être conservée pendant cinq ans, l'assujetti a le droit, selon l'art. 59, al. 3, LTVA, de changer de méthode de décompte si l'AFC modifie le

taux de la dette fiscale nette de la branche ou de l'activité en question et que cela ne résulte pas d'une adaptation des taux légaux de l'impôt. Or, la lettre d'orientation précitée de l'AFC indique que les assujettis dans des branches dont les taux de la dette fiscale nette sont soumis à des variations ont la possibilité de changer de méthode de décompte⁶. Cette faculté est offerte dans les deux sens, soit pour passer de la méthode effective à celle du taux de la dette fiscale nette et inversement. Alors qu'un passage à la méthode du taux de la dette fiscale nette doit être effectué en ayant recours à la déclaration d'adhésion (formulaire no. 1198), le passage à la méthode du taux de la dette fiscale nette à la méthode effective doit s'opérer en informant l'AFC par écrit. Dans les deux cas, il y a lieu d'observer des délais. Au cas où le passage rapide au 1^{er} juillet 2004 devait être envisagé, l'annonce respective doit avoir lieu jusqu'à fin août 2004. Par contre, si un changement ne devait s'opérer qu'au 1^{er} janvier 2005, l'assujetti doit réagir entre septembre 2004 et, au plus tard, fin février 2005 (par analogie aux explications données ci-dessus). Ainsi, par exemple, des transformations importantes dans le domaine de la comptabilité peuvent justifier un changement au 1^{er} janvier 2005. Lors de l'application de la méthode du taux de la dette fiscale nette, les opérations à compter du 3^e trimestre 2004 devront être décomptées, au plan technique, en faisant usage des taux de la dette fiscale nette en vigueur à partir du 1^{er} juillet 2004.

Il va de soi qu'il convient d'examiner la chance d'un changement à temps et en tenant compte de l'ensemble des conséquences quantitatives et qualitatives.

2.2 Autres modifications

Simultanément avec la nouvelle attribution des taux de la dette fiscale nette, l'AFC a saisi l'occasion d'inclure dans la brochure spéciale no. 3a d'autres changements de pratique. Nous relevons ci-après brièvement les modifications importantes:

- Les assujettis qui réalisent plus de 50% de leur chiffre d'affaires total avec une entreprise assujettie qui les domine (moyennant détention de la majorité des voix) – pour autant que l'entreprise dominante décompte selon la méthode effective – ne peuvent plus appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette. Que le dominé et le dominant entretiennent leur propre infrastructure et qu'ils fournissent ou non des prestations similaires ne jouent aucun rôle (cf. brochure spéciale no. 3a, ch. 1.3). Il est signalé qu'il existait déjà des règles pour un rapport de subordination inverse et que celles-ci subsistent.

- Les assujettis, nouvellement inscrits, doivent envoyer leur déclaration d'adhésion pour le décompte selon les taux de la dette fiscale nette au plus tard 60 jours après la notification de leur numéro de TVA (cf. brochure spéciale no. 3a, ch. 1.4; contrairement aux 30 jours accordés par le passé).
- Dans le sens d'une aide à l'orientation, l'AFC informe en outre des conséquences résultant d'un changement de la méthode et du mode de décompte (selon les contre-prestations reçues ou convenues) en ce qui concerne les débiteurs et les créanciers. Les vues d'ensemble sous forme de tables aux ch. 4.2.4 et 4.3.4 dans la brochure spéciale no. 3a représentent une bonne aide.
- D'un point de vue matériel, on enregistre une aggravation dans le domaine des prestations à soi-même. Les prestations à soi-même selon l'art. 9, al. 1^{er}, LTVA continuent certes à être prises en compte, de façon générale, dans l'application des taux de la dette fiscale nette. En revanche, en ce qui concerne le calcul de l'impôt, l'AFC ne distingue plus entre l'existence de prestations à soi-même en matière de travaux de construction selon l'art. 9, al. 2, let. a ou let. b LTVA⁷. Outre les travaux et les prestations de services qu'elle fournit elle-même (au même prix que pour un tiers, TVA incluse), la personne appliquant le taux de la dette fiscale nette doit dans tous les cas imposer aussi les prestations acquises non grevées par l'impôt ainsi que les intérêts des fonds propres et des fonds étrangers (cf. brochure spéciale no. 3a, ch. 5). L'aggravation au sens de la TVA ne se présente donc que pour les états de faits conformément à l'art. 9, al. 2, let. b, LTVA.
- Il convient de constater en outre un allègement fiscal en rapport avec des prestations à des personnes proches au sens TVA (par exemple, actionnaires, personnel). A l'exception des prestations en matière de travaux de construction fournies à ce cercle de personnes, lesquelles doivent toujours faire l'objet d'un décompte à l'aide du taux de la dette fiscale nette autorisé, les autres prestations fournies ne doivent être imposées, dans leur ensemble, que si le destinataire des prestations doit payer quelque chose (cf. brochure spéciale no. 3a, ch. 6). Il y a lieu de signaler qu'à part la facturation l'illustration comptable peut aussi être déterminante pour l'imposition d'une prestation et qu'une marge de manœuvre dans la planification est désormais donnée.
- Enfin, des nouveautés sont également à signaler pour les assujettis exerçant deux activités ou plus. La maxime de l'attribution de deux taux de la dette fiscale nette au plus par assujetti subsiste; il en va de

même de la règle dite des 10% en ce qui concerne l'attribution de ces taux aux diverses activités. De plus, l'AFC a créé pour les branches dites mixtes un nouveau standard, à savoir la règle des 50%, ce qui ne simplifie pas vraiment les opérations. Les explications afférentes se trouvent dans la brochure spéciale no. 3a, ch. 14.3.

L'application de la règle des 50% est conçue pour les branches dans lesquelles la règle des 10% mène à des solutions guère praticables et coûteuses au plan administratif. Tel est typiquement le cas dans les branches mixtes, soit dans celles où l'on exerce habituellement plusieurs activités qui, si on les considère isolément, devraient être décomptées à des taux de la dette fiscale nette distincts. Un exemple type est le magasin de sport qui, hormis le commerce (au taux de la dette fiscale nette de 2,3%), remet également en location des articles de sport (désormais au taux de la dette fiscale nette de 3,5% [autrefois 5,2%!]) et effectue des travaux de service et de réparation (au taux de la dette fiscale nette de 5,2%). Si ledit magasin devait appliquer la règle des 10%, une part essentielle de la simplification voulue par la méthode du taux de la dette fiscale nette serait réduite à néant. Avec l'application de la nouvelle règle des 50%, le magasin de sport doit désormais imposer toutes les opérations imposables avec le taux de la dette fiscale nette de 2,3%, dans la mesure où plus de 50% du chiffre d'affaires total réalisé proviennent du commerce.

Ces branches mixtes – elles sont à peu près au nombre de 40 – ont été spécialement marquées dans les listes des taux de la dette fiscale nette (cf. brochure spéciale no. 3a, ch. 15). Citons, comme autres exemples, les pharmacies, les carrosseries et tôleries d'automobiles, y compris le commerce de voitures, le commerce et les réparations d'ordinateurs, les magasins de photographies, les ateliers mécaniques, les commerces de pneumatiques ou les horlogeries. Il convient d'observer que les nouvelles dispositions doivent être appliquées impérativement dans ces cas et qu'il n'y a donc pas de liberté de choix entre la règle plus générale des 50% et la règle des 10%.

Toutes les nouveautés de la pratique administrative entrent en vigueur au 1^{er} juillet 2004 et sont à appliquer à compter de cette date.

3. Critique et conclusion

Dans une optique générale, la brochure nouvellement parue est mieux structurée que la précédente édition.

«L'essentiel en bref» est placé au début de l'ouvrage. De nombreux exemples illustrent les dispositions administratives au libellé parfois compliqué. Par rapport à d'anciennes publications, il y a lieu de constater, d'un point de vue matériel, des simplifications, lors même que se posent de nouveaux problèmes de délimitation. Malheureusement, le lecteur n'est pas à même de voir, d'emblée, où s'opèrent des changements par rapport à la brochure relative au taux de la dette fiscale nette en vigueur jusqu'au 30 juin 2004 et en quoi ceux-ci consistent précisément. Sans entamer une discussion sur certaines attributions de taux, force est de constater qu'un nombre relativement important d'assujettis est concerné directement par des réductions du taux de la dette fiscale nette, ce qui est réjouissant. Rétrospectivement, des questions demeurent ouvertes: ces personnes appliquant les taux de la dette fiscale nette ont-elles été désavantagées, dans le passé, par rapport à leurs concurrents décomptant selon la méthode effective? Quelles sont les raisons pour les réductions en partie notables jusqu'à plus de 50%? Pourquoi a-t-on procédé, plus de neuf ans après l'introduction de la TVA en Suisse, à de nouveaux calculs étendus, d'autant plus que la situation économique et les transactions étaient soumises à de fortes fluctuations? La prémisse de la neutralité fiscale, statuée par le législateur – la simplification ne doit entraîner ni avantages, ni désavantages fiscaux – a-t-elle été respectée?

D'autres questions se posent sur l'arrière-plan de ce qui a été mentionné au ch. 2.2 ci-dessus: le nouveau régime concernant l'art. 9, al. 2, let. b, LTVA a-t-il créé un substrat fiscal additionnel ou a-t-on simplement supprimé une erreur de la pratique administrative? Pourquoi continue-t-on à accorder uniquement deux taux de la dette fiscale nette au plus, compte tenu des limites élevées pour l'application dudit taux (chiffre d'affaires de 3 millions de francs et dette fiscale de 60 000 francs) et de l'exercice simultané de plusieurs activités, situation que l'on rencontre régulièrement?

Une question demeure ouverte en ce qui concerne la manière de procéder de l'AFC, consistant, de façon générale, à introduire des modifications de la pratique quasiment «par la petite porte», sans donner à l'assujetti la chance de pouvoir changer de méthode de décompte (sauf lors de modifications consécutives à l'attribution d'un nouveau taux de la dette fiscale nette). Il y a lieu de souligner que 87% des personnes appliquant le taux de la dette fiscale nette ne sont pas touchées par ses changements, mais doivent néanmoins s'accommoder de modifications de nature matérielle, sans avoir la possibilité de changer la méthode de décompte.

Il semble que certaines personnes appliquant le taux de la dette fiscale nette ont payé, à ce jour, un prix élevé pour la simplification choisie. La question de savoir si les choses vont rester ainsi à l'avenir relève, entre autres, de la poursuite de la pratique administrative.

4. Besoin d'agir

Compte tenu de la nouvelle attribution des taux de la dette fiscale nette, il n'y a pas de doute que les assujettis concernés devront envisager un changement de méthode de décompte. Une analyse d'ensemble des circonstances économiques et des futurs déterminants de l'entreprise est, à cet égard, indispensable et doit être mise en œuvre avec célérité, compte tenu de la (brève) période estivale à disposition. Il convient d'opérer une pondération des avantages et désavantages quantitatifs et qualitatifs du décompte selon les taux de la dette fiscale nette par rapport au décompte selon la méthode effective. Ainsi, par exemple, il faut absolument inclure dans la décision l'existence d'une correction de l'impôt (correction ultérieure de la TVA) lors de l'abandon de la méthode du taux de la dette fiscale nette. Le cas échéant, il ne faudra préparer et introduire un changement que pour le 1^{er} janvier 2005. Le temps presse. Comme nous l'avons mentionné, un changement envisagé au 1^{er} juillet 2004 doit être soumis à l'AFC, par écrit, jusqu'à fin août 2004 au plus tard. ■

* Makedon Jenni, lic. sc. pol., membre du comité directeur de VATAX Beratung AG, et Christina Meier, fiduciaire, détentrice du certificat fédéral de capacité, membre du comité directeur de VATAX Beratung AG, Berne, www.vatax.ch.

¹ Cf. dans ce contexte l'étude effectuée par PricewaterhouseCoopers sur la TVA: «Que vaut la TVA?».

² Cf. l'initiative parlementaire Toni Dettling concernant la loi sur la TVA; rapport CER du Conseil national du 28 août 1996, p. 74.

³ Concernant les conditions, les restrictions et les conséquences de la méthode du taux de la dette fiscale nette sous la LTVA introduite au 1^{er} janvier 2001, cf. Makedon Jenni, in: «L'Expert-comptable suisse», no. 11/00, p. 1281 ss.

⁴ Bien que proche des mécanismes et du fonctionnement de celle du taux de la dette fiscale nette, la méthode du décompte moyennant des taux forfaitaires n'est pas expressément stipulée dans l'art. 59 LTVA. C'est au contraire l'art. 58, al. 3, LTVA qui constitue la base de la pratique administrative.

⁵ Cf. W. Steiger, in: «Revue fiscale», no. 5, 2004, p. 371 ss.

⁶ Tel est aussi le cas lorsque seul un des deux taux de la dette fiscale nette à appliquer venait à changer.

⁷ L'état de fait des prestations à soi-même en matière de travaux de construction comprend, d'une part, des travaux sur des constructions destinées à un transfert à titre onéreux, à une mise à disposition payante à des fins d'usage ou à une utilisation sans option (sans prestations de conciergerie ordinaires) (art. 9, al. 2, let. a, LTVA) et, d'autre part, des travaux afférents sur des constructions utilisées dans le domaine privé ou exclu du champ de l'impôt (art. 9, al. 2, let. b, LTVA).