



Markus Metzger

Economiste d'entreprise HES,
expert HES en matière de TVA,
expert fiscal diplômé
Partenaire, directeur
de la succursale BDO Visura
de Zoug, www.bdo.ch



Edith Amrein

Experte HES
en matière de TVA
BDO Visura Aarau
www.bdo.ch

Les changements de pratique en matière de TVA au 1^{er} janvier 2008

Fin mars 2008, l'Administration fédérale des contributions a pratiquement achevé les publications traitant de la taxe sur la valeur ajoutée. Le présent article fait état de l'ensemble des modifications essentielles au plan de la pratique.

1 Introduction

L'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la TVA, a fait paraître les nouvelles publications le 28 janvier ainsi que le 31 mars 2008. Seules la brochure n° 14 («Finance») et la notice n° 23 (concernant les contributions des membres et des tiers ainsi que les contributions à des fins d'assainissement) n'ont pas encore été rééditées. La publication de la brochure «Finance» a été annoncée pour l'été 2008; cependant, on ignore actuellement comment il en ira avec la notice n° 23, car l'AFC, suite aux vives critiques formulées en relation avec les derniers projets et en raison des divers arrêts du Tribunal fédéral, cherche encore une voie pour mettre sur pied une publication appropriée.

Dans le présent article, nous suivons d'abord, succinctement, le chemin parcouru jusqu'aux nouvelles publications, puis décrivons les changements de pratique tout en les commentant en partie.

2 Nouvelles publications en matière de TVA

2.1 Genèse

Par le biais de son postulat 03.3087, daté du 19 mars 2003, l'ancien conseiller national Hansueli Raggenbass avait exigé du Conseil

fédéral un rapport fournissant des éclaircissements, entre autres, sur la question de savoir dans quelle mesure les dispositions concrètes de la TVA, impôt général sur les biens de consommation, ont fait leurs preuves, où l'on a constaté un vide juridique ou des carences lors de son application, de quelle manière la charge des entreprises soumises à la taxe peut être allégée et comment des simplifications peuvent être réalisées en leur faveur. Dans le but de réaliser ce postulat, une procédure de consultation a été organisée auprès de représentants des milieux économiques et scientifiques ainsi que des praticiens de la fiscalité, notamment de ceux du domaine de la TVA.

Consécutivement au rapport gouvernemental sur les améliorations en matière de TVA (10 ans de taxe sur la valeur ajoutée),¹ une vague de communications concernant la pratique (modifications de la pratique au 01.01.2005² ainsi qu'au 01.07.2005³) a été observée.

Début 2004, l'AFC avait communiqué, pour la première fois, que les publications dans le domaine de la TVA devaient être remaniées. Les travaux afférents ont été entamés par la suite et, le 31 août 2005, un guide pour les assujettis établissant leurs décomptes selon la méthode effective et un autre pour ceux arrêtant leurs décomptes au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette ont été publiés sous forme de projets,⁴ lesquels n'ont cependant jamais été mis en œuvre.

Fin 2005, l'AFC a présenté un nouveau concept de révision des publications. Ainsi, le remaniement poursuivait trois objectifs:

- l'intégration des divers changements de pratique publiés depuis le 1^{er} janvier 2001;
- l'intégration des divers changements de pratique **non** publiés depuis le 1^{er} janvier 2001; et
- la suppression de répétitions, ainsi que des améliorations au plan linguistique.

Dans l'intervalle, concrètement le 12 mai 2006, on a assisté à la publication du rapport de M. P. Spori concernant la réforme du droit de la TVA, qui s'exprimait sur le besoin d'une révision totale de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) et formulait également des propositions concrètes à ce propos.

Comme nous l'avons déjà mentionné ci-dessus, les nouvelles publications ont paru en date du 28 janvier et du 31 mars 2008 (avec les deux exceptions également citées). Ces ouvrages contiennent quelques modifications de la pratique au 1^{er} janvier 2008.

2.2 Notices qui n'ont plus paru à titre de nouvelles publications

Les notices suivantes n'ont plus paru en tant que nouvelles publications ou ont été intégrées dans un autre ouvrage:

- Notice n° 8 (Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation)

- Notice n° 9 (Pièces justificatives des paiements répétitifs basés sur un contrat sans facturation)
- Notice n° 14 (Changements d'affectation)
- Notice n° 17 (Option en vertu de l'art. 27, al. 2, LTVA)
- Notice n° 18 (Location de places de parc pour le stationnement de véhicules)
- Notice n° 20 (Questions particulières concernant le domaine du sport)

2.3 Art. 15a et 45a LTVA

Avec effet à compter du 1^{er} juillet 2006, quelques articles supplémentaires ont été introduits dans l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA) (entre autres aussi les art. 15a et 45a), lesquels avaient tous pour but de supprimer les imputations en raison d'erreurs formelles par l'AFC, dans la mesure où la Confédération ne subissait pas de perte d'impôt.

Aucune des nouvelles publications n'a mentionné, ni détaillé ces normes de l'OLTVA, car l'AFC souhaite animer les assujettis à observer sans faille les dispositions légales, en tenant compte des changements de pratique, et à n'invoquer les articles afférents de l'OLTVA que dans des cas exceptionnels.

Partant, nous recommandons également de continuer à suivre les règles légales dans les questions formelles, de telle manière que l'assujetti se trouve en terrain sûr. Des erreurs formelles se produiront encore en suffisance, à l'égard desquelles il est possible de faire valoir les articles correspondants à l'occasion d'une révision de l'AFC.

Il importe – et c'est ce que démontre régulièrement notre expérience résultant de la pratique – de retenir que ce qui ressemble à une erreur formelle n'en est pas toujours une. Ainsi, dès que des erreurs matérielles ont mené à une non-perception de la TVA, aucun assujetti ne pourra plus invoquer l'art. 15a ou l'art. 45a OLTVA. De plus, il y a actuellement des doutes quant à la manière dont l'AFC veut procéder à la mise en œuvre des articles à l'occasion d'un nouveau contrôle auprès d'un assujetti (pour l'instant, tout porte à croire qu'un assujetti ne peut faire valoir ces normes qu'une seule fois).

2.4 Changements de pratique au 1^{er} janvier 2008

2.4.1 Applicabilité

La brochure spéciale n° 01 (Aperçu sur les modifications de la pratique au 1^{er} janvier 2008)⁵ expose, pour ce qui est de l'applicabilité des modifications de la pratique, ce qui suit: «Selon un arrêt du Tribunal fédéral (ATF n° 2A.320/2002 du 2 juin 2003), les changements de pratique ne peuvent pas être appliqués rétroactivement, que ce soit au bénéfice

ou aux dépens de l'assujetti. Le principe de non-rétroactivité est donc applicable en l'espèce. Si la pratique antérieure de l'AFC a été appliquée sans réserve par l'assujetti, aucune correction n'est à entreprendre.»

Les précisions de la pratique – bon nombre d'entre elles se trouvent d'ailleurs dans les nouvelles publications – sont valables rétroactivement, car il ne s'agit pas d'une nouvelle fixation de la pratique, mais seulement d'une précision.

2.4.2 Règles applicables

Il convient d'observer que les renseignements tant oraux qu'écrits, qui ont été fournis sur la base de la pratique d'alors et ne correspondent pas avec le contenu des nouvelles publications, ne sont plus valables à partir du 1^{er} janvier 2008 ou du 1^{er} janvier 2009.

Il en va ainsi automatiquement; tout assujetti devrait dès lors vérifier ses règles et autres accords avec l'AFC.

2.4.3 Assujettissement à la TVA

Si le chiffre d'affaires déterminant pour l'évaluation d'un assujettissement à la TVA se situe entre CHF 75 000 et CHF 250 000, il y a lieu de calculer la dette fiscale, et un assujettissement à la TVA ne se présente que si celle-ci dépasse régulièrement CHF 4000.⁶

Jusqu'alors, les assujettis potentiels pouvaient calculer la dette fiscale de deux manières différentes (en faisant abstraction de la variante comportant les taux de la dette fiscale nette en déduction inverse), à savoir selon la méthode effective ou selon la méthode par approximation.

Désormais, une troisième variante de calcul s'y est ajoutée, à savoir le calcul de la dette fiscale au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette. Celle-ci est relativement simple, mais il convient bien sûr de faire usage du taux correct de la dette fiscale nette; à défaut, il se pourrait qu'un résultat faux soit calculé et que des conclusions erronées en soient tirées. Cependant, il ne joue aucun rôle que subséquentement l'assujetti calcule effectivement avec la méthode des taux de la dette fiscale nette ou non (la liberté de choix quant à la méthode de décompte demeure, il faut uniquement observer et respecter le délai pour requérir la méthode des taux de la dette fiscale nette).

2.4.4 Taux de la dette fiscale nette

Seuls les taux de la dette fiscale nette pour les marchands forains et les photographes-reporters ont été modifiés. Pour les deux «branches» concernées, cela signifie la possibilité de procéder à un changement de la méthode de décompte également en dehors de la règle des 5 ans qui s'applique normalement.⁷

2.4.5 Prestations à soi-même

Deux modifications de la pratique sont mises en œuvre dans le cas des prestations à soi-même:

- Jusqu'alors, on appliquait la règle selon laquelle – lorsqu'un acheteur effectuait lui-même la démolition (en vue de l'édification subséquente de constructions à ses propres frais) – il se présentait une prestation à lui-même au sens de l'art. 9, al. 2, let. b, LTVA, parce que lors d'une démolition totale des travaux de cette nature sont une composante de la valeur du sol. Dans l'éventualité de l'exécution des travaux par des tiers, aucune déduction de l'impôt préalable sur les travaux de démolition ne peut avoir lieu. Dans les cas où des circonstances particulières mènent à ce que l'acheteur doive entreprendre lui-même la démolition totale eu égard à une activité imposable – bien qu'en principe ce serait l'affaire du vendeur (par exemple, en raison de la situation sur le marché de l'immobilier) – la déduction de l'impôt préalable est dorénavant admise respectivement aucune prestation à soi-même n'est due.

- Dans la pratique de l'AFC, un transfert imposable d'immeubles qui se trouvaient exclusivement dans le domaine exclu (par exemple, des immeubles purement destinés à l'habitation) n'était jusque là pas admis, en référence à l'art. 18, ch. 24, LTVA. Désormais, cela est licite, et ce indépendamment de la question de savoir à quelles fins l'immeuble était utilisé avant le transfert. On présuppose toutefois que le repreneur utilise l'immeuble à tout le moins partiellement à des fins imposables.

2.4.6 Changements d'affectation

La pratique a également subi deux modifications en ce qui concerne les changements d'affectation:

- Le forfait, autrefois possible, de 2,5% de la valeur d'assurance du bâtiment pour la détermination par approximation des dépenses qui maintiennent la valeur et de celles qui ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable dans le cas de biens immobiliers n'est dorénavant plus possible; la valeur correspondante doit être déterminée de façon effective.
- Désormais, la détermination par approximation des valeurs fiscales revêtant de l'importance pour des changements d'affectation futurs dans le cas de biens mobiliers et immobiliers ainsi que de prestations de services doit faire l'objet d'un calcul séparé pour chaque exercice commercial, les changements de taux d'impôt devant être pris en considération pour les futurs dégrèvements d'impôt (autrefois, on déterminait des valeurs

d'affectation résiduelles pondérées et tenait compte d'un taux d'impôt actuel moyen).

2.4.7 Horticulteurs et fleuristes

Un changement de pratique a eu lieu dans cette branche dans le domaine des combinaisons de prestations. Lors de telles combinaisons (par exemple, mélange de prestations soumises au taux de 2,4% et à celui de 7,6%), des problèmes peuvent survenir en relation avec le taux d'impôt à utiliser.

Jusqu'à là, on appliquait la règle dite des 70% jusqu'à 30%. D'après celle-ci, une prestation pouvait être fournie globalement au taux réduit lorsque la part des prestations à 7,6% ne représentait pas plus que 30% du prix total. Un calcul des coûts était cependant nécessaire à cet effet.

Dorénavant, on applique de façon générale, lors de la facturation forfaitaire d'arrangements de fleurs et de plantes jusqu'à CHF 300 au plus, le taux d'impôt réduit:

- dans la mesure où la présentation de l'arrangement donne d'emblée l'impression que ce sont les fleurs et/ou les autres plantes qui sont les éléments principaux; et
- dans la mesure où sur le document de vente figure une mention comme, par exemple, arrangement de fleurs, arrangement de plantes, terrines de fleurs; les abréviations facilement compréhensibles, telles que, par exemple, «arr. pl.» ou «ter. fl.», sont également admises.

De plus, un calcul n'est plus requis dans ces cas. Lors de la facturation forfaitaire de bouquets de fleurs et de couronnes mortuaires garnies de matériel végétal, c'est le taux réduit qui s'applique, et ce nonobstant la valeur de vente.

2.4.8 Imprimés

Seule une légère modification de la pratique a eu lieu dans ce domaine, par le biais d'une redéfinition du nombre de pages pour les ouvrages composés de feuilles mobiles pour le taux réduit du point de vue de la TVA. Dans le cas d'un ouvrage composé de feuilles mobiles, l'ouvrage complet doit donc comporter les 16 pages, et non plus déjà la première partie (couverture incluse).

2.4.9 Industrie du bâtiment

Nous renvoyons, à ce propos, à nos explications au ch. 2.4.5.

2.4.10 Véhicules automobiles

Dans cette branche, une modification a été apportée en matière d'imposition de la marge. Désormais, la plus-value qui, le cas échéant, a dû être payée à un preneur de leasing (par exemple, parce qu'il a parcouru moins de kilo-

mètres) peut être prise en compte dans le calcul de la marge (donc être ajoutée au prix d'achat du véhicule). Ainsi, la marge du garage assujettie à l'impôt subit une réduction.

2.4.11 Commerce de détail

Dans le commerce de détail, un changement de la pratique a déjà été annoncé, le 31 mars 2008, au 1^{er} janvier 2009. A compter de cette date, il ne sera plus question de propres chiffres d'affaires en ce qui concerne les points de vente pour cartes à prépaiement dans le secteur des télécommunications, dans la mesure où il s'agit d'un opérateur de télécommunications suisse; il suffira de délivrer la commission ou la marge sur de tels chiffres d'affaires avec la TVA.

La deuxième modification de la pratique, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2008, se rapporte aux prestations de restauration et aux ventes à l'emporter («take-away») dans les magasins et points de vente de denrées alimentaires (soit dans des établissements ayant 20 places assises et debout au plus). Pour ces établissements, le chiffre d'affaires journalier par place assujetti à l'impôt au taux normal a été réduit de CHF 70 à CHF 60, ce qui reste cependant un chiffre d'affaires tout à fait convenable.

2.4.12 Hôtellerie et restauration

Ce ne sont pas moins de cinq changements de pratique qui ont été publiés pour cette branche:

- Dorénavant, il ne faut plus procéder à une réduction de 50% de la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses pour la restauration gratuite destinée aux agences de voyages et aux compagnies aériennes.
- En cas de facturation forfaitaire de prestations exclues (par exemple, de manifestations culturelles) en combinaison avec des prestations de restauration, l'exclusion de la déduction de l'impôt préalable, à hauteur de 50%, a lieu désormais auprès du destinataire des prestations. Par conséquent, celui-ci a aussi le droit d'exiger un justificatif, conforme aux règles de la TVA et établissant la valeur des prestations de restauration.
- Pour ce qui est des prestations accessoires élargies (utilisation de piscines couvertes, de salles de musculation et d'installations de remise en forme et de bien-être («wellness») dans des hôtels situés à proximité, mais en dehors du propre établissement hôtelier), il est dorénavant possible d'appliquer le taux spécial, dans la mesure où les prestations sont comprises dans le prix de l'hébergement pour tous les clients de l'hôtel. Cette réglementation n'est pas applicable à l'utilisation de piscines couvertes publiques ou de centres de fitness ouverts au public, etc.

• Pour le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt anticipé dans le cas de la location exclue de biens immobiliers au personnel, une détermination par approximation est désormais autorisée: calcul à raison de CHF 600 par an (chiffre d'affaires, TVA incluse), respectivement imposition de CHF 50 par mois au taux normal (à déclarer à titre de réduction de la déduction de l'impôt anticipé sous ch. 130 du décompte TVA).

• Les bus/autocars, les avions et les bateaux sont réputés établissements stables dès lors qu'ils ne sont plus utilisés durablement dans le but initial pour lequel ils ont été prévus.

2.4.13 Transports

Deux changements de pratique touchent également cette branche:

- Pour ce qui est de la problématique des établissements stables dans le cas des bus/autocars, avions et bateaux, nous renvoyons au ch. 2.4.12.
- A titre de preuve admise pour l'activité de courtier ou d'intermédiaire d'assurances, exclue de la TVA, on admet dorénavant aussi d'autres documents, tels que par exemple des factures et/ou des avis de crédit desquels il ressort que le dédommagement obtenu provient de l'activité de représentant en assurances.

2.4.14 Entreprises de transports publics et de transports touristiques

Dans la base de calcul des transports à prix réduit pour le personnel en dehors du système FVP, il y a eu une augmentation et une réduction respectivement, dans le cas du personnel actif et dans le cas de l'ancien personnel ainsi que des retraités; de même, la distinction entre entreprises de transport concessionnaires et téléphériques/remontées mécaniques a été supprimée.

2.4.15 Agences de voyages et offices du tourisme

Outre les deux modifications de la pratique concernant les établissements stables (voir ch. 2.4.12) et la preuve admise en tant qu'intermédiaire ou courtier d'assurances (voir ch. 2.4.13), trois autres changements sont intervenus:

- En règle générale, l'indication séparée de l'impôt pour les prestations imposables à différents taux dans le cas de voyages à forfait selon la loi sur les voyages à forfait ainsi que pour d'autres prestations de voyage sera désormais suffisante (autrefois, on distinguait entre les deux prestations si bien que l'indication de l'impôt ne suffisait que pour les voyages à forfait selon la loi sur les voyages à forfait).

- Un supplément sur la prime d'assurance facturée (en son nom propre, mais pour le compte d'un tiers) ne mène plus à un changement de qualification de la prestation, mais il reste une prestation exclue de la TVA.
- Lors de l'organisation d'événements avec représentation directe, le lieu de fourniture de la prestation de service est fixé dorénavant en conformité avec l'art. 14, al. 3, LTVA (principe du lieu du destinataire). Partant, si les honoraires d'organisation sont facturés à un destinataire de la prestation ayant son siège à l'étranger, ils le seront sans TVA suisse.

2.4.16 Télécommunications

Nous renvoyons à nos explications données au ch. 2.4.11; l'entrée en vigueur n'est cependant fixée qu'au 1^{er} janvier 2009.

2.4.17 Forfait d'impôt préalable pour les banques

Le délai pour la révocation en vue de l'application du forfait d'impôt préalable a été étendu, dans ce domaine, de un mois à deux mois (donc au plus tard jusqu'à fin février ou deux mois après la fin de l'année commerciale).

2.4.18 Assurances

Nous avons déjà signalé, sous ch. 2.4.15, deux modifications de la pratique (facturation des primes d'assurances avec supplément et preuve en tant qu'intermédiaire ou de courtier d'assurances). Deux autres changements de la pratique sont intervenus en sus:

- Augmentation de la déduction de l'impôt préalable lors de la détermination par approximation de l'impôt préalable déductible grevant les dépenses, ce en relation avec les prestations de services imposables fournies dans le secteur des assurances (par exemple, gestion de fortune, tenue de comptabilités et prestations administratives, prestations de management, traitement des données), de 10% à 15% du chiffre d'affaires imposable provenant de prestations de services
- Les prestations de services relatives à l'organisation d'événements d'entreprises ayant leur siège à l'étranger sont désormais qualifiées d'acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger, car elles sont soumises au principe du lieu du destinataire, ce conformément à l'art. 14, al. 3, LTVA (en lieu et place de l'art. 14, al. 1^{er}, LTVA).

2.4.19 Immeubles

C'est sans doute dans ce domaine que les modifications de pratique les plus importantes ont eu lieu. Pour un assujetti, il existe dorénavant trois possibilités pour vendre un bien

immobilier (dans la mesure où les conditions respectives sont effectivement remplies):

- en tant que chiffre d'affaires exclu de la TVA selon l'art. 18, ch. 20, LTVA (ce qui représente la méthode dite légale);
- en tant que chiffre d'affaires imposable au sens d'une option sur la vente selon l'art. 26, al. 1^{er}, let b, LTVA; ou
- au moyen de la procédure de déclaration.

Toutes les trois méthodes ont leurs avantages et leurs inconvénients. Il est pratiquement impossible de se prononcer de façon générale, au sens d'une liste de contrôle, sur l'applicabilité de ces possibilités. Il y a lieu d'analyser chaque cas d'espèce afin de déceler la meilleure opportunité pour le cas concret en question.

Examinons, à titre d'exemple, la première possibilité: si un assujetti vend, selon la méthode légale, un bien immobilier qui se trouvait dans la sphère imposable, nous avons, au moment de la vente, un changement d'affectation menant à une prestation à soi-même. Cependant, si ledit bien immobilier a été construit avant l'introduction de la TVA, et que ni investissement entraînant une plus-value, ni rénovation de grande ampleur n'ont été effectués depuis cette date, nous ne devons décompter aucune prestation à soi-même. Dans ces cas, il est assurément dans l'intérêt de l'acheteur que la vente se fasse conformément à la possibilité donnée par la loi.

L'application de la procédure de déclaration est une affaire simple: le vendeur assujetti complète le formulaire prévu dans le cadre de la procédure de déclaration et le fait contresigner par l'acheteur. Bien qu'aucune TVA ne soit due, l'application de cette procédure a presque le même impact que lors d'une vente avec option; en effet, le bien-fonds reste dans la sphère imposable (et le vendeur n'a par conséquent aucun changement d'affectation). La différence par rapport à une vente avec option se situe dans le fait que, d'une part, la TVA ne doit pas être délivrée ou payée et que, d'autre part, la précédente affectation du vendeur peut être prise en considération du point de vue de la TVA (calcul de la valeur actuelle inclus). Toutefois, c'est là aussi que se présente un grand danger, car l'acheteur, lors d'un changement ultérieur d'affectation, doit pouvoir prouver sans lacune l'ancienne affectation, ce qui représente un grand nombre d'informations et de documents que le vendeur doit lui remettre. Il est recommandé de stipuler cette procédure déjà dans le contrat et de la vérifier sans faille. La modification de la pratique – selon laquelle on peut, pour la vente d'un bien immobilier, qui se trouvait exclusivement dans la sphère exclue, opter ou appliquer la procédure de

déclaration – représente également une grande importance. S'il est déjà clair, au moment de la vente, que le bien-fonds destiné à l'habitation sera affecté subséquentement, en tout ou en partie, à des fins imposables, une option sera, en règle générale, judicieuse, car le vendeur peut procéder à un dégrèvement d'impôt et ainsi faire valoir encore à la valeur actuelle les impôts préalables qui ne sont pas encore réexigibles lors de l'édification (sinon, ceux-ci seraient perdus).

Avec les changements de pratique décrits ci-dessus, l'activité de conseil dans le domaine de la TVA prend de l'importance. Cependant, elle devient aussi plus exigeante, car il convient maintenant de déceler la variante optimale parmi le grand nombre de possibilités.

Suite aux importantes modifications de pratique précitées, un autre changement en la matière est intervenu en relation avec les prestations de ravitaillement du personnel par un distributeur automatique exploité par un tiers: les dispositions d'exécution de l'AFC, applicables jusqu'alors, étaient très contestées auprès des assujettis et avaient déclenché des imputations plus élevées auprès de plusieurs d'entre eux. Les nouvelles règles ne sont pas au-dessus de tout soupçon, mais nous estimons qu'elles représentent, au sens d'une solution de compromis, une voie possible, après que les assujettis (y compris leur représentant), l'AFC et, en partie, les instances judiciaires ont dû s'en préoccuper pendant des années. Désormais, le supplément pour les prestations d'infrastructure ne s'élève plus à 30%, mais à 10% des recettes des automates. Dans le sens d'une solution de la pratique, les entreprises, qui mettent gratuitement à la disposition d'entreprises appartenant à la branche du «vending» des emplacements pour y installer des distributeurs automatiques, ne doivent pas imposer ces prestations. La correction fiscale s'effectue uniquement chez l'exploitant des automates. Celui-ci calcule la TVA avec l'AFC au moyen d'un forfait de CHF 40 par automate et par année. Les exploitants d'automates peuvent, de leur côté, facturer aux entreprises les CHF 40 (qui représentent la TVA pure, soit 7,6%). Pour ces entreprises, il n'y a par contre aucun droit à la déduction de l'impôt préalable, car cela est considéré comme complément de prix.

2.4.20 Collectivités publiques

Dans le cas des collectivités publiques également, il existe, en ce qui concerne le calcul de la dette fiscale (voir aussi ch. 2.4.3), la possibilité d'utiliser les taux forfaitaires.

Une autre modification de la pratique a été effectuée: dans le cas d'intérêts créditeurs sur les avoirs d'un compte d'engagement, il ne faut

procéder à aucune réduction de la déduction de l'impôt préalable aussi longtemps que ces produits ne représentent pas plus que CHF 10 000 ou 10% du chiffre d'affaires total. Malheureusement, l'AFC continue à maintenir le principe d'après lequel la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de dépassement de ces limites doit être calculée, dans tous les cas, selon la clé applicable au chiffre d'affaires.

2.4.21 Formation et recherche

Pour ce qui est des changements de pratique dans le domaine de la facturation forfaitaire (ch. 2.4.12) et des prestations de services en relation avec l'organisation d'événements dans le cas d'une représentation directe (ch. 2.4.15), nous renvoyons aux explications afférentes données ci-dessus.

Deux autres changements de pratique ont été introduits:

- Les critères de délimitation en ce qui concerne une prestation de conseil imposable (en lieu et place d'une prestation de formation exclue de la TVA) dans le domaine de la formation spécifique à l'entreprise ont été modifiés comme suit: dans les cas suivants, il se présente une formation spécifique à l'entreprise imposable:
 - Les connaissances et compétences transmises ont pour but d'accroître en premier lieu les performances du collaborateur au sein de l'entreprise. Elles ne contribuent pas – ou en tout cas pas en premier lieu – à développer sa personnalité.
 - Il en va de même lorsqu'une entreprise acquiert des prestations de formation pour ses propres besoins et pour son propre personnel.
- Depuis le 1^{er} janvier 2008, les prestations d'organisation avec représentation indirecte présentent la qualification suivante: les prestations de services selon l'art. 14, al. 1^{er}, LTVA acquises auprès de tiers et fournies à l'étranger peuvent être exonérées de l'impôt selon l'art. 19, al. 2, ch. 9, LTVA chez l'organisateur sis sur le territoire suisse (notamment les prestations de restauration et d'hébergement).

2.4.22 Santé

Depuis le 1^{er} janvier 2008, la livraison de repas complètement préparés et cuisinés directement à des personnes dans le besoin par des organisations d'aide et de soins à domicile (par exemple, «Spitex») non reconnues d'utilité publique est imposable et peut, le cas échéant, déclencher l'assujettissement d'une telle organisation à la TVA.

De même, la livraison de prothèses destinées à être implantées durablement par des cabinets de groupe à leurs membres ou à des tiers est imposable depuis le 1^{er} janvier 2008.

2.4.23 Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives

Concernant les services de repas, nous renvoyons aux explications données ci-dessus. Une autre modification de la pratique touche les prestations d'évaluation de l'aptitude au travail des personnes handicapées effectuées sur mandat de l'Office fédéral des assurances sociales dans des homes, foyers, centres de thérapie, etc. Les prestations de cette nature sont dorénavant exclues de la TVA.

2.4.24 Sport

Pour ce qui est de la facturation forfaitaire (ch. 2.4.12) et la preuve admise en tant qu'intermédiaire ou courtier d'assurances (ch. 2.4.15), nous renvoyons aux explications données ci-dessus.

Un changement de pratique dans le domaine du sport consiste en une nouvelle qualification des arbitres, juges-arbitres et autres fonctions analogues lors de manifestations sportives en tant qu'activité dépendante.

2.4.25 Imposition de groupe

En matière d'imposition de groupe, trois modifications de la pratique sont intervenues au 1^{er} janvier 2008:

- Il est désormais possible d'intégrer dans le groupe les établissements stables, sis en Suisse, de sociétés étrangères, et ce indépendamment de leur inscription au registre du commerce.
- Même si la limite du chiffre d'affaires déterminant avec des tiers n'est pas atteinte, une imposition de groupe est possible.
- Les amendes au groupe d'imposition TVA ne font pas partie de la responsabilité solidaire au sein d'un groupe d'imposition TVA.

2.4.26 Prestations de services transfrontalières

La modification de la pratique en relation avec les prestations d'organisation d'événements (représentation directe) a déjà été expliquée au ch. 2.4.15.

2.4.27 Manifestations culturelles et sportives et autres festivités

Nous renvoyons, pour la facturation forfaitaire, au ch. 2.4.12.

Il y a eu, en sus, un changement de la pratique concernant la détermination du chiffre d'affaires exclu dans le cas d'opérations réalisées dans le domaine des jeux de hasard par des maisons de jeux concessionnaires: celui-ci

comprend dorénavant le montant soumis à l'impôt sur les maisons de jeux ou expressément déclaré comme exonéré de cet impôt (recettes brutes des jeux, c'est-à-dire les mises des joueurs moins les gains qui leur sont versés).

2.4.28 Procédure de déclaration

Concernant le transfert, déjà mentionné, de biens-fonds d'entreprises assujetties avec procédure de déclaration, nous renvoyons à nos explications données au ch. 2.4.19.

Cependant, de façon générale, l'applicabilité de la procédure de déclaration a été étendue: à la demande de la personne assujettie, la procédure de déclaration est encore admissible dans la mesure où se présente un intérêt significatif et que les autres conditions posées au transfert avec procédure de déclaration (sauf celle du patrimoine partiel ou total) sont remplies. S'il existe un intérêt significatif et que les autres conditions sont réunies, l'assujetti peut donc remplir le formulaire de la procédure de déclaration⁸ et le soumettre à l'AFC. Si ce dernier ne reçoit pas de réponse négative en la forme écrite de l'AFC dans les 30 jours, la «proposition» pour la mise en œuvre de la procédure de déclaration est réputée approuvée.

3 Conclusion

A l'exception des changements de pratique dans le secteur de l'immobilier et de l'élargissement de la procédure de déclaration, les modifications publiées se révèlent plutôt contenues. Dans de nombreux cas, les assujettis et leurs représentants attendaient davantage. Par souci d'équité, il faut cependant aussi tenir compte du fait que l'AFC doit se mouvoir dans les limites de la loi en vigueur sur la LTVA et ne peut pas procéder à des modifications de lois en changeant la pratique.

C'est assurément avec la nouvelle loi sur la TVA qu'il convient de s'attendre à de grandes transformations. Celle-ci sera délibérée cette année encore par le Parlement. Le suspense s'impose donc! ■

¹ http://www.estv.admin.ch/f/dokumentation/publikationen/dok/berichte/mwst_bericht_f.pdf

² http://www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/pdf/archiv/alt_610.526-01f.pdf

³ http://www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/pdf/archiv/alt_610.526-02f.pdf

⁴ La validité était prévue au 1^{er} juillet 2006.

⁵ <http://www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/pdf/530-01-f.pdf>

⁶ Art. 25, al. 1^{er}, let a, LTVA

⁷ Lors d'un passage anticipé de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective, il faut toutefois observer une éventuelle correction des stocks de marchandises, des fonds d'exploitation et des biens immobilisés.

⁸ http://www.estv.admin.ch/f/mwst/dienstleistungen/formulare/pdf/dm_0764.pdf