

Actualités dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée

Marc Thomet et Christina Meier, Berne*

A l'occasion des Journées STS 2003 à Pfäffikon (SZ) et à Lucerne, les participants aux séminaires traitant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ont souhaité s'exprimer avant tout sur les conséquences, en termes de TVA, des contributions d'associés et/ou de tiers que reçoit une entreprise nécessitant un assainissement. Parue en juin 2003, la notice no. 23 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) concernant les «contributions à des fins d'assainissement» a réglé, pour la première fois, cet état de fait. Les répercussions en partie radicales sur les entreprises se trouvant confrontées à des difficultés financières (réduction de la déduction de l'impôt préalable et éventuel changement d'affectation des investissements opérés) ont mené à ce que la récente notice no. 23 de l'AFC a déjà dû faire l'objet d'une révision.

La **notice no. 23** (révisée) relative aux «**contributions des actionnaires et des associés, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement**» est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2003, soit après les Journées STS de mai et de juin. Dans le sens d'un complément aux explications données dans le cadre des séminaires, les auteurs commentent ci-après avant tout les principales modifications et les nouvelles dispositions.

Au cours des séminaires, une discussion nourrie entre les participants et les auteurs/orateurs a en outre eu lieu sur la question des exigences posées aux pièces justificatives donnant droit à une déduction de l'impôt préalable, raison pour laquelle des indications et précisions importantes sur ce thème sont fournies dans le chapitre traitant de la «**facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée**».

1. Assainissement et taxe sur la valeur ajoutée

Nouvelle édition révisée de la notice no. 23

1.1 Principes

La **notice no. 23** révisée règle non seulement les **contributions en cas d'assainissement**, mais aussi, à titre de nouveauté, celles versées **en dehors d'un assainissement**.

Pour qu'une personne assujettie à la taxe puisse faire valoir intégralement l'impôt préalable sur les prestations reçues, elle doit réaliser des opérations imposables à 100%. La contre-prestation convenue/perçue doit donc se fonder sur une contrepartie imposable.

Résumé

Les auteurs approfondissent les thèmes traités lors de la Journée STS, notamment la notice no. 23, en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2003, ainsi que les exigences formelles posées aux pièces justificatives donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Lorsque des entreprises assujetties à la taxe reçoivent des contributions sans devoir fournir de contrepartie, il ne s'agit pas d'une contre-prestation versée sur la base d'une prestation imposable, mais d'un don (ou d'une subvention). Les dons mènent à une réduction de la déduction de l'impôt préalable, dont la détermination se base sur le rapport entre le total des contre-prestations et les dons reçus d'une part et les opérations imposables d'autre part.

1.2 Contributions en dehors d'un assainissement

Contributions d'associés

Lorsqu'une entreprise reçoit des contributions d'associés – telles que des aides, des abandons et des postpo-

sitions de créances en rapport avec des prêts octroyés, des abandons et des réductions d'intérêts, etc. – de la part de personnes **participant directement** à la société de capitaux ou à la société coopérative (les contributions «de mère à petite-fille» étant qualifiées de contributions de tiers), ces contributions doivent se fonder sur des réflexions justifiées **par l'usage commercial**, afin que lesdites contributions ne mènent pas à une réduction de la déduction de l'impôt préalable auprès de la société qui en est la destinataire. Cette nouvelle pratique a pour conséquence un complètement du chiffre 1.2.3.5 de la brochure spéciale no.06 relative à la «réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation». La modification de la pratique peut être consultée sur l'Internet; en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2003, elle a été publiée en date du 3 juillet 2003 sur la page d'accueil de l'AFC sous <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/indexf.htm>.

On se trouve face à des contributions justifiées **par l'usage commercial** lorsque les circonstances permettent d'apporter la preuve qu'au moment de l'octroi des contributions il peut être procédé de ce qu'une entreprise peut atteindre une rentabilité appropriée en tenant compte des principes de l'économie d'entreprise et que les aides versées demeurent à disposition pour l'activité future et ne servent pas seulement à l'absorption des pertes.

Contributions de tiers

Les contributions de tiers (et aussi celles des pouvoirs publics) sans contrepartie de la société qui en est la destinataire sont considérées comme des dons ou des subventions. Il y a lieu de procéder à une réduction afférente de la déduction de l'impôt préalable.

1.3 Contributions en cas d'assainissement

On se trouve en présence d'un cas d'assainissement au sens de la TVA lorsqu'une entreprise affichant un surendettement ou une société de capitaux présentant un bilan déficitaire ne dispose d'aucune réserve déclarée ou latente pour couvrir les pertes.

Contributions d'associés en cas d'assainissement

Ces contributions sont assujetties aux mêmes dispositions que celles régissant les contributions d'associés en dehors d'un assainissement. Les contributions d'une société à une société sœur sont **désormais** traitées comme des contributions d'associés lorsqu'il peut être

apporté la preuve que la société sœur nécessitant un assainissement a acquitté, en application de la théorie du triangle, le droit de timbre d'émission ou qu'une remise de ce droit lui a été accordée.

Contributions de tiers en cas d'assainissement

En principe, les contributions de tiers sont considérées comme des contributions à fonds perdu, entraînant une réduction de la déduction de l'impôt préalable auprès de la société qui en est la destinataire, car elles ne se fondent pas sur une prestation de la part de la société nécessitant un assainissement et sont donc qualifiées de dons. En font également partie les prêts octroyés moyennant remise simultanée d'une **déclaration de postposition**. Ces contributions mènent, auprès de la société nécessitant un assainissement, à une réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Prêts avec octroi de postposition

Toutefois, lorsque le budget permet d'apporter la preuve que de tels prêts peuvent être remboursés à l'avenir et que l'exploitation postérieure à l'assainissement peut être poursuivie de façon autonome, ces contributions continuent à être considérées comme des dettes remboursables; une réduction de la déduction de l'impôt préalable n'a pas à être effectuée. Tombent également sous cette qualification les prêts octroyés à une société – par exemple, à une entreprise en construction («start up») – avant la survenance du cas d'assainissement, avec postposition simultanée ou planifiée, laquelle a été prononcée à une date ultérieure.

Abandon par des tiers de leurs créances

Les abandons de créances en rapport avec des prêts octroyés et se fondant sur des réflexions qui, dans l'optique du prêteur, sont justifiées par l'usage commercial (ramener les pertes au minimum, maintenir les relations d'affaires) ne sont pas considérés comme des dons et ne mènent donc pas à une réduction de la déduction de l'impôt préalable. Y sont assimilés la déclaration ultérieure de postposition, l'abandon et la réduction d'intérêts.

Les prêts ainsi déclarés continuent à être considérés comme des dettes remboursables lorsque le budget et les chiffres prévisionnels permettent d'apporter la preuve que l'exploitation postérieure à l'assainissement peut être poursuivie de façon autonome et que le prêt peut être remboursé.

1.4 Imposition de groupe

Contributions en dehors d'un assainissement

Ces contributions sont assujetties aux mêmes dispositions que celles régissant les contributions d'associés et de tiers en dehors d'un assainissement.

Contributions en cas d'assainissement

Lorsque des entreprises faisant partie d'un groupe d'imposition reçoivent des contributions en cas d'assainissement, celles-ci ne mènent pas à une réduction de la déduction de l'impôt préalable s'il s'agit de contributions de membres du groupe, et ce nonobstant que ledit membre détienne une participation au membre du groupe nécessitant un assainissement ou non.

1.5 Déduction de l'impôt préalable

Il y a lieu d'observer que l'impôt préalable grevant des dépenses en rapport direct avec l'assainissement n'est pas déductible.

1.6 Conclusion

Pour des raisons de simplicité, les explications données ci-dessus ne traitent que des contributions d'associés et de tiers versées à des sociétés de capitaux ou à des sociétés coopératives. Les contributions versées à des sociétés individuelles ou de personnes, à des associations ou à des fondations sont également réglées dans la notice no. 23, à laquelle il y a lieu de se référer.

En résumé, il peut être déclaré que la notice no. 23 révisée est, d'une part, substantiellement plus simple dans l'application et que, d'autre part, l'observation des normes mises sur pied par l'AFC, Division principale (DP) de la TVA (plan d'assainissement, budget/chiffres prévisionnels, réflexions justifiées par l'usage commercial, etc.), permet de supprimer, pour l'entreprise nécessitant un assainissement, des inconvénients notables, tels que les conditions de participation pour les contributions d'associés, la réduction de l'impôt préalable en cas d'octroi d'avantages en matière d'intérêts, etc.

2. Facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée

C'est sous ce titre que l'AFC, DP TVA, a publié en mai 2003 sur l'Internet, sous <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/f/rechnung/uebersicht.html>, des indications importantes pour les personnes assujetties à la taxe. Les liens insérés dans le texte mènent à d'autres informations détaillées dans diverses brochures, notices, etc. de l'AFC en rapport avec les questions les plus fréquemment posées dans le domaine de la facturation.

Il s'agit en premier lieu de questions relatives aux pièces justificatives conformes à la TVA selon l'art. 37, al. 1^{er}, let. a à f, de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA), lequel énumère les exigences posées aux dites pièces donnant droit à une déduction de l'impôt préalable.

Les sujets suivants y sont traités:

- De quelle manière les factures doivent-elles être établies pour être admises comme pièces justificatives donnant droit à une déduction de l'impôt préalable pour la TVA?
- Sous quel nom ou quelle raison de commerce le prestataire de services peut-il ou doit-il apparaître?
- A quoi faut-il spécialement faire attention face à des notes de crédit?
- Dans quels cas y a-t-il impérativement lieu de veiller à la forme de la facture?
- De quelle manière faut-il facturer la TVA sur les demandes d'acomptes et de paiements partiels?
- De quoi faut-il tenir compte en cas de facturation à des acquéreurs domiciliés à l'étranger ayant droit au remboursement de la taxe?
- De quoi faut-il tenir compte en cas de facturation en monnaie étrangère?
- De quoi faut-il spécialement tenir compte en cas de facturation à des acquéreurs étrangers qui sont immatriculés dans le registre suisse des contribuables?
- De quoi faut-il particulièrement tenir compte en ce qui concerne la facturation en cas d'imposition de la marge et en cas de procédure de déclaration (transfert de tout ou partie d'un patrimoine)?
- Peut-on accepter des factures où l'adresse du destinataire de la facture et celle de l'envoi ne concordent pas? De quelle manière y a-t-il lieu de procéder lorsque des factures sont adressées personnellement à des collaborateurs?
- Les télécopies (téléfax) et les courriers électroniques (mails) donnent-ils droit à la déduction de l'impôt préalable?

- Les factures peuvent-elles être corrigées ultérieurement?
- De quelle manière y a-t-il lieu de traiter les diminutions de contre-prestations, pertes sur débiteurs, etc.?

Pour que la personne assujettie à la taxe puisse bénéficier de la déduction de l'impôt préalable, l'AFC, DP TVA, exige un respect strict des exigences formelles. Il existe néanmoins un formalisme, ressenti par de nombreux contribuables comme excessif, mais aussi des précisions de la pratique permettant une modique marge de manœuvre, comme par exemple la possibilité d'accepter, à titre de pièces justificatives donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, des factures adressées personnellement à des collaborateurs, lorsque la raison de commerce et le siège sont mentionnés conformément à l'art. 37, al. 1^{er}, let. b, LTVA.

Une autre nouveauté essentielle est constituée par le **formulaire no. 1550**, créé par l'AFC, DP TVA, à l'aide duquel la personne assujettie à la taxe a la possibilité, en dehors d'un contrôle TVA, de «guérir», dans certains cas, des factures déjà payées et comptabilisées, mais ne satisfaisant pas aux exigences formelles, pour lesquelles la déduction de l'impôt préalable a donc été revendiquée à tort.

La faculté d'appliquer le formulaire no. 1550 existe **uniquement** dans les cas suivants et pour les factures établies au cours des cinq années précédentes (année courante et cinq années écoulées).

Sur la facture du prestataire de services, il manque:

- a) le numéro de TVA du prestataire de services;
- b) le moment ou la période ainsi que le genre, l'objet et l'étendue de la livraison ou de la prestation de service.

Même à l'aide du formulaire précité, il n'y a pas de possibilité de «guérison» au cas où le nom/la raison de commerce ainsi que l'adresse du prestataire de services et/ou du destinataire de la prestation, le montant de la facture et le montant de la taxe dû font défaut ou sont incorrects.

En ce qui concerne l'adresse correcte, il y a lieu de distinguer, dans l'optique de l'AFC, DP TVA, deux hypothèses:

Adressage direct au destinataire de la prestation: outre le nom/la raison de commerce, il suffit d'indiquer l'adresse cela veut dire lieu de l'activité écono-

mique selon l'inscription au registre de la TVA ou au registre du commerce. L'indication de la rue, du numéro du bâtiment et du numéro postal d'acheminement n'est pas obligatoire. La forme juridique est considérée comme faisant partie du nom/de la raison de commerce et doit être impérativement mentionnée avec celui-ci / celle-ci.

Procédé «pour adresse»: Lorsque la facture du prestataire de services est adressée à un substitut direct du destinataire de la prestation et que la personne assujettie (destinataire) à la taxe est mentionnée, pour des raisons de place, comme débiteur à un autre endroit, celui-ci doit figurer avec son nom et son **adresse complète** (rue, numéro du bâtiment, numéro postal d'acheminement et localité).

3. Conclusions finales

Tant la discussion animée au cours des séminaires que les nouveautés et changements de pratique publiés dans l'intervalle démontrent clairement que de nouvelles Journées STS sur le thème de la TVA sont indispensables pour la branche. Même si de telles manifestations ne représentent, par rapport à l'abondance des problèmes, qu'«une goutte d'eau dans la mer», force est de relever qu'un fiduciaire sensibilisé aux aspects relevant de la TVA dispose, sur le marché, d'un avantage essentiel. Il en va ainsi non seulement pour sa propre gestion des risques, mais aussi pour le profit qu'en tirent ses clients.

Les auteurs sont volontiers disposés à communiquer leurs connaissances spécifiques à l'occasion de futures Journées STS.

**«Il reste encore beaucoup à faire –
Mettons (ensemble) la main à la pâte!»**

* Marc Thomet, expert TVA, partenaire, Ernst & Young, Berne, et Christina Meier, experte TVA, Ernst & Young, Berne, <http://www.eycom.ch> ■