



Regine Schluckebier

Avocate, experte TVA HES
Partenaire VAT Consulting AG,
Bâle/Zurich
Membre du Centre de compétence
TVA de la Chambre fiduciaire et du
groupe d'experts de l'Administra-
tion fédérale des contributions char-
gé d'établir le projet de consultation
pour la réforme de la TVA
www.vat-consulting.ch

Union européenne: Nouveaux principes d'imposition des prestations de services dès le 1^{er} janvier 2010



Le «paquet TVA» soumet à une réforme trois domaines centraux de l'imposition des chiffres d'affaires dans l'Union européenne (UE): il déplace le lieu de la prestation de service, simplifie la procédure de remboursement de l'impôt préalable pour les entreprises établies dans l'Union et améliore l'entraide administrative entre les Etats membres. Cependant, dans ce contexte aussi s'applique l'adage «pas de règle sans exceptions»! De plus, la nouvelle loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée entrera en vigueur au 1^{er} janvier 2010 – il est dès lors possible d'opérer une première appréciation de l'interaction de ces deux actes normatifs (double imposition et non-imposition).

1. Introduction

Le 12 février 2008, le Conseil de l'UE a édicté le «paquet TVA». Celui-ci comprend une directive sur le lieu des prestations de services¹, une directive sur la procédure relative au remboursement de l'impôt préalable à des assujettis établis dans un autre Etat membre² ainsi qu'un règlement sur l'échange d'informations entre les Etats membres³.

Le but du «paquet TVA» consiste à moderniser et à simplifier la circulation transfrontalière des prestations de services, laquelle s'est fortement modifiée dans un monde dérégulé et globalisé, et ce aussi bien au plan qualitatif qu'au plan structurel⁴.

Les modifications des deux directives n'entraînent pas uniquement une correction, un complètement ou une adaptation de nature rédac-

tionnelle des dispositions applicables dans la directive sur le système de la TVA.⁵ Elles sont au contraire les modifications les plus étendues à ce jour du droit européen en matière d'imposition du chiffre d'affaires depuis l'introduction du marché intérieur en 1993.

Les nouvelles prescriptions sur le lieu des prestations de services concernent principalement des prestations fournies à des entrepreneurs (assujettis) et ont des répercussions pratiques pour toutes les entreprises impliquées dans des transactions transfrontalières.

Sont touchées notamment les entreprises qui exercent une activité transfrontalière dans des pays non-membres de l'UE, indépendamment de ce qu'elles soient établies dans l'Union ou non. Pour ces entités, il deviendra nécessaire d'analyser leurs opérations commerciales sur la base de la question de savoir où les prestations de services fournies doivent être imposées et si leur système IT et/ou leur facturation doit être adapté. Sont également touchées les

entreprises livrant des marchandises, dans la mesure où elles offrent un service après vente, tel que réparations ou maintenances. Celles-ci devront relever le défi de prendre les mesures systémiques requises et d'examiner si et, le cas échéant, dans quelle étendue elles doivent observer de nouvelles obligations d'aviser et déclarer correctement leurs chiffres d'affaires.

2. Union européenne: Nouvelles règles fondamentales dès le 1^{er} janvier 2010

2.1 Principe du lieu du destinataire dans le domaine B2B

En principe, toutes les prestations de services sont imposées au lieu où a lieu la consommation effective. Par conséquent, l'art. 44 Dir-SystTVA, en sa version du 1^{er} janvier 2010, met en œuvre le changement de système,

pour le domaine B2B, sur la base du principe du lieu du destinataire⁶. Est ainsi considéré comme lieu d'une prestation de service à un assujetti le lieu où celui-ci a le siège de son activité économique. Cependant, si ces prestations de services sont fournies à un établissement stable de l'assujetti se trouvant en un lieu autre que le siège de son activité économique, c'est le lieu de cette prestation de service qui sera réputé siège de l'établissement stable.

Avec le changement de système orienté sur le principe du lieu du destinataire, on introduit simultanément une inversion, avec effet obligatoire, de la qualité de débiteur de l'impôt sur le destinataire de la prestation (procédure «Reverse Charge»), dans la mesure où le prestataire n'est pas établi dans le pays où la prestation doit être imposée.⁷ Par conséquent, l'assujetti destinataire doit déclarer lui-même la TVA concernée pour la prestation de service acquise.

L'applicabilité de la procédure «Reverse Charge» subit donc une extension, ce qui mène à son tour à une réduction des procédures de remboursement de l'impôt préalable. En outre, la qualification de la prestation, parfois difficile, perd de sa signification.

D'un autre côté, la distinction entre entrepreneur et non-entrepreneur en tant que destinataire d'une prestation prend plus de poids. L'importance du numéro d'identification TVA en tant que preuve pour le statut du destinataire de la prestation continuera à s'accroître, la directive prévoyant pour sa part des exceptions pour le cas où des prestations d'assujettis qui les reçoivent pour leur usage personnel ne tombent pas dans le domaine imposable, même si l'assujetti emploie son numéro d'identification USt.

A compter du 1^{er} janvier 2010, tout assujetti devra en outre remettre, sous le numéro d'identification TVA qui lui est attribué, par la voie électronique, une communication résumée des destinataires qui ont acquis des prestations de services relevant du système «Reverse Charge».

2.2 Pas de communications obligatoires additionnelles pour les entreprises suisses

Suivant la conception actuelle, il existe pour les entreprises établies en Suisse une obligation de procéder à une communication de leurs prestations de services à imposer auprès du destinataire⁸ uniquement si elles fournissent lesdites prestations depuis un établissement stable sis dans l'UE. Dans la mesure où la prestation de service est fournie depuis la Suisse, il n'existe – comme par le passé – aucune obligation de procéder à une communication pour ces prestations dans l'Union.

2.3 Principe du lieu de l'entreprise dans le domaine B2C

Pour ce qui est des prestations de services fournies à des non-entrepreneurs, l'ancienne règle de base demeure applicable à compter du 1^{er} janvier 2010. Celle-ci stipule que le lieu où l'entrepreneur prestataire a son siège est considéré comme lieu de la prestation (art. 45 DirSystTVA nouveau). Si la prestation de service est exécutée depuis un établissement stable, celui-ci est réputé lieu de la prestation.

3. Exceptions (extrait)

3.1 Prestations d'intermédiaires

Comme par le passé, les prestations d'intermédiaires à des non-entrepreneurs sont fournies là où l'opération principale est effectuée (art. 46 DirSystTVA nouveau).

Les prestations de services d'intermédiaires fournies à des entrepreneurs tombent sous le coup de la nouvelle règle de base et sont imposées au lieu du siège du destinataire de la prestation. Un déplacement du lieu de l'imposition par l'emploi d'un numéro d'identification USt est sans objet.

3.2 Prestations liées à un bien immobilier

Les prestations en relation avec un immeuble sont imposées, sans changement, là où ce dernier se situe (art. 47 DirSystTVA nouveau). La distinction, quant à savoir si le destinataire de la prestation est assujetti ou non, ne revêt pas d'importance.

3.3 Prestations de transport

Comme dans le passé, et indépendamment du statut du destinataire de la prestation, le lieu où le transport s'effectue en fonction de la distance parcourue est considéré comme le lieu des prestations de transport de passagers (art. 48 DirSystTVA nouveau).

D'après la nouvelle règle de base, les prestations de transport de biens à des entrepreneurs sont imposées au lieu du destinataire des prestations. Un déplacement du lieu de l'imposition par l'emploi d'un numéro d'identification USt est sans objet.

Dans le cas de prestations de transport de biens dans le domaine B2C, il convient de distinguer entre transports de biens intracommunautaires et non-intracommunautaires. Dans la mesure où ils sont effectués à des non-entrepreneurs, les transports de biens intracommunautaires sont imposés au lieu de départ (art. 50 DirSystTVA nouveau).

Dans le cas de transports de biens qui sont exécutés à des non-entrepreneurs et qui ne sont pas intracommunautaires, le lieu de la prestation est là où le transport s'effectue en fonction de la distance parcourue (art. 49 DirSystTVA nouveau).

Exemple 1

L'entrepreneur allemand DE de Cologne procure à l'entrepreneur suisse CH la vente (= livraison) d'une machine de Zurich à Francfort. La condition de livraison de CH est la suivante: «dédouané et taxé».

A ce jour, la prestation d'intermédiaire de DE à CH est imposable, mais exécutée avec une exonération de l'impôt en Allemagne.

A partir du 1^{er} janvier 2010, la prestation d'intermédiaire de DE est exécutée, selon les nouvelles règles, au lieu où le destinataire de la prestation a son siège, c'est-à-dire à Zurich. Du point de vue allemand, le chiffre d'affaires n'est plus imposable. Du point de vue suisse, l'acquisition d'une prestation de service provenant de l'étranger entrerait, le cas échéant, en considération pour CH.

3.4 Travaux portant sur des biens meubles corporels

Est considéré comme lieu de l'expertise portant sur des biens meubles corporels ainsi que de travaux portant sur de tels biens à des non-assujettis, comme par le passé, le lieu où les travaux sont effectivement fournis (art. 54 DirSystTVA nouveau).

Si de telles prestations sont fournies à des entrepreneurs, elles sont soumises à la nouvelle règle de base. Un déplacement du lieu de l'imposition par l'emploi d'un numéro d'identification USt est sans objet.

3.5 Prestations de restaurant et de restauration

Est réputé lieu de prestations de services de restaurant et de restauration qui ne sont pas fournies effectivement à bord d'un bateau, d'un aéronef ou dans des trains pendant la partie d'un transport de passagers exécuté dans la Communauté le lieu où les prestations de services sont effectivement fournies (art. 54 DirSystTVA nouveau). Cette réglementation s'applique indépendamment du statut du destinataire de la prestation. Dans le cas de prestations de services de restaurant, le lieu de la prestation se trouvait, à ce jour, au siège de l'entrepreneur prestataire.

Le lieu des prestations de services de restaurant et de restauration qui sont fournies effectivement à bord d'un bateau, d'un aéronef ou dans des trains pendant la partie d'un transport de passagers exécuté dans la Communauté est le lieu de départ du transport de passagers (art. 57 al. 1^{er} DirSystTVA nouveau).

Le «lieu de départ d'un transport de passagers» est le premier lieu dans la Communauté où des passagers peuvent entrer dans le moyen de transport, le cas échéant après une escale en

Figure: Comparaison entre DirSystTVA/LTVA suisse/nouvelle LTVA suisse

	DirSystTVA (dès le 01.01.2010) ¹²		LTVA suisse actuelle	Nouvelle LTVA suisse (dès le 01.01.2010)
	B2B	B2C		
Nouvelle règle de base (état de fait générique)	Lieu du destinataire (art. 44)	Lieu du fournisseur (art. 45)	Lieu du fournisseur (art. 14 al. 1 ^{er})	Lieu du destinataire (art. 8 al. 1 ^{er})
Etats de fait spécifiques selon le genre de prestation de service				
Prestations de services selon ca- talogue	Lieu du destinataire (art. 44)	Clients UE: Lieu du fournisseur Clients pays tiers: Lieu du destinataire (art. 59)	Lieu du destinataire (dans la mesure où des presta- tions de services afférentes sont contenues dans l'art. 14 al. 3)	Lieu du destinataire (art. 8 al. 1 ^{er})
Prestations de services fournies sous forme électronique	Lieu du destinataire (art. 44)	01.01.2010 – 31.12.2014: Lieu du destinataire si le prestataire est établi dans un pays tiers et le client dans l'UE (art. 58) 01.01.2010 – 31.12.2014: Lieu du destinataire (art. 59 let. k) si le client est établi dans le pays tiers) Dès le 01.01.2015: Principe du lieu du destinataire indépendam- ment du lieu où le prestataire et le client sont établis (art. 58 let. c)	Lieu du destinataire (dans la mesure où des presta- tions de services afférentes sont contenues dans l'art. 14 al. 3)	Lieu du destinataire (art. 8 al. 1 ^{er})
Prestations de services de télé- communication, de radiodiffusion et de télévision	Lieu du destinataire (art. 44)	01.01.2010 – 31.12.2014: Lieu du destinataire (art. 59 let. i, j) si le client est établi dans le pays tiers) Dès le 01.01.2015: Principe du lieu du destinataire indépendamment du lieu où le prestataire et le client sont établis (art. 58 let. a, b)	Lieu du destinataire (art. 14 al. 3 let. d)	Lieu du destinataire (art. 8 al. 1 ^{er})
Prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artis- tiques, sportives, scientifiques, édu- catives, de divertissement ou simi- laires, telles que les foires et les expositions, y compris des presta- tions de services des organisateurs de telles activités, ainsi que des prestations de services accessoires à ces activités	Lieu de l'activité (art. 53) Dès le 01.01.2011: Octroi de l'accès: Lieu de la manifestation (art. 53, nouvelle version); Manifestation culturelle, artistique: Lieu du destinataire (art. 44)	Lieu de l'activité (art. 53) Dès le 01.01.2011: Octroi de l'accès: Lieu de l'activité (art. 54 al. 1 ^{er}) Manifestation culturelle, artistique: Lieu de l'activité (art. 54 al. 1 ^{er})	Lieu de l'activité (art. 14 al. 2 let. d)	Lieu de l'activité (art. 8 al. 2 let. c)
Prestations d'intermédiaires	Lieu du destinataire (art. 44)	Lieu où l'opération principale est effectuée (art. 46)	En cas de pouvoir de conclusion: Lieu du fournisseur (art. 14 al. 1 ^{er}) Sinon, «Finders Fees»: Lieu du destinataire (art. 14 al. 3)	En cas de pouvoir de conclusion et de «Finders Fees»: Lieu du des- tinataire (art. 8 al. 1 ^{er})
Prestations de services de restau- rant et de restauration 1. Principe	Lieu de l'activité (art. 55)	Lieu de l'activité (art. 55)	Lieu du fournisseur (art. 14 al. 1 ^{er})	Lieu de l'activité (art. 8 al. 2 let. d)
2. Exception: Prestations de services de restaurant et de restauration pendant la partie intracommun- autaire d'un transport de passa- gers à bord de navires, d'aéronefs et de trains	Lieu de départ du transport (art. 57 al. 1 ^{er})	Lieu de départ du transport (art. 57 al. 1 ^{er})	Lieu du fournisseur (art. 14 al. 1 ^{er})	Lieu de l'activité (art. 8 al. 2 let. d)
Expertises et travaux portant sur des biens meubles corporels	Lieu du destinataire (art. 44)	Lieu de l'activité (art. 54 let. b) Dès le 01.01.2011: Lieu de l'acti- vité (art. 54 al. 2 let. b)	Lieu où se trouve le bien au moment de la livraison (art. 13 let. a, état de fait de la livrai- son)	Lieu où se trouve le bien au moment de la livraison (art. 7 let. a, état de fait de la livrai- son)
Prestations de services liées à des immeubles	Lieu de situation (art. 47)	Lieu de situation (art. 47)	Lieu de situation (art. 14 al. 2 let. a)	Lieu de situation (art. 8 al. 2 let. g aussi prestations d'hébergement)
Prestations de transport de pas- sagers	Lieu où le transport s'effectue en fonction des distances parcourues (art. 48)	Lieu où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues (art. 48)	Pays où se trouvent les distances parcourues (art. 14 al. 2 let. b)	Lieu du destinataire (art. 8 al. 1 ^{er})
Prestations de transport de biens	Lieu du destinataire (art. 44)	Lors de transports de biens intra- communautaires: Lieu de départ du transport (art. 50) Pour les autres transports de biens: Lieu où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues (art. 49)	Pays où se trouvent les distances parcourues (art. 14 al. 2 let. b)	Pays où se trouvent les distances parcourues (art. 8 al. 2 let. e)

	DirSystTVA (dès le 01.01.2010) ¹²		LTVA suisse actuelle	Nouvelle LTVA suisse (dès le 01.01.2010)
	B2B	B2C		
Activités accessoires au transport, telles que chargement, déchargement, manutention et activités similaires au nom et pour le compte de tiers	Lieu du destinataire (art. 44)	Lieu de l'activité (art. 54 let. a) Dès le 01.01.2011: Lieu de l'activité (art. 54 al. 2 let. a)	Lieu de l'activité (art. 14 al. 2 let. c)	Lieu de l'activité (art. 8 al. 2 let. f)
Location/leasing de moyens de transport 1. Contrats à court terme jusqu'à 30 jours ou 90 jours pour les moyens de transport maritime	Lieu où le moyen de transport est effectivement mis à disposition (art. 56 al. 1 ^{er})	Lieu où le moyen de transport est effectivement mis à disposition (art. 56 al. 1 ^{er})	Lieu où se trouve le bien au moment de l'octroi du pouvoir de disposition ou lieu où commence le transport ou l'expédition vers l'acquéreur ... (art. 13 let. a ou let. b; état de fait de la livraison)	Lieu où se trouve le bien au moment de l'octroi du pouvoir de disposition ou lieu où commence le transport ou l'expédition vers l'acquéreur ... (art. 7 let. a ou let. b; état de fait de la livraison)
2. Contrats à long terme	Lieu du destinataire (art. 44)	Lieu du fournisseur (art. 45) 01.01.2010 – 31.12.2012: Lieu du fournisseur Dès le 01.01.2013: Lieu du destinataire (art. 56 al. 2 1 ^{re} phrase); exception: bateaux de plaisance (lieu où le moyen de transport est effectivement mis à disposition, art. 56 al. 2 2 ^e phrase)	Lieu où se trouve le bien au moment de l'octroi du pouvoir de disposition ou lieu où commence le transport ou l'expédition vers l'acquéreur ... (art. 13 let. a ou let. b; état de fait de la livraison)	Lieu où se trouve le bien au moment de l'octroi du pouvoir de disposition ou lieu où commence le transport ou l'expédition vers l'acquéreur ... (art. 7 let. a ou let. b; état de fait de la livraison)
Traitements médicaux, thérapies, conseils en matière matrimoniale, familiale et touchant la vie, prestations de soins, prestations sociales et d'assistance, assistance des enfants et des jeunes, soins corporels	Lieu du destinataire (art. 44)	Lieu du fournisseur (art. 45)	Lieu du fournisseur (art. 14 al. 1 ^{er})	En cas de prestations qui sont fournies envers des personnes physiquement présentes: Lieu du fournisseur (art. 8 al. 2 let. a)
Prestations d'agences de voyage et d'organismes de manifestations	Lieu du destinataire (art. 44)	Lieu du fournisseur (art. 45)	Lieu du fournisseur (art. 14 al. 1 ^{er} , cf. cependant les exceptions en cas de pluralité de prestations et d'exonération de l'impôt)	Lieu du fournisseur (art. 8 al. 2 let. b)
Prestations de services dans le domaine de la coopération internationale au développement et de l'aide humanitaire	n.a. (cf. art. 146)	n.a. (cf. art. 146)	Lieu auquel sont destinées les prestations de services (art. 14 al. 2 let. e)	Lieu auquel sont destinées les prestations de services (art. 8 al. 2 let. h)

dehors de la Communauté. En cas de transport aller et retour, le trajet de retour est considéré comme transport distinct. Cette réglementation s'applique indépendamment du statut du destinataire de la prestation.

3.6 Location de moyens de transport

A ce jour, la location d'un moyen de transport était assujettie à l'imposition au lieu de l'entrepreneur prestataire.

Dès le 1^{er} janvier 2010, il conviendra de distinguer entre la location à court terme et celle à long terme de moyens de transport. Est réputée «courte durée» la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas 30 jours, et, dans le cas d'un moyen de transport maritime, pendant une période ne dépassant pas 90 jours (art. 56 al. 2 DirSystTVA nouveau).

Est considéré comme lieu de la location d'un moyen de transport sur une courte durée – indépendamment du statut du destinataire de la prestation – le lieu où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du destinataire de la prestation de service (art. 56 al. 1^{er} DirSystTVA nouveau).

La location à long terme d'un moyen de transport est soumise à la règle de base.

Dans la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012, le siège de l'entrepreneur pres-

taire est réputé lieu de la prestation lors de la location à long terme d'un moyen de transport

Exemple 2

La société de leasing Autolease de Bâle remet en leasing, à court terme (pour moins de trois jours), des voitures de tourisme de haute valeur à un preneur assujetti en Allemagne. Le lieu de remise de ladite voiture, qui vient de Suisse, est à Düsseldorf. La voiture de tourisme est employée exclusivement en Allemagne.

A ce jour, la prestation de location est occasionnée par Autolease en Allemagne. La procédure «Reverse Charge» intervient pour le preneur.

A partir du 1^{er} janvier 2010, l'Allemagne, en tant que lieu de l'imposition, intervient également vu que la voiture de tourisme y est mise à disposition. Du point de vue suisse, la livraison est exécutée en Suisse; pour les moyens de transport, il n'existe pas d'exonération de l'impôt à cause d'une exportation. De la sorte, il y aurait, théoriquement, deux lieux d'imposition qui entretiennent en considération.

Il n'y aura non plus de changement à ce titre sous la nouvelle LTVA.

dans le domaine B2C, conformément à la règle de base applicable à ce jour.

Un nouveau changement du lieu de l'imposition interviendra dès le 1^{er} janvier 2013 dans le cas de la location à long terme d'un moyen de transport dans le domaine B2C.⁹

3.7 Prestations lors de manifestations

Est considéré comme lieu des prestations de services concernant des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que foires et expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que des prestations de services accessoires à ces activités, comme dans le passé, le lieu où ces activités sont effectivement exercées (art. 53 DirSystTVA). Cette réglementation s'applique indépendamment du statut du destinataire de la prestation.

A partir du 1^{er} janvier 2011, il y aura lieu, dans le domaine B2B, de distinguer, dans le cas de prestations liées à des manifestations, entre la mise à disposition de la légitimation d'accès pour des manifestations et d'autres prestations tierces concernant des manifestations culturelles, artistiques, etc. (par exemple leur organisation):

- Le lieu des prestations de services dans le domaine B2B consistant à donner accès à

des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que des prestations de services accessoires à cet accès, sera alors le lieu où ces manifestations ont effectivement lieu.¹⁰

- Le lieu des prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris des prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que des prestations de services accessoires à ces activités, dans le domaine B2C, sera, comme par le passé, le lieu où ces activités ont effectivement lieu.¹¹

3.8 Prestations de services électroniques

La réglementation relative aux prestations de services fournies sous forme électronique à des consommateurs privés (e-commerce dans le domaine B2C) par des entrepreneurs établis dans le pays tiers demeure inchangée. A cet égard, il ne joue aucun rôle que le destinataire des prestations ait son siège dans le pays tiers ou que le destinataire des prestations ait le sien dans le territoire de la Communauté et que le

Exemple 3

Le commissionnaire-expéditeur CH de Zurich charge le néerlandais NL de transporter des biens de Belgique en Allemagne. CH fait usage de son numéro d'identification USt allemand.

A ce jour, les prestations de transport de biens de NL à CH sont en principe imposables et assujetties à l'impôt en tant que prestation de transport de biens intracommunautaire au lieu de départ en Belgique. Vu que le destinataire de la prestation CH utilise son numéro d'identification USt allemand, le lieu se déplace vers l'Allemagne. CH doit observer la procédure «Reverse Charge».

A partir du 1^{er} janvier 2010, la prestation de transport de biens s'apprécie d'après la nouvelle règle de base; elle devient imposable et est fournie en Suisse avec assujettissement à l'impôt. L'usage d'un numéro d'identification USt allemand ne joue plus de rôle.

Du point de vue de la nouvelle LTVA suisse, l'état de fait générique du principe du lieu du destinataire intervient à teneur de l'art. 8 al. 1^{er}. CH est astreint à l'impôt sur l'acquisition d'une prestation de service selon l'art. 45 nLTVA.



prestataire soit un entrepreneur du pays tiers. Entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2014, la situation juridique actuelle subsiste dans un premier temps. Selon l'art. 59 let. k DirSystTVA, le lieu du destinataire est maintenu si le client est établi dans le pays tiers. Il en va de même si le client est établi dans l'UE et que le prestataire est un entrepreneur du pays tiers (art. 58 DirSystTVA).

La situation juridique change toutefois dès le 1^{er} janvier 2015. C'est le principe du lieu du destinataire qui intervient, indépendamment du lieu où le prestataire et le client sont établis.

3.9 Excursus: Le principe du lieu unique

Jusqu'au 31 décembre 2014, l'entrepreneur du pays tiers qui fournit exclusivement des prestations sous forme électronique peut choisir, à l'intérieur de l'Union, l'Etat de son enregistrement pour tous les chiffres d'affaires au sein de l'UE. Comme déjà par le passé, c'est le principe du lieu unique qui s'applique dans cette étendue (art. 359 à 365 DirSystTVA). En revanche, la déduction de l'impôt préalable ne reste possible que dans le pays de l'acquisition de la prestation (art. 368 DirSystTVA; § 18 al. 4c UStG).

A compter du 1^{er} janvier 2015, cette réglementation est applicable à toutes les prestations dans le domaine des prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision ainsi qu'aux prestations fournies sous forme électronique, indépendamment de l'établissement du prestataire, dans la mesure où seul le client est établi dans l'Union.

L'entrepreneur doit alors remettre, dans un Etat de l'UE de son choix, une déclaration d'impôt électronique pour toutes les prestations fournies dans l'Union à des clients privés. La dette au titre de l'impôt sur le chiffre d'affaires doit être acquittée, dans sa totalité, dans le pays d'enregistrement; c'est là que sont attribués les montants aux divers Etats membres. Les éventuels montants d'impôt préalable peuvent être invoqués uniquement dans la procédure de remboursement de l'impôt préalable; pour les entrepreneurs de l'UE, cette restriction ne s'applique que si

aucune autre opération sujette à communication n'est exécutée hormis les chiffres d'affaires soumis à l'enregistrement au lieu unique. Ces impôts préalables peuvent être invoqués dans le préavis normal.

3.10 Anciennes prestations selon catalogue

A partir du 1^{er} janvier 2010, les prestations de services «selon catalogue» ne gardent leur importance plus que dans le domaine B2C si le destinataire des prestations est établi dans le pays tiers (art. 59 DirSystTVA).

Le lieu des prestations de services suivantes, fournies à une personne non assujettie qui est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle hors de la Communauté, est le lieu où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle:

- les cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce, et d'autres droits similaires;
- les prestations de publicité;
- les prestations des conseillers, des ingénieurs, des bureaux d'études, des avocats, des experts comptables et autres prestations similaires, ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations;
- les obligations de ne pas exercer, entièrement ou partiellement, une activité professionnelle ou un droit visé au présent article;
- les opérations bancaires, financières et d'assurance, y compris celles de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts;
- la mise à disposition de personnel;
- la location de biens meubles corporels, à l'exception de tout moyen de transport;
- la fourniture d'un accès aux systèmes de distribution de gaz naturel et d'électricité, ainsi que de services de transport ou de transmission par l'entremise de ces systèmes, et la fourniture d'autres services qui y sont directement liés;
- les services de télécommunication;
- les services de radiodiffusion et de télévision;
- les services fournis par voie électronique, notamment ceux visés à l'annexe II.

Si les prestations de services précitées sont fournies dans le domaine B2C, c'est la règle de base qui s'applique.

4. La nouvelle loi suisse régissant la taxe sur la valeur ajoutée

Le 12 juin 2009, l'Assemblée fédérale a adopté la nouvelle loi régissant la taxe sur la valeur

ajoutée (LTVA). Le passage à la nouvelle loi est prévu pour le 1^{er} janvier 2010. Ainsi, à la même date, une nouvelle base juridique entrera en vigueur, en Suisse également, laquelle comprend, par rapport à la LTVA actuelle, des modifications essentielles quant au lieu de l'imposition de prestations de services.

Pour les prestations de services, c'est le principe du lieu du destinataire qui s'applique, selon l'art. 8 al. 1^{er} nLTVA, en tant qu'état de fait générique. Cela signifie que sous réserve d'une réglementation contraire expresse dans la loi les prestations de services sont réputées fournies au lieu où le destinataire a son siège ou un établissement stable ou, s'il n'en dispose pas, son domicile ou le lieu depuis lequel il exerce son activité.

On assiste donc à un refoulement du principe du fournisseur qui, jusque là, servait de règle de base à l'art. 14 al. 1^{er} LTVA. Avec cette modification, la nouvelle LTVA tient compte des nouvelles réglementations sur le lieu de la prestation de service qui entrent progressivement en vigueur dans l'UE à partir du 1^{er} janvier 2010: afin d'éviter des distorsions de la concurrence, il paraissait nécessaire d'imposer les prestations de services dans une large mesure au même lieu que dans l'Union.

L'introduction du principe du lieu du destinataire dans la nouvelle loi suisse s'accompagne, dans les rapports transfrontaliers, d'une extension de l'obligation de décompter l'acquisition d'une prestation de service provenant de l'étranger. Dès le 1^{er} janvier 2010, le destinataire doit opérer le décompte d'une prestation de service, fournie depuis l'étranger et tombant selon l'art. 8 al. 1^{er} nLTVA sous le coup du principe du lieu du destinataire, en tant qu'acquisition d'une prestation de service. Ainsi, toutes les prestations de services qui ne sont pas expressément définies comme exceptions au principe du lieu du destinataire et qui sont fournies par une entreprise – dont le siège se situe à l'étranger et qui n'est pas enregistrée en tant qu'assujettie en Suisse – doivent être décomptées par le destinataire d'après l'art. 45 al. 1^{er} let. a nLTVA au titre d'une acquisition. Selon l'art. 45 al. 2 nLTVA, l'assujettissement intervient auprès du destinataire dans la mesure où a) il est déjà assujetti ou b) il acquiert, dans l'année civile, des prestations de ce genre pour plus de 10 000 francs.

Outre les prestations qui, à ce jour, devaient déjà être décomptées en tant qu'acquisitions de prestations de services (par exemple, prestations de conseils publicitaires), une prestation de transport de biens, qu'un transporteur étranger fournit à un entrepreneur suisse à l'intérieur de l'Union, devra, par exemple, également faire

l'objet d'un décompte à partir du 1^{er} janvier par ce dernier au titre de l'acquisition d'une prestation de service.

La figure met en évidence, dans le cadre d'une comparaison, la systématique des règles en matière d'imposition applicables dès 2010 dans l'UE et en Suisse.

5. Résumé

A compter de 2010 le lieu de la prestation de service fera, dans l'Union, l'objet d'une nouvelle réglementation approfondie. De par le passage au principe du lieu du destinataire intervenant dans la LTVA – qui entrera également en vigueur au 1^{er} janvier 2010 en Suisse – les états de fait de double imposition devraient être très largement exclus pour les entreprises suisses.

Ce n'est que dans le domaine des prestations qualifiées en Suisse de livraisons et dans l'UE de prestations de services (par exemple prestations de location) que l'on peut encore aboutir, à l'avenir, à des conflits d'imposition actuellement difficiles à résoudre. ■

¹ Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, JO UE n° L 44 du 20 février 2008, 11 ss.

² Directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre, JO UE n° 44 du 20 février 2008, 23 ss. La suppression de la directive 8-CE ne concerne (malheureusement) pas les entreprises suisses. Pour elles, la 13^e directive CE pour le remboursement de l'impôt préalable à des entrepreneurs établis dans le pays tiers n'est pas touchée, avec tous les inconvénients du système actuel.

³ Règlement (CE) n° 143/2008 du Conseil du 12 février 2008 modifiant le règlement (CE) no 1798/2003 en ce qui concerne l'introduction de la coopération administrative et l'échange d'informations concernant les règles relatives au lieu de prestations de services, aux systèmes de guichet particuliers et à la procédure de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée.

⁴ Cf. les considérants dans le premier et le deuxième motif de la DirSystTVA 2008/8/CE.

⁵ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO UE L 347 du 11 novembre 2006, 1 ss. (DirSystTVA).

⁶ B2B est l'abréviation généralement utilisée pour «business to business», c'est-à-dire des prestations entre deux entrepreneurs assujettis, alors que B2C signifie «business to consumer», à savoir les prestations à un non-entrepreneur (consommateur final).

⁷ L'art. 196 DirSystTVA parle de l'inversion de la qualité de débiteur de l'impôt pour toutes les prestations qui sont fournies selon l'art. 44 lorsque la prestation de service est fournie par un assujetti qui n'est pas établi dans cet Etat membre.

⁸ Ces prestations de services sont celles qui sont réglées dans l'art. 14 al. 3 de la LTVA en vigueur. Pour la nouvelle LTVA, qui entre en vigueur en Suisse au 1^{er} janvier 2010, c'est également, en vertu de l'art. 8 al. 1^{er}, le principe du lieu du destinataire qui s'applique nouvellement à titre d'état de fait générique (cf. à ce propos le point 4).

⁹ Les détails se trouvent à l'art. 56 al. 2 2^e phrase DirSystTVA dans la version en vigueur dès le 01.01.2013 (cf. art. 4 DirSystTVA nouveau).

¹⁰ Art. 53 al. 1^{er} DirSystTVA dans la version en vigueur dès le 01.01.2011 (cf. art. 3 DirSystTVA nouveau).

¹¹ Art. 54 al. 1^{er} DirSystTVA dans la version en vigueur dès le 01.01.2011 (cf. art. 3 DirSystTVA nouveau).

¹² Vu que quelques réglementations entrent en vigueur de façon échelonnée dans le temps et subissent des modifications, la disposition citée de la DirSystTVA se réfère toujours à la version en vigueur au moment respectif, par exemple art. 58 dans la version en vigueur dès le 01.01.2015 (dans le cas des prestations de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision).