



Stéphane Gmünder

TVA Conseils, Fribourg
et Genève, Représentant
de l'USF à l'Organe consultatif
en matière de TVA

TVA: Moins de formalisme – Plus de pragmatisme

L'Administration fédérale des contributions met de l'eau dans son vin

I. Introduction

Le Conseil fédéral a introduit, le 1^{er} juillet 2006, des modifications substantielles dans l'actuelle Ordonnance relative à la Loi sur la TVA (OLTVA)¹. Ces nouvelles dispositions visent à améliorer la sécurité du droit et de l'équité de procédure en demandant à l'Administration fédérale des contributions (AFC) un traitement plus pragmatique des exigences formelles.

Le Parlement, relayant le mécontentement des 310 000 contribuables TVA, a demandé au Conseil fédéral, par le biais de motions, interpellations et questions, la mise en place d'un certain nombre de mesures devant simplifier l'application du droit. Le Conseil fédéral a ainsi décrété qu'il ne devrait plus y avoir de reprises d'impôt pour des motifs purement formels lorsque des négligences formelles n'ont manifestement causé aucun tort financier à la Confédération².

Après les modifications introduites par l'AFC le 1^{er} janvier et le 1^{er} juillet 2005, il était donc nécessaire de fixer, dans l'Ordonnance relative à la Loi sur la TVA (OLTVA) – qui ressort de la compétence du Conseil fédéral – de nouvelles dispositions permettant de supprimer l'insécurité juridique que tous les praticiens de la TVA pouvaient constater dans l'exercice de leurs mandats.

Les nouveautés les plus importantes concernent:

- l'introduction de simplifications pour la facturation,
- les dispositions générales limitant le formalisme,
- la modification du traitement des vices de forme dans le cadre de l'imposition de la marge, notamment chez les garagistes.

Le Conseil fédéral a également introduit deux autres mesures, mais qui concernent un

nombre plus restreint de contribuables TVA. Il s'agit de:

- l'exclusion du champ de l'impôt des prestations d'aide sociale externalisées par les autorités publiques,
- la modification du lieu d'imposition des prestations d'aircraft-management dans le cadre de la gestion et de l'exploitation d'aéronefs.

Le 31 octobre 2006, une communication concernant la pratique au sujet du «Traitement des vices de forme»³, a été publiée par l'AFC.

Ce changement de culture fiscale, concrétisé dans cette communication, permet de prétendre que, dorénavant, l'AFC fonctionne sous le leitmotiv «Plus de pragmatisme – Moins de formalisme». Dans tous les contrôles TVA⁴ subis par les contribuables jusqu'à ce jour, il n'est guère de cas où les actuelles dispositions ne trouveraient pas une application concrète. Les reprises effectuées pour des vices de forme

dans les contrôles TVA entre 1995 et 2006, n'auraient pas trouvé de fondement sous le régime des nouvelles dispositions de l'OLTVA. Il convient donc de saluer ce nouvel état d'esprit, et ceci même si les mesures prises l'ont été sous la pression politique plus que dans le souci de rendre spontanément plus simple la charge administrative des contribuables TVA. Les explications qui suivent démontrent comment l'AFC va, dorénavant, traiter les erreurs formelles rencontrées dans la pratique. Lors de conseils fournis aux clients, nous recommandons cependant d'appliquer et de faire appliquer, avec la rigueur nécessaire, les directives de base issues de la Loi sur la TVA. Le pragmatisme que l'on souhaite dorénavant rencontrer ne devant trouver son application que pour des lacunes administratives constatées lors d'un contrôle TVA. En ce sens, les exemples ci-après ne représentent pas de nouvelles directives mais un panel de situations ne devant plus conduire, systématiquement, à des reprises de TVA.

II. Simplifications dans la facturation

L'OLTVA introduit la Section 7a sur la «Facturation». Le nouvel et seul article (article 15a) de cette section a la teneur suivante:

«L'Administration fédérale des contributions accepte également les factures et les documents remplaçant les factures au sens de l'art. 37, al. 1 et 3, de la loi qui ne remplissent pas entièrement les exigences concernant l'indication du nom et de l'adresse de l'assujetti et de l'acquéreur de la livraison ou de la prestation de services selon l'art. 37, al. 1, let. a et b, de la loi, à condition que les indications effectives permettent d'identifier formellement les personnes concernées.»

L'expérience acquise jusqu'à ce jour démontre que, si une facture ne remplissait pas les conditions légales concernant le nom ou la raison sociale et l'adresse du destinataire, l'impôt préalable ne pouvait pas être déduit. Dorénavant, un vice de forme concernant le nom, la raison sociale ou l'adresse n'a plus une conséquence «automatique» sur la déduction ou la non déduction de l'impôt préalable. Dans la mesure où les indications figurant sur la facture permettent d'identifier le fournisseur et le destinataire, la déduction de l'impôt préalable reste acquise. L'exactitude matérielle prime si les quatre conditions suivantes sont cumulativement remplies:

- la dépense est justifiée par l'usage commercial;
- la dépense est destinée à la réalisation d'opérations imposables;

- l'opération est comptabilisée dans les livres;
- la Confédération ne subit aucune perte fiscale.

Par ailleurs, l'AFC a édité sur ce sujet une Communication de la pratique le 30 juin 2006⁵. Afin d'éviter des démarches inutiles et des recherches complexes dans les archives lors d'un contrôle TVA, il est recommandé d'exiger de la part du fournisseur des documents corrects d'un point de vue formel. Il est aussi rappelé que le fournisseur est tenu d'émettre, sur demande de son client assujetti à la TVA, une facture conforme remplissant toutes les conditions énumérées dans la Loi sur la TVA.

Les nouvelles prescriptions s'appliquent à tous les cas encore pendants. Cela signifie que, dans le cadre d'un contrôle TVA, les inspecteurs doivent s'en tenir aux directives introduites le 1^{er} juillet 2006, même pour des cas rencontrés dans une période antérieure. En ce qui concerne les procédures judiciaires en cours, le contribuable concerné devra également être mis au bénéfice ou revendiquer l'application des nouvelles dispositions.

Voici quelques exemples non exhaustifs:

1. Raison sociale abrégée

La raison sociale inscrite au registre du commerce et au registre des contribuables TVA est: Société Internationale pour le Commerce et la Finance SA.

Dorénavant seront admis, par exemple:

- Int. Commerce Finance SA
- Internationale C. et F. SA
- Internationale Fin. et Com.

2. Un élément du nom manque

La raison sociale inscrite au registre du commerce et au registre des contribuables TVA est: Société Internationale pour le Commerce et la Finance SA.

Dorénavant seront admis:

- Internationale Finance SA
- Internationale Commerce SA

3. L'enseigne ne figure pas au registre du commerce

La raison sociale inscrite au registre du commerce et au registre des contribuables TVA est: Les Grands Crus SA, Nyon. Cette société exploite des magasins à Lausanne et Genève sous l'enseigne: Les Dix Vins.

Dorénavant seront admis:

- Les Dix Vins, Nyon
- Les Dix Vins, Genève
- Les Dix Vins, Lausanne

4. Le destinataire de la facture n'est pas le destinataire de la prestation

Cette nouvelle disposition est la bienvenue et permettra, enfin, de récupérer la TVA suppor-

tée, par exemple, sur les factures de restaurant ou d'hôtel adressées non pas à l'entreprise, mais à un de ses collaborateurs.

Ainsi, si l'entreprise inscrite sous le nom de Batipartout SA récupère la TVA sur une facture adressée à M. André Meier pour 4 nuits d'hôtel à St-Gall et qu'elle peut démontrer que celui-ci est non seulement son collaborateur mais qu'il était occupé à superviser un chantier que son employeur construit en Suisse orientale, sa déduction reste justifiée.

5. La facture est adressée au collaborateur d'une manifestation sportive ou culturelle

La comptable du Festival de musique de Fribourg reçoit la facture du fournisseur de boissons concernant la livraison de boissons avec et sans alcool. La facture est adressée à son nom (Mme C. Décorvet), car le responsable du secteur «Boissons» du Festival de musique a donné ses coordonnées au fournisseur.

La TVA sera déductible malgré le fait que la facture n'est pas adressée à l'entité organisatrice.

III. Les dispositions générales limitant le formalisme

L'OLTVA introduit la Section 14a sur le «Traitement des vices de forme». Le nouvel et seul article (article 45a) de cette section a la teneur suivante:

«Un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou par la présente ordonnance sur l'établissement de justificatifs.»

Ainsi, aucun rappel d'impôt ne sera effectué sur la seule base d'un vice de forme, mais il faut encore démontrer que la Confédération ne subit pas de perte fiscale. Il est évident que, dans certains cas, la démonstration sera facile à apporter de par l'évidence de la situation rencontrée. Dans d'autres cas, il suffira que l'assujetti rende vraisemblable l'absence de préjudice financier.

Ces principes seront cependant appliqués en tenant compte de l'ensemble des circonstances et s'appliquent à tous les cas encore pendants. Cela signifie que, dans le cadre d'un contrôle TVA, les inspecteurs doivent s'en tenir aux directives introduites le 1^{er} juillet 2006, même pour des cas rencontrés dans une période antérieure. En ce qui concerne les procédures judiciaires en cours, le contribuable concerné devra également être mis au bénéfice ou revendiquer l'application des nouvelles dispositions.

Voici des exemples, non exhaustifs:

1. Représentation

Les exigences de l'AFC étaient, jusqu'à présent, très strictes. Il fallait disposer d'un mandat d'intermédiaire, faire la mention sur tous les documents du nom du représenté en précisant que l'intermédiaire agissait «au nom et pour le compte de...». Un décompte détaillant chaque prestation et le nom de l'acquéreur final devait, en outre, être établi.

Dorénavant, si ces conditions ne sont pas cumulativement remplies, l'AFC pourra quand même partir du principe qu'il y a bien représentation directe pour autant que:

- l'ensemble des documents pertinents fasse ressortir le fait que le contrat a été réalisé directement entre le prestataire et le destinataire;
- le représentant ne fournisse aucune prestation à l'acquéreur final, ne lui fournisse aucune garantie ni ne supporte le risque de ducroire;
- seule la commission ait été enregistrée correctement dans les livres du représentant;
- le représenté soit reconnaissable par le tiers et que l'ensemble des documents permettent de l'identifier clairement;
- le représentant fournisse un décompte au représenté.

Exemple: Le Garage A. vend à C., au nom et pour le compte de B., l'auto de B. Dans sa facture, le Garage A. mentionne qu'il vend l'auto au nom et pour le compte de B., en indiquant son adresse. Le Garage A. ne comptabilise que sa commission.

La représentation sera admise, bien qu'il n'y ait pas de contrat écrit, s'il apparaît que C. peut identifier son fournisseur B. et qu'il pourrait, pour une éventuelle garantie, s'adresser directement à lui.

2. Acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger

Dans ce domaine, les prestations de services fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger doivent toujours faire l'objet d'une auto-taxation⁶. Cependant, si l'AFC ne pouvait pas constater de manière irréfutable le genre de la prestation de services acquise, la déduction de l'impôt préalable n'était pas autorisée. Or, il est particulièrement délicat, voire utopique, d'exiger de la part de tous les prestataires étrangers l'établissement de factures conformes aux dispositions de la Loi sur la TVA! A l'avenir, si l'entreprise suisse peut démontrer que les prestations de services acquises depuis l'étranger, bien que non désignées précisément, sont attribuables aux activités imposables, la TVA déclarée par auto-taxation sera récupérable au titre d'impôt préalable selon le propre droit de l'entreprise suisse.

Exemple: La Société Fromago SA de Bulle envisage de diffuser ses produits en Espagne. Elle mandate une entreprise publicitaire pour élaborer un concept de marketing. Cette dernière effectue le mandat et adresse sa facture en mentionnant: «Honoraires pour votre concept de marketing». Bien que non désignées précisément, les prestations de services peuvent indubitablement être attribuées au domaine imposable de Fromago SA. C'est pourquoi cette dernière peut déduire entièrement l'impôt préalable déterminé par auto-taxation.

→ Recommandation

L'acquéreur de prestations en Suisse a avantage à demander à son prestataire étranger que les prestations fournies soient clairement identifiables dans la facture ou dans le contrat. Le traitement fiscal correct permettra de ne pas devoir fournir d'autres justificatifs à l'AFC.

3. Prestations de services fournies à l'étranger

Jusqu'à présent un libellé de facturation trop sommaire et/ou l'absence d'un renvoi à un contrat contenant les détails conduisaient l'AFC à reprendre la TVA sur des prestations de services fournies à l'étranger. La seule présentation de l'origine du paiement ou même d'un contrat non mentionné dans la facture ne suffisait pas à justifier le fait que les prestations étaient bien fournies à l'étranger.

Désormais, c'est l'ensemble des circonstances qui permettent à l'AFC de tenir pour vraisemblable que la prestation facturée à l'étranger constitue bien une prestation de services et que l'exonération est possible même si la désignation de la prestation est imprécise dans la facture.

Exemple: L'Agence Exact SA de Genève facture à la Société américaine «Dupont Ltd» des «prestations diverses». Il ressort des rapports de travail des collaborateurs de l'agence genevoise que des tâches sont accomplies pour son client américain dans le domaine de l'observation du marché suisse et pour la création d'un nouveau concept de marketing. Malgré l'absence de détails sur la facture, il est évident qu'il s'agit de prestations de services fournies à un destinataire à l'étranger. La prestation est ainsi exonérée de la TVA suisse.

4. Preuve en cas d'exportation dans le trafic touristique

Pour justifier l'exportation dans le trafic touristique, le formulaire n° 11.49, timbrée par la douane suisse dans un délai de 30 jours après

la vente à un acquéreur domicilié à l'étranger et pour les montants supérieurs à CHF 400 était indispensable⁷.

Dorénavant, la preuve sera également apportée si un autre formulaire d'exportation est utilisé, par exemple le document unique.

Exemple: un fabricant de montres de la Vallée de Joux vend, le 20 décembre 2006, une montre pour CHF 4000 à un touriste domicilié en Belgique qui l'exporte le 10 janvier 2007. Par erreur, le fabricant de montres lui a remis l'exemplaire n° 3 du document unique de la douane. Il a été timbré lors de l'exportation. La preuve d'exportation est apportée par ce formulaire, bien qu'il soit inapproprié.

5. Preuve en cas d'exportation de biens

L'exonération d'impôt était acquise uniquement si l'exportation de la livraison concernée était prouvée au moyen d'un document officiel de la douane⁸.

A l'avenir, dans des cas exceptionnels, l'exportation peut être prouvée au moyen d'un document officiel d'importation du pays dans lequel le bien est exporté.

Exemple: la Société suisse Typepoli SA fabrique des machines d'imprimerie. Elle exporte une telle machine en 2005 en France pour un client imprimeur. A la suite d'un contrôle TVA en 2007, la preuve d'exportation demeure introuvable malgré une tenue régulière de la comptabilité. Le destinataire français peut remettre la preuve d'importation timbrée par la douane française. Cette preuve est suffisante pour bénéficier de l'exonération de TVA suisse.

→ Recommandation

Comme jusqu'à présent, la preuve irréfutable pour prouver l'exonération de la TVA demeure le document d'exportation suisse timbré par la douane suisse. La loi fédérale sur les douanes conserve toute sa validité et lors de l'importation ou de l'exportation de marchandises, celles-ci doivent être présentées au bureau de douane compétent.

6. Livraisons aux missions diplomatiques, organisations internationales et diplomates

L'exonération pour des livraisons aux missions diplomatiques, missions permanentes, postes consulaires et organisations internationales ainsi qu'à certaines catégories de personnes, n'était acquise que si la facture mentionnait «Exonération TVA selon art. 90 al. 2 let. a LTVA» ou «Exonéré»⁹.

Dorénavant, si cette mention fait défaut mais que les autres conditions sont remplies¹⁰, l'exonération reste acquise. Il ne faut cependant jamais mentionner la TVA sur de telles factures; à défaut, elle sera due.

7. Pièces justificatives lors de paiements répétitifs

La notice n° 9 de l'AFC¹¹ règle les conditions permettant de récupérer la TVA lors de paiements répétitifs, par exemple dans un cas de leasing ou de location immobilière avec option. En fait, les exigences étaient différentes selon que le prestataire émettait ou non une facture ou des bulletins de versement ou encore que le destinataire donnait un ordre permanent à sa banque ou autorisait le recouvrement direct.

Désormais, il suffit qu'un contrat soit à la base du paiement répétitif et que ce document mentionne les indications nécessaires, notamment le numéro de TVA du prestataire et le taux de TVA appliqué.

Exemple: L'entreprise de peinture Arc-en-Ciel Sàrl achète tous ses véhicules en leasing. Pour simplifier le travail administratif, des ordres permanents sont donnés à la banque pour le paiement des mensualités. Il n'y a donc ni bulletin de versement, ni facture. Les contrats de leasing mentionnent toutes les indications utiles, en particulier le taux de TVA et le numéro de TVA du donneur de leasing. La Société Arc-en-Ciel Sàrl pourra, sur la base des contrats, déduire l'impôt préalable sur les mensualités.

8. Date ou période de la livraison du bien ou de la prestation de services

La mention de la date de la livraison, de la prestation de services ou de la période durant laquelle la prestation a été fournie était nécessaire sur la facture du prestataire pour obtenir la déduction de l'impôt préalable.

Dorénavant, si cette indication manque mais que les autres conditions matérielles pour la déduction de l'impôt préalable figurent sur la facture, la déduction de l'impôt préalable ne sera plus contestée.

9. Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable

La possibilité existante d'obtenir la déduction ultérieure de l'impôt préalable se heurtait au fait que les prestations acquises avant l'assujettissement à la TVA ont été facturées à des personnes physiques et non à la raison sociale. Ainsi et par exemple, un véhicule acheté avec la TVA à titre privé et transféré ensuite dans la raison sociale ne donnait pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

A l'avenir, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sera possible même si la facture ne

porte par le nom de la société inscrite au registre des contribuables TVA.

Exemple: Samuel Klug acquiert en son nom du mobilier de bureau, un ordinateur et un véhicule, le tout avec la TVA. Il fonde juste après la Fiduciaire Klug SA et y transfère les biens acquis en nom propre, sans les avoir utilisés préalablement. Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sera accordé, pour autant que les biens en question soient affectés à des opérations imposables. Si les biens sont utilisés préalablement à la date du début de l'assujettissement, un amortissement devra être calculé selon les dispositions de l'article 42 de la Loi sur la TVA.

10. Non facturation entre des entreprises appartenant à un même groupe

L'absence de facture, de comptabilisation et d'imposition pour des prestations de services fournies entre des entreprises appartenant à un même groupe ne devrait plus conduire, pour le passé, à une reprise de TVA.

Il faut cependant que l'acquéreur de la prestation ait un droit complet à la déduction de l'impôt préalable.

Cette règle s'applique également pour les entreprises étrangères qui fournissent des prestations de services à leurs établissements stables en Suisse ou que ces derniers fournissent à leurs établissements stables à l'étranger.

11. Mention d'un taux de TVA trop élevé

Lorsqu'un fournisseur utilise le taux normal de 7,6% pour imposer une prestation à 2,4% ou à 3,6%, ou encore pour imposer une prestation exonérée ou exclue de la TVA, la TVA facturée est due.

Le destinataire de la prestation peut cependant déduire l'impôt préalable facturé lorsque cette dépense est affectée à des opérations imposables.

Si le fournisseur entend modifier l'imposition de sa facture, il doit procéder selon les directives publiées par l'AFC¹².

12. Affaires en compensation

Lorsque deux assujettis compensent mutuellement des prestations imposables, chaque partie devrait imposer sa propre prestation et récupérer l'impôt préalable sur la base de la facture reçue.

Pour le passé, l'AFC renoncera à une reprise d'impôt dans de tels cas, pour autant que les deux partenaires appliquent la méthode effective pour l'établissement des décomptes de TVA et que la dépense supportée soit affectée à des opérations imposables.

→ Recommandation

Compte tenu de l'interdiction de la compensation entre charges et produits et pour éviter des problèmes d'interprétation dans la détermination des valeurs, il est recommandé de traiter ce genre d'opérations à l'aide de documents établis par chacune des parties.

13. Assujettissement subjectif lors d'acquisitions de prestations de services

Par le passé, lorsqu'une entreprise effectuait les formalités en vue d'un assujettissement subjectif pour des prestations fournies à l'étranger, l'AFC s'intéressait aux acquisitions de prestations de services effectuées avant la date d'inscription!

Si, durant les périodes fiscales précédant l'inscription au registre des contribuables TVA, des prestations de services avaient été acquises sans être imposées, elles devaient être déclarées, sans toutefois donner droit à la récupération de l'impôt préalable.

Désormais, les acquisitions de prestations de services effectuées, par le passé, auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger, pourront faire l'objet d'une déclaration dans le premier décompte après la date d'assujettissement et d'une récupération simultanée. Bien entendu, les dépenses doivent être affectées à des opérations imposables. De plus, le nouveau contribuable pourra récupérer la TVA sur les investissements des années précédentes selon les dispositions de l'article 42 de la Loi sur la TVA.

Exemple: La Société Worldinvest SA fournit des conseils de placement à des établissements bancaires à l'étranger. Elle acquiert des prestations de conseillers à l'étranger qui la renseigne sur l'évolution des marchés. Worldinvest SA ne s'est pas inscrite au registre des contribuables TVA et n'a pas non plus déclaré ses acquisitions de prestations de services.

Sur la base de la nouvelle disposition, Worldinvest SA pourra demander son assujettissement subjectif et, lors de l'établissement de son premier décompte de TVA, déclarer au titre d'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger, les dépenses supportées pour la période non prescrite. Cette auto-taxation pourra faire l'objet, dans le même décompte, d'une récupération au titre d'impôt préalable. De plus, Worldinvest SA pourra récupérer la TVA sur ses investissements des dernières années.

IV. Erreurs dans la facturation lors de l'imposition de la marge

La nouvelle disposition introduite dans l'OLTVA permettra dorénavant à l'AFC de traiter avec pragmatisme les erreurs formelles dans la facturation lors de l'imposition de la marge. Il était particulièrement choquant qu'une erreur de forme, dans l'établissement de la facture, conduise l'AFC à effectuer une reprise sur le montant total facturé en lieu et place de la simple imposition de la marge, alors que l'acquéreur, la plupart du temps un particulier, n'a aucun droit à la récupération de l'impôt préalable. Cette pratique pouvait conduire, notamment dans le domaine du marché de l'automobile d'occasion, à prélever en TVA l'entier de la marge du garagiste!

La teneur de l'article 14 est dorénavant la suivante:

Article 14, al. 1 (ancien): «Les documents d'achat doivent contenir les indications suivantes: a. le nom et l'adresse du vendeur; b. le nom et l'adresse de l'acheteur; c. la date d'achat; d. la description précise des biens; e. le prix d'achat.»

Article 14, al. 2 (nouveau): «Si les indications énumérées à l'al. 1 ne sont pas complètes ou si, en dérogation à l'art. 37, al. 4 de la loi, l'impôt a été mentionné dans les contrats, les factures, les quittances, les notes de crédit ou les documents analogues, la totalité de la contre-prestation doit être imposée. En cas d'indication de l'impôt et de l'imposition de la marge, l'imposition de la marge est cependant admise, s'il apparaît ou si l'assujetti prouve qu'en dépit de ce vice, la Confédération n'a subi aucun préjudice financier.»

Les nouvelles prescriptions s'appliquent à tous les cas encore pendants. Cela signifie que, dans le cadre d'un contrôle TVA, les inspecteurs doivent s'en tenir aux directives introduites le 1^{er} juillet 2006, même pour des cas rencontrés dans une période antérieure. En ce qui concerne les procédures judiciaires en cours, le contribuable concerné devra également être mis au bénéfice ou revendiquer l'application des nouvelles dispositions.

L'interprétation du nouvel article 14, al. 2 de l'OLTVA conduit à catégoriser les erreurs de forme pouvant potentiellement se présenter. La première catégorie ne porte plus préjudice à l'imposition de la marge, alors que la seconde maintient le statu quo.

1. Indications dans les factures ne portant plus préjudice à l'imposition de la marge

Si certaines indications font défaut dans les documents d'achat ou si la facture adressée au client comprend l'indication de la marge et le

taux de TVA, l'imposition totale n'est plus obligatoire lorsque l'acquéreur (une personne privée ou non assujettie à la TVA) n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Afin d'éviter des démarches liées à la présentation de preuve, en principe par l'assujetti, sur la présence ou non d'une perte fiscale, nous recommandons de s'en tenir aux directives initiales et de ne jamais mentionner le taux de TVA lors de ventes imposées selon l'imposition de la marge. L'AFC pourrait exiger, en cas de doute, une déclaration écrite de l'acquéreur confirmant qu'il n'a pas fait, ni ne fera, valoir l'impôt préalable.

Dorénavant, l'imposition de la marge sera, en principe, admise dans les cas suivants:

- TVA 7,6% sur la différence ou la marge
- TVA 7,6% incluse sur la différence ou la marge
- TVA 7,6% en sus, avec indication de l'imposition de la marge ou de la différence
- TVA 7,6% incluse avec indication de l'imposition de la marge ou de la différence
- Marge imposée
- Différence imposée
- TVA incluse, sans indication du taux de l'impôt. Cette règle est également valable pour les livraisons à des destinataires assujettis à la TVA.

2. Indications dans les factures ne permettant pas d'appliquer l'imposition de la marge

Les indications suivantes, figurant sur des factures, continueront, comme par le passé, à entraîner l'imposition totale du montant facturé et ceci indépendamment du fait que l'acquéreur ait droit ou non à la déduction de l'impôt préalable.

- TVA 7,6 % en sus, sans mention de l'imposition de la marge ou de la différence.
- TVA 7,6 % incluse, sans mention de l'imposition de la marge ou de la différence.
- CHF xxx de TVA.

V. L'exclusion du champ de l'impôt des prestations d'aide sociale externalisées par les autorités publiques

L'OLTVA introduit la Section 2a sur les «Opérations d'assistance sociale, d'aide sociale et de sécurité sociale ainsi que de protection de l'enfance et de la jeunesse». Le nouvel et seul article (article 4a) a la teneur suivante:

«Les opérations au sens de l'art. 18, ch. 8 et 9 de la loi sont également exclues du champ de l'impôt lorsque le fournisseur des prestations ne les fournit pas directement aux personnes assistées, mais qu'il charge une institution d'assistance sociale, d'aide sociale et de sécu-

rité sociale ou une institution de protection de l'enfance et de la jeunesse de fournir les prestations et de les lui facturer.»

L'exclusion ne portait auparavant que si l'institution concernée fournissait ses prestations directement aux personnes nécessiteuses. Si l'institution confiait cette tâche à un tiers spécialisé, la contre-prestation reçue par ce dernier devenait imposable.

A l'avenir, les montants reçus par des tiers pour réaliser les prestations confiées reste exclus de TVA, à la condition qu'il s'agisse effectivement d'opérations qui peuvent être qualifiées de prestations dans le domaine de l'assistance sociale, de l'aide sociale et de la sécurité sociale ou dans le domaine de la protection de l'enfance et de la jeunesse. En revanche, les montants encaissés par des tiers pour l'exécution de tâches dans le domaine administratif ou organisationnel restent imposables à la TVA. L'AFC a édité, sur ce sujet, une communication de pratique le 30 juin 2006¹³. Cette nouvelle disposition n'a pas d'effet rétroactif.

VI. Les prestations d'aircraft-management et autres prestations analogues

L'OLTVA introduit la Section 1a sur les «Prestations d'aircraft-management et prestations analogues». Le nouvel et seul article (article 1a) a la teneur suivante:

«Est réputé lieu des prestations de gestion et d'exploitation d'aéronef (aircraft-management) et des prestations correspondantes se rapportant spécialement à des navires, à des wagons de chemin de fer et à des conteneurs ainsi que des parties de prestations du genre précité, l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel ces prestations sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, son domicile ou le lieu à partir duquel il exerce son activité.»

De telles prestations étaient régies par l'article 14, al. 1 de la LTVA, ce qui impliquait que celles-ci étaient réputées être fournies à l'endroit où le prestataire avait son siège. Ainsi, une société suisse fournissant des prestations d'aircraft-management à une société, domiciliée au Luxembourg et exploitant un aéronef en transit à Genève devait imposer la recette correspondante.

Désormais, ces mêmes prestations seront imposables selon le principe du domicile du destinataire fixé à l'article 14, al. 3 de la LTVA. Les prestations d'aircraft-management fournies à une société domiciliée au Luxembourg et exploitant un aéronef en transit à Genève pourront être considérées comme étant fournies à

l'étranger, c'est-à-dire exonérées de la TVA suisse.

L'AFC a édité, sur ce sujet, une communication de pratique le 30 juin 2006¹⁴. Cette nouvelle disposition n'a pas d'effet rétroactif.

VII. Conclusions

L'Union Suisse des Fiduciaires salue les modifications introduites dans l'OLTVA et, tout particulièrement, le caractère rétroactif des principales dispositions.

Il n'est pas faux de prétendre que l'application trop formelle de l'actuelle LTVA a contribué à la mauvaise réputation de la TVA, voire à son impopularité. Enfin dotée d'un pragmatisme de bon aloi, l'application de la Loi actuelle pourrait probablement suffire en adaptant simplement quelques articles. Par exemple, ceux ayant trait aux limites de chiffre d'affaires entraînant l'assujettissement, à la périodicité et aux limites pour adhérer ou quitter le taux de la dette fiscale nette, à la responsabilité solidaire ou encore ouvrir la possibilité de transmettre par voie électronique son décompte périodique de TVA. Malgré cela, de nouvelles versions de la Loi sur la TVA seront mises en consultation prochaine-

ment. L'USF aura à s'exprimer sur ces projets et le fera, comme d'habitude, dans son souci permanent de simplifier les tâches administratives des PME.

Cependant, indépendamment de l'avancement des travaux pour la nouvelle Loi sur la TVA, l'USF souhaite que l'AFC poursuive dans la voie des changements de pratique et des simplifications introduites en 2005 et 2006.

De nombreuses simplifications peuvent encore être introduites, non seulement tacitement – ce qui peut créer une insécurité – mais aussi par le biais d'une publication ou d'une communication, et ceci sans pour autant qu'il en résulte une perte financière importante pour la Confédération.

De même, le nouveau concept de publication, présenté il y a quelques temps déjà par l'AFC, doit maintenant trouver sa concrétisation. Le site Internet de l'AFC devrait enfin être doté d'un moteur de recherche qui permettrait de retrouver aisément l'information désirée dans les dédales des nombreuses publications.

Les propositions qui précèdent ne sauraient attendre l'introduction de la nouvelle LTVA en 2010 ou 2011; l'USF, les PME et l'économie en général ne peuvent pas accepter un moratoire de 3 ou 4 ans durant lequel plus aucune amé-

lioration ou simplification notable de la perception et de l'information en relation avec la TVA ne serait entreprise. ■

¹ Ordonnance relative à la loi sur la TVA du 29 mars 2000 (Etat le 20 juin 2006) – 641.201

² Communiqués de presse du Département fédéral des finances des 15.2.2006 et 24.5.2006

³ Communication concernant la pratique – Traitement des vices de forme (Division principale de la TVA – 31.10.2006)

⁴ Selon notre estimation, il s'agit d'environ 70 000 contrôles effectués auprès des contribuables TVA entre 1995 et 2006.

⁵ Facturation par le fournisseur de la prestation (art.37a 1 LTVA) – déduction de l'impôt préalable par le destinataire de la prestation (art. 38 al. 1 et 2 LTVA et art. 15a OLTVA)

⁶ Art. 10 et art. 24 de la LTVA

⁷ Chiffre marginal 558 des Instructions 2001 sur la TVA

⁸ Chapitre 8 des Instructions 2001 sur la TVA

⁹ Circulaire de l'AFC «Représentations diplomatiques et organisations internationales», chiffre 4 (procédure à suivre par l'assujetti).

¹⁰ Circulaire de l'AFC «Représentations diplomatiques et organisations internationales», chiffre 3 (conditions).

¹¹ Notice n° 9 (610.545-09) «Pièces justificatives des paiements répétitifs basés sur un contrat sans facturation».

¹² Communication concernant la pratique du 30.1.2004 «Correction de la TVA facturée – Modification du chiffre marginal 808 des Instructions 2001 sur la TVA».

¹³ Prestations dans le domaine social et dans le domaine de la protection de l'enfance et de la jeunesse – Nouvelle base légale (art. 4a OLTVA).

¹⁴ Prestations d'aircraft-management et autres prestations analogues – Changement de lieu de la prestation de services (art. 1a OLTVA)