

**Thomas Bodmer**

Thomas Bodmer, lic. oec. publ., expert fiscal dipl. responsable produits TVA auprès de BDO Visura, Zurich
thomas.bodmer@bdo.ch

Points communs et différences entre l'UE et la Suisse en matière de TVA

En cas d'activité commerciale entre plusieurs pays, des conflits apparaissent tôt ou tard: les entreprises qui fournissent des prestations pour ou à l'étranger sont bien conseillées de réfléchir à la question.

Le système TVA de l'Union européenne se base sur des fondations communes à tous les pays membres: les 6^e, 8^e et 13^e directives relatives aux impôts indirects. Ces directives laissent au droit national une certaine marge de manœuvre dans le cadre de leur application. Dans la pratique, cela mène à des différences relativement importantes en raison d'une interprétation différente des directives de la part des diverses autorités. Seuls les arrêts de la Cour européenne de justice engagent l'ensemble des Etats. Par rapport à toutes les questions juridiques qui se posent, on peut cependant dire que le nombre de ces arrêts n'est pas particulièrement élevé.

En Suisse, les directives de l'UE ont également servi de base à la formulation de l'ordonnance fédérale sur la TVA (jusqu'au 31.12.2000) et plus tard à celle de la loi fédérale sur la TVA (à partir du 1.1.2001). Certaines formulations ont été reprises textuellement et dans certains cas, des éléments provenant de l'ancien système de l'impôt sur le chiffre d'affaires ont été mélangés au droit de la TVA. Les arrêts de la Cour européenne de justice n'engagent pas la Suisse mais influencent par contre la jurisprudence et l'application du droit.

1. Le caractère imposable des chiffres d'affaires et l'assujettissement

Le caractère imposable des chiffres d'affaires et l'assujettissement dépendent du type de prestations, de la caractéristique d'entreprise

ou d'éventuels minima de chiffres d'affaires.

Dans tous les Etats de l'UE et en Suisse, l'événement des prestations distingue entre les livraisons de marchandises et les prestations de services. Cela a son importance car dans le cas de livraisons de marchandises et de prestations de services par-dessus les frontières nationales, d'autres règles s'appliquent en principe pour déterminer l'Etat d'imposition. L'attribution des prestations fournies aux catégories «livraisons» et «prestations de services» se fait de manière différente selon les pays. En Suisse par exemple, la location d'objets est considérée comme une livraison alors que dans les pays de l'UE, une telle location est considérée comme une prestation de service. Ces différences de définition peuvent mener à des doubles impositions ou à des situations de non-imposition lors de transactions transnationales. Un tel cas peut survenir lorsque deux Etats pensent tous deux qu'il s'agit d'une prestation fournie dans le pays, respectivement d'une prestation fournie à l'étranger. Dans le domaine des impôts indirects, il n'existe pas de traités de double imposition qui pourraient contribuer à réduire ces problèmes. Il n'est donc pas possible de conclure du fait qu'une prestation a été imposée dans un premier Etat qu'elle ne sera pas également frappée d'une taxe à la valeur ajoutée dans un autre Etat.

La détermination des personnes imposables (contribuables) ne suit, elle non plus, aucune règle uniforme: alors que la Suisse connaît des limites de chiffres d'affaires et qu'aussi bien des personnes physiques que des personnes

morales peuvent en tout temps y devenir contribuables, un critère fonctionnel doit être satisfait dans les pays de l'UE: seules des entreprises peuvent en règle générale devenir contribuables (cf. le tableau «Taux d'imposition, limites de chiffres d'affaires et prescriptions d'enregistrement»). La définition de la qualité d'entreprise est par ailleurs très souvent différente.

Il existe partout des biens et des prestations de service imposables et d'autres exemptés de l'impôt. Les divers Etats sont presque entièrement libres de décider quels biens et quelles prestations de services bénéficient du privilège de l'exemption fiscale et si la déduction de l'impôt préalable est autorisée pour les biens et prestations exemptés. En règle générale, la formation et l'éducation, le service de santé, les prestations de services des assurances, les affaires immobilières, les transactions financières et les jeux de hasard sont exemptés de l'impôt sans droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. le tableau «Chiffres d'affaires exemptés de l'impôt.»)

2. Le principe du pays de destination est déterminant

En théorie, la taxe à la valeur ajoutée devrait être perçue dans le pays de destination des biens et services dans le cas d'échanges commerciaux transnationaux. Pour de nombreuses affaires, la détermination du pays d'imposition effectif n'est toutefois pas aussi aisée. Cela peut être le cas parce que, pour certains biens

Chiffre d'affaires exemptés									
(sans droit à la déduction de l'impôt préalable)									
Source: VAT in Europe, BDO Visura International, état 1.1.2005 (parution en janvier 2005)									
Pays	Service financiers	Service d'assurance	Services médicaux médicales	Services pédagogiques	Services postaux	Services du secteur immobilier	Transports publics	Services culturels	Services sociaux
Autriche	oui	oui	oui	oui	non	oui	non	non	oui
Belgique	oui	oui	oui	oui ¹	non	oui ²	non	non	non
Bulgarie	oui	oui	oui	oui	non	non	non	oui	oui
République tchèque	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non	non	oui
Danemark	oui	oui	oui	oui	non	oui	oui	non	non
Estonie	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non	non	oui
Finlande	oui	oui	oui	oui	non	oui	non	non	non
France	oui	oui	oui	oui	non	oui	non	oui	oui
Allemagne	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non	oui	oui
Grèce	oui	oui	oui	oui	non	oui	non	non	non
Hongrie	oui	oui	oui	oui	oui	oui ³	non	oui	oui
Irlande	oui	oui	oui	oui	oui	non	oui	oui	oui
Italie	oui	oui	oui	oui	non	non	non	non	non
Letonie	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non	oui	oui
Lituanie	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non	oui	oui
Luxembourg	oui	oui	oui	oui	oui	oui ¹⁰	non	oui ¹¹	oui
Malte	oui	oui	oui	oui	non	oui	non	non	oui
Pays-Bas	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non	non	oui
Norvège	oui	oui	oui	oui	non	oui	non	oui	oui
Pologne	oui	oui	oui	oui	oui	non	non	oui	oui
Portugal	oui	oui	oui	oui	non	oui	non	non	non
Roumanie	oui	oui	oui	oui ⁶	non	oui ⁹	non	oui ⁷	oui ⁸
Russie	oui	oui	oui	oui	oui	oui ⁴	oui	oui	oui
Suède	oui	oui	oui	oui	non	oui	non	oui	non
Suisse	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non	oui	oui
République slovaque	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non	oui	oui
Slovénie	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non	oui	oui
Espagne	oui	oui	oui	oui	non	oui	non	oui	oui
Turquie	oui	oui	oui ⁵	non	non	non	non	oui ⁵	oui ⁵
Grande-Bretagne	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non	non	non

¹ L'exception ne vaut que pour les prestations de services pédagogiques fournies par des institutions reconnues.
² Dans certaines circonstances spécifiques, il est possible d'opter pour l'imposition.
³ Seule la vente de propriétés immobilières usagées à l'exception de la construction et de la première vente.
⁴ Seulement pour la location par des personnes physiques étrangères et par des personnes morales homologuées en Russie (pour autant que l'Etat d'origine octroie les mêmes conditions aux contribuables russes) et pour la location de locaux d'habitation.
⁵ Vaut pour les prestations de services médicales, culturelles et sociales fournies par des entreprises d'Etat telles que les administrations urbaines, les universités, les associations et les fondations.
⁶ Vaut pour les prestations de services fournies par des institutions reconnues.
⁷ Vaut pour les prestations de services à caractère culturel fournies par des collectivités publiques.
⁸ Vaut pour les prestations de services fournies par des collectivités ou des institutions de droit public à caractère social reconnu.
⁹ Vaut pour la location d'immobiliers avec quelques exceptions telles que l'hébergement hôtelier.
¹⁰ Si aucune alternative.
¹¹ Si organisé par des institutions publiques ou poursuivant un but non lucratif.

ou certaines prestations de services, il n'est pas possible de déterminer clairement le pays de destination ou parce que le législateur a édicté des règles différentes pour d'autres raisons. Les grandes différences que l'on rencontre en matière de taux d'imposition constituent une des raisons expliquant l'existence de règles différentes. L'éventail des taux usuels va de 7,6% en Suisse à 25% au Danemark et en Suède. Par ailleurs, tous les pays connaissent des taux réduits pour des biens et des services particuliers. Fréquemment, le taux réduit est identique

au taux zéro; le droit à la déduction de l'impôt préalable demeure toutefois garanti, ce qui signifie que l'on est en présence d'une véritable exemption. Les prescriptions relatives à la procédure de restitution, respectivement l'admissibilité des déductions de l'impôt préalable pour les sociétés enregistrées constitue un autre exemple de différences. Alors que la Suisse n'autorise la déduction que de 50% de l'impôt préalable sur les dépenses pour repas et boissons, cette déduction est entièrement possible dans cer-

tains pays voisins, à savoir l'Allemagne et la France, à condition toutefois que ces dépenses aient un lien avec l'activité professionnelle. D'autres pays par contre n'autorisent pas la déduction de l'impôt préalable en relation avec la location de véhicules ou l'achat de carburant, par exemple l'Italie (cf. le tableau «Dédutions autorisées de l'impôt préalable »). Les exportations dans des pays dits tiers sont exemptées de l'impôt tout en donnant droit à la déduction de l'impôt préalable: les livraisons de l'UE vers la Suisse et inversement, mais aussi

D'édutions admissibles de l'impôt préalable						
(En règle générale, l'impôt préalable peut être récupéré par les entreprises non enregistrées dans le cadre d'une procédure de débet)						
Source: VAT in Europe, BDO Visura International, état 1.1.2005 (parution en janvier 2005)						
Pays	Hébergement en hôtel	Restauration Alimentation	Location de voitures	Carburants	Repas d'affaires	Frais de conseil
Autriche ¹	oui	en partie	en partie	en partie	en partie	non
Belgique ¹	non ²	non ²	50%	50%	non	
Bulgarie ^{1,3}	oui	oui	oui	en partie	oui	oui
République tchèque ¹	oui	non	en partie	en partie	non	oui
Danemark ¹	25%	25%	en partie	non	oui	oui
Estonie ¹	non ⁴	non	oui	oui	non	oui
Finlande ¹	oui	non	oui	oui	non	non
France	en partie	oui	non	en partie	oui	oui
Allemagne ¹	oui	oui	oui	oui	oui	oui
Grèce ¹	non	non	non	en partie	non	oui
Irlande ¹	non	non	non	non	non	oui
Italie ¹	non	non	en partie	non	non	oui
Hongrie	oui	non	non	non	non	oui
Lettonie ¹	oui	oui	oui	oui	oui	oui
Lituanie ¹	oui	non	non	en partie	non	oui
Luxembourg	oui	oui	oui	oui	oui	oui
Malte ¹	oui	oui	non	non	oui	oui
Pays-Bas ¹	oui	non	en partie	oui	oui ⁸	oui
Norvège ¹	non	non	en partie	en partie	non	oui
Pologne	oui	oui	oui	oui	oui	oui
Portugal	non	non	non	en partie	non	oui
Roumanie	non	non	non	non	non	non
Russie ^{6,7}	oui	non	oui	oui	non	oui
Suède	oui	en partie	en partie	oui	non	non
Suisse ¹	oui	en partie	oui	oui	non	non
République slovaque ¹	oui	non	non	oui	non	oui
Slovénie	non	non	non	non	non	non
Espagne ¹	oui	oui	en partie	oui	oui	oui
Turquie ⁶	-	-	-	-	-	-
Grande-Bretagne ¹	oui	oui	en partie	oui	non	non

¹ Facture TVA correcte nécessaire. Seulement pour prestations de services ayant un lien avec l'activité professionnelle.

² Sous certaines conditions, la TVA peut être récupérée s'il y a un lien avec la livraison de biens ou la prestation de services (application très restrictive).

³ Seule la TVA en relation avec la participation à des conférences, des séminaires, des congrès, des expositions, etc. et avec des prestations de transport peut être récupérée.

⁴ A l'exception des prestations d'hébergement durant un voyage d'affaires.

⁵ Sauf si la prestation est destinée à des employés ou à des directeurs.

⁶ L'impôt préalable ne peut être récupéré que par des contribuables enregistrés.

⁷ L'impôt préalable payé à des fournisseurs de marchandises peut être récupéré.

⁸ Si inférieur à EUR 227 par personne et par année.

de l'UE ou de la Suisse vers des pays qui ne sont pas membres de l'UE. L'impôt est enregistré lors du passage des frontières de l'UE, respectivement de la Suisse, en tant qu'impôt à l'importation dans le pays destinataire pour autant que ce dernier dispose lui aussi d'un système de taxe sur la valeur ajoutée. Pour la plupart des prestations de services, l'exemption de l'impôt dans le pays dans lequel la prestation de services est fournie est obtenue par la fiction que la prestation de services en question a été fournie dans le pays destinataire, à condition toutefois que le bénéficiaire de la prestation de services ait son siège dans le pays destinataire.

Les écarts de pratique dans le domaine de l'application du mécanisme «Reverse Charge»,

c'est-à-dire le transfert de l'impôt du fournisseur de la prestation au bénéficiaire de la prestation, sont particulièrement délicats. En Suisse, ce mécanisme ne s'applique que lors de l'achat de prestations de services à l'étranger mais non pas aux contrats d'entreprise avec des fournisseurs étrangers qui prévoient la livraison d'une œuvre en Suisse. Dans certains pays, l'application du principe peut aller plus loin. Cet élément a son importance étant donné que sans transfert de l'impôt, le fournisseur de prestations étranger doit s'enregistrer dans le pays en question en qualité de contribuable. Plus le mécanisme Reverse Charge est étendu, moins il sera fréquent de devoir s'enregistrer. Mais le transfert de l'obligation fiscale vers le bénéficiaire d'une prestation n'est pas automa-

tique dans tous les Etats. Dans certains cas, il existe une sorte de possibilité de choix étant donné que le transfert n'a lieu que si la facture le mentionne expressément. Si la facture ne dit rien à ce sujet, le fisc étranger pourrait dans certains cas exiger l'impôt auprès du fournisseur de la prestation dans un autre pays.

3. Extension de l'entraide judiciaire dans le cadre des Bilatérales II

Jusqu'à présent, les entreprises suisses qui fournissaient des prestations pour ou dans l'UE ne devaient en règle générale pas s'attendre à des actions de recouvrement ou des plaintes pénales de la part d'autorités fiscales étrangères. En effet, la Suisse n'octroyait l'entraide

judiciaire à des Etats étrangers que dans les cas de fraude fiscale. Avec l'entrée en vigueur des Bilatérales II, l'entraide judiciaire sera étendue aux questions relatives à la TVA et aux droits de douane. Les entreprises suisses faisant des affaires dans l'UE pourraient ainsi se voir confrontées plus fréquemment à des revendications d'une ampleur incalculable si elles ne respectent pas les directives locales en la matière.

4. Les directives relatives à la tenue de comptes sont loin d'être homogènes

Quel que soit l'impôt, le principe de la rentabilité de l'impôt joue un rôle déterminant. Afin d'éviter de soumettre les contribuables ne représentant qu'un potentiel d'imposition insignifiant à une charge administrative exagérée, divers Etats ont prévu des facilités en ce qui

concerne l'obligation de déposer un décompte. Les directives relatives à la façon dont un contribuable doit tenir ses livres et organiser ses documents, respectivement conserver ses justificatifs, ne sont pas homogènes et souvent très complexes. Dans la plupart des cas, il est donc recommandé de s'assurer les services d'un spécialiste local si l'on entend éviter tout risque inutile. ■

Taux d'imposition, limites de chiffres d'affaires et directives relatives à l'enregistrement								
Source: VAT in Europe, BDO Visura International, état 1.1.2005 (parution en janvier 2005)								
Pays	Devise	Taux normal %	Taux réduits %	Limite de chiffre d'affaires ¹	Enregistrement direct	Représentant fiscal obligatoire	Représentant fiscal volontaire	Garantie bancaire nécessaire
Autriche	EUR	20	0, 10, 12, 16	non	oui ²	non ³	oui	non
Belgique	EUR	21	0, 6, 12	non	oui ⁷	non ³	oui ⁴	oui ⁵
Bulgarie	BGL	20	0	50 000	non	oui	–	–
République tchèque	CZK	19	0, 5	non	oui	non	oui	non
Danemark	DKK	25	0	50 000	oui ²	non ³	oui	–
Estonie	EEK	18	0, 5	250 000	oui	non	oui	–
Finlande	EUR	22	0, 8, 17	8500	oui	oui ⁵	oui	non
France	EUR	19.6	0, 5.5	non	oui ²	non ³	oui ⁴	–
Allemagne	EUR	16	7	non	oui	non	oui ¹⁰	non
Grèce	EUR	18	0, 8	non	non	oui	–	–
Hongrie	HUF	25	0, 5, 15,	non	oui	oui ⁸	oui	non
Irlande	EUR	21	0, 13.5	non	oui	non	non	non
Italie	EUR	20	0, 4, 10	non	oui	non	oui	non
Letonie	LVL	18	0, 5	non	oui	–	–	–
Lituanie	LTL	18	0, 5, 9	non	oui	non ³	oui	oui
Luxembourg	EUR	15	0, 3, 6, 12	non	oui	non	non	oui ⁸
Malte	MTL	18	0, 5	non	oui	non	oui	–
Pays-Bas	EUR	19	0, 6	non	oui	non	oui	non
Norvège	NOK	24	0, 6, 12	50 000	non ⁹	oui	non	non
Pologne	PLN	22	0, 3, 7	45 700	oui ²	non ³	oui	non
Portugal	EUR	19	0, 5, 12	9975.96	non	non	non	non
Roumanie	ROL	19	0, 9	2 bil.	oui	oui ¹¹	oui	non
Russie ¹²	RUB	18	0, 10	non	oui	non	oui	non
Suède	SEK	25	0, 6, 12	non	oui ¹³	non ¹⁴	oui	non
Suisse	CHF	7.6	0, 2.4, 3.6	75 000	non	oui	non	oui
République slovaque	SKK	19	0	non	oui	non	oui	non
Slovénie	SIT	20	0, 8.5	5 000 000	oui	non	oui	non
Espagne	EUR	16	0, 4, 7	non	oui ²	non ³	oui ⁵	non
Turquie ¹⁵	TRL	18	1, 8	–	–	–	–	–
Grande-Bretagne	GBP	17.5	0, 5	58 000	oui	non	oui	non

¹ Limite jusqu'à laquelle l'enregistrement n'est pas nécessaire pour les ventes et livraisons sur le marché intérieur.

² Uniquement contribuables dont le siège est sis dans l'UE. Les contribuables de pays tiers doivent désigner un représentant fiscal.

³ Les contribuables de pays tiers doivent désigner un représentant fiscal.

⁴ Contribuables dont le siège est sis dans l'UE.

⁵ Seulement dans les cas d'enregistrement par un représentant fiscal.

⁶ Ne s'applique que si des entreprises étrangères désirent s'enregistrer volontairement.

⁷ Les personnes dont le siège est sis dans l'UE peuvent également désigner un représentant fiscal en relation avec un enregistrement TVA direct.

De tels représentants fiscaux n'ont pas de responsabilité solidaire pour les dettes TVA des contribuables étrangers. Le représentant fiscal a toutefois d'autres obligations.

⁸ Seulement des entreprises dont le siège n'est pas sis dans l'UE.

⁹ Si un contribuable étranger est enregistré en Norvège en tant que personne morale, un enregistrement direct est possible.

¹⁰ Ne s'applique que si le contribuable fournit en Allemagne des prestations de services exemptées de l'impôt et n'a pas droit au remboursement de la TVA.

¹¹ Seulement pour les cas où un contribuable étranger livre des marchandises et où le lieu de livraison est situé en Roumanie.

¹² Enregistrement fiscal général – un enregistrement uniquement pour la TVA n'est pas possible.

¹³ Seulement pour les personnes contribuables dans l'UE, en Norvège, au Groenland et aux Iles Féroé. Les contribuables de pays tiers doivent désigner un représentant fiscal.

¹⁴ Les contribuables de pays tiers, à l'exception de ceux de Norvège, du Groenland et des Iles Féroé, doivent désigner un représentant fiscal.

¹⁵ L'enregistrement direct n'est possible que si le contribuable est également enregistré pour l'impôt sur le revenu.