

Tax Alert

Novembre 2006

Réforme de la TVA – un nouvel état d'esprit ?

Corinne Scagnet, lic.iur., Manager, Tax ; corinne.scagnet@ch.ey.com

Introduction

La réforme de la TVA ne faiblit pas. Selon la presse dominicale alémanique du 29 octobre 2006, le conseiller fédéral Hans-Rudolf Merz a mis en consultation interne auprès de l'administration un projet de révision totale de la Loi sur la TVA. Il est prévu d'une part une variante de réforme consistant en une forte diminution du nombre des opérations exclues du champ de l'impôt et la fixation d'un taux unique de TVA à 6%. Ce taux remplacerait, sauf quelques exceptions, les différents taux actuels. Mais le projet comporte une variante qui maintiendrait deux taux, l'un à 7,6%, l'autre à 3,4%. Jusqu'à ce qu'une Loi sur la TVA (LTVA) révisée entre en vigueur, plusieurs années pourraient encore s'écouler. En raison des critiques dont sont l'objet la LTVA et en particulier la pratique de l'Administration fédérale des contributions (« AFC »), il était nécessaire de modifier la pratique actuelle de l'administration, accusée d'être excessivement formaliste. Ainsi, au cours de ces réformes, l'Ordonnance sur la TVA (« OLTVA ») a été modifiée au 1^{er} juillet 2006. L'élément clef de ces modifications est l'art. 45a OLTVA. Celui-ci dispose qu'un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assu-

jetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la LTVA ou par l'OLTVA sur l'établissement de justificatifs. Pour bienvenue que soit cette définition, elle n'en soulève pas moins quelques questions : Qu'est-ce exactement qu'un vice de forme ? Quand est-ce que l'assujetti a prouvé, au sens de la présente définition, que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier ? Comment doit être interprétée la phrase « sur l'établissement de justificatifs » ? Celle-ci renvoie-t-elle aussi à des contrats, ou s'applique-t-elle exclusivement à des factures et à des documents semblables ? Cette nouvelle disposition est-elle applicable aux cas litigieux ? Ces questions ne pouvaient pas être résolues sur la base de la communication de la pratique publiée le 30 juin 2006¹. Nous allons examiner ci-après dans quelle mesure la communication concernant la pratique du 31 octobre 2006 relative au traitement des vices de forme (« communication de la pratique »)² apporte une clarification à cet égard.

Principes

Priorité à l'examen matériel de l'impôt

L'AFC indique dans l'introduction de sa communication de la pratique que l'art.

45a OLTVA est à comprendre comme la clause générale, laquelle doit assurer que l'état de fait matériel soit déterminé de façon pragmatique et sans formalisme exagéré. Au premier plan se trouve ainsi l'examen matériel de l'impôt, soit la détermination de l'état de fait, son examen sur la base des normes légales pertinentes et la mise en évidence des conséquences juridiques. Ceci doit avoir lieu pour chaque document pertinent.

Il peut suffire que l'assujetti rende simplement vraisemblable l'absence de préjudice financier pour la Confédération. Dans les cas évidents, l'AFC peut renoncer à l'apport d'une preuve. La communication de la pratique ne suscite pas de craintes supplémentaires quant au fait que des exigences très strictes pourraient être ajoutées à la preuve de l'absence de préjudice financier.

Application dans le temps

Les nouvelles règles sont entrées en vigueur et sont applicables à tous les cas litigieux qui étaient encore pendants au 1^{er} juillet 2006. Cela doit être salué considérant l'acceptation de la TVA par la population et l'application raisonnable des normes de la LTVA. Ceci n'est toutefois pas une consolation pour les contribuables qui, en raison de l'interprétation formalis-

¹ Communication de la pratique du 30 juin 2006 : Facturation par le fournisseur de la prestation (art. 37 al. 1 LTVA) – déduction de l'impôt préalable par le destinataire de la prestation (art. 38 al. 1 et 2 LTVA et art. 15a OLTVA, Prestations d'aircraft-management et autres prestations analogues – changement du lieu de la prestation de services (art. 1a LOTVA). 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).

² Communication de la pratique du 31 octobre 2006 : Traitement des vices de forme.

te de l'AFC, ont dû effectuer des paiements supplémentaires massifs jusqu'ici et dont les cas ont déjà été tranchés. En outre, l'introduction ultérieure d'une pratique plus douce n'est, pour des raisons de sécurité juridique, pas sans risque.

La LTVA reste en vigueur

L'art. 45a OLTVA ne mène ainsi pas à l'abrogation de dispositions existantes. La LTVA est évidemment valable, jusqu'à l'entrée en vigueur d'une loi révisée, comme base pour l'action des contribuables et de l'AFC. A l'avenir, en raison des nouvelles dispositions, respectivement du nouvel état d'esprit qui souffle à l'AFC, la violation de dispositions formelles ne conduira plus nécessairement à des reprises.

Exemples

Au moyen d'exemples, l'AFC présente (de manière exemplative mais non exhaustive) la manière dont elle agira à l'avenir dans le cadre des contrôles. A cet égard, nous allons présenter et commenter ci-après trois groupes d'exemples.

Droit formel à la déduction de l'impôt préalable

Les exigences formelles élevées en matière de preuve permettant la déduction de l'impôt préalable constituaient une des plus grandes irritations dans le quotidien de chaque assujetti : cela devrait appartenir au passé. La tendance au traitement pragmatique déjà décelable depuis un certain temps se confirme avec l'art. 15a OLTVA et trouve sa mise en œuvre dans la dernière communication de la pratique. Jusqu'à présent, les manquements en rapport avec le numéro TVA, la période au cours de laquelle la prestation a été rendue, le taux d'imposition et la description de la prestation pouvaient déjà être corrigés. Lorsque le nom n'était pas indiqué correctement, c'est-à-dire tel que les assujettis ont le droit de l'utiliser dans leurs transactions commerciales, cela ne pouvait pas être corrigé et ne permettait ainsi pas la déduc-

tion de l'impôt préalable. Ceci ne devrait maintenant plus être le cas pour autant que, sur la base des indications figurant sur la facture, les parties contractantes puissent être clairement identifiées. En outre, (I) la dépense doit être justifiée par l'usage commercial, (II) doit être destinée à la réalisation d'opérations imposables et (III) l'opération commerciale doit être comptabilisée ou enregistrée selon les prescriptions du droit commercial.

Les simplifications s'appliquent également en matière de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable afférent à des investissements réalisés au stade de la fondation (art. 42 LTVA). Ce qui est nouveau, c'est que le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est maintenant également possible – dans la mesure où cela est souvent le cas et que ceci est relativement inévitable – pour les factures reçues dans la phase de fondation et ne comportant pas le nom de la société.

La conception très controversée de l'AFC, selon laquelle, dans le cadre d'acquisitions de prestations services en provenance de l'étranger, la TVA déclarée ne peut être déduite à titre d'impôt préalable que si celle-ci est légitimée par une facture conforme aux exigences de l'art. 37 LTVA sera également assouplie. Dorénavant, bien que les prestations de service ne soient pas désignées précisément, l'impôt grevant les acquisitions de prestations de services déclarées peut être déduit, pour autant que l'utilisation imposable puisse être prouvée. Pour les assujettis autorisés à procéder à la déduction de l'intégralité de l'impôt préalable, une telle preuve doit, en général, être considérée comme apportée. Dans d'autres cas, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite de façon appropriée. La procédure est encore peu claire lorsqu'il n'existe, comme c'est souvent le cas dans les groupes économiques, aucune facture à proprement parler. A cet égard, nous sommes d'avis que, dans le cadre d'une utilisation à des fins imposables, le droit de déduire l'impôt préalable doit également être accordé.

Preuve de l'exonération fiscale

En cas d'exportations de biens de Suisse, l'exonération de l'impôt est acquise uniquement si l'exportation de la livraison concernée est prouvée au moyen d'un document officiel de la douane. Dorénavant, l'exonération de l'impôt est acquise même si, dans des cas exceptionnels, un document erroné est utilisé. Si le document officiel d'exportation timbré par le bureau des douanes suisses fait défaut, l'exonération de l'impôt peut être admise si l'exportation peut être prouvée par d'autres documents officiels de la douane, tel qu'un document officiel d'importation du pays de destination. Jusqu'à présent, ceci n'a été appliqué que dans des cas isolés. Les prestations de services au sens de l'art. 14 al. 3 LTVA ne sont pas soumises à la TVA locale lorsque celle-ci sont fournies à des destinataires à l'étranger (imposition au siège du destinataire). L'attitude très formaliste de l'AFC à cet égard ainsi que celle du Tribunal fédéral ont notamment contribué au manque d'acceptation de la TVA par la population. Dorénavant, on doit également pouvoir rendre vraisemblable, en raison de l'ensemble des circonstances, qu'il s'agit d'une prestation de service au sens de l'art. 14 al. 3 LTVA.

Règle de la tolérance

Si, de manière erronée, des services n'ont pas été facturés entre les sociétés d'un groupe économique, l'AFC renonce pour le passé (cependant pas pour l'avenir) au paiement de l'impôt supplémentaire sur les prestations de services, pour autant que le destinataire de la prestation puisse déduire l'intégralité de l'impôt préalable. Il en est de même pour les activités imposables entre des parties autorisées à déduire l'intégralité de l'impôt préalable. Le champ d'application ne ressort pas clairement du texte de la communication de la pratique. Cela signifie-t-il maintenant qu'à l'occasion d'un premier contrôle de l'AFC, celle-ci va renoncer à procéder à une reprise et qu'à l'occasion du contrôle suivant celle-ci sera cependant prise en

considération? Une clarification de la question serait souhaitable.

Si, durant les périodes fiscales précédant l'inscription, des prestations de services ont été acquises d'entreprises ayant leur siège à l'étranger sans avoir été imposées, il n'était pas possible jusqu'à présent de faire valoir la déduction de l'impôt préalable. Les acquisitions de prestations de services effectuées dans le passé auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger peuvent dorénavant être déclarées après coup dans le premier décompte suivant l'autorisation d'option et l'impôt préalable peut être déduit, pour autant que les prestations de services acquises soient affectées à des fins imposables. Puisqu'aucune restriction temporelle n'est fixée à cet égard, nous partons du principe que cette procédure est applicable de façon standard.

Les exemples donnés ci-avant ne tombent pas au sens propre dans le champ d'application de l'art. 45a OLTVA. L'AFC renonce plutôt ici, à certaines conditions, à la perception de la TVA qui serait matériellement due.

Bilan

Les efforts de l'AFC de donner la priorité à l'examen matériel de l'impôt et de renoncer à l'application d'exigences formelles strictes sont les bienvenus. Ainsi, les dispositions de la LTVA, de l'OLTVA ainsi que les instructions administratives de l'AFC deviennent un «safe haven» pour les contribuables: si celles-ci sont observées, il y a une forte probabilité que lors des contrôles il n'en résulte peu voire pas de reprise. Cela toutefois seulement lors du traitement matériel correct de l'état de fait. S'il y a des divergences avec les prescriptions formelles, il existe toujours la possibilité de prouver au moyen de l'ensemble des circonstances de fait ou de rendre vraisemblable que les questions relatives à la TVA ont été traitées correctement. Ce nouvel état d'esprit devrait adoucir considérablement les relations

entre l'AFC et les assujettis. Finalement, il convient de noter que l'art. 45a OLTVA est seulement la transposition du principe de l'appréciation des preuves, ce qui représente dans d'autres domaines juridiques un principe reconnu. ■

Pour toute question relative au présent Tax Alert, vous pouvez vous adresser aux personnes suivantes :

Patrick Conrady
Senior Manager
Tél. +41 (0) 58 286 53 95
patrick.conrady@ch.ey.com

Monika Moritz
Senior Manager
Tél. +41 (0) 58 286 53 36
monika.moritz@ch.ey.com

Jacques Pittet
Senior Manager
Tél. +41 (0) 58 286 52 35
jacques.pittet@ch.ey.com

Véronique Paridant
Manager
Tél. +41 (0) 58 286 56 35
veronique.paridant@ch.ey.com

Information :

Le Tax Alert a pour but de donner un aperçu de développements juridiques récents. Son contenu n'exprime pas un avis juridique.

Edition

Tax Alert

Publication électronique en langue allemande et française.

Concept et réalisation

Ernst & Young SA
Tax et Corporate Communications & Marketing
Case postale, 8022 Zurich

Abonnements/changements d'adresse
www.ey.com/ch/newsletter