

Nouvelle loi sur la TVA : plus simple, plus équitable et plus sûre

dossier politique

24 août 2009

Numéro 19

Loi sur la TVA Le 12 juin dernier, le Parlement a adopté une nouvelle loi sur la TVA qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Cette loi introduit de nombreuses simplifications, réduit nettement le formalisme, répartit plus équitablement les risques entre les contribuables et accroît sensiblement la sécurité juridique. Par principe, il s'agit d'éviter aux entreprises toute charge fiscale induite par la TVA. Dans cette optique, la possibilité de déduire l'impôt préalable sans restrictions dans le cadre de l'activité économique constitue une des nouveautés les plus importantes. Dans ce domaine, des restrictions subsistent uniquement en lien avec des exceptions et des subventions. Une des principales critiques à l'endroit de la loi sur la TVA concerne son formalisme excessif. Le législateur en a tenu compte et a en grande partie renoncé aux exigences formelles pour la nouvelle loi. De nombreux changements ponctuels comme la suppression des prestations à soi-même dans le secteur du bâtiment parachèvent le texte. Le présent dossier politique se focalise sur les nouveautés les plus importantes aux yeux de l'économie.

Position d'economiesuisse

▶ Le Parlement a traité rapidement et favorablement la révision totale de la loi sur la TVA. L'engagement de longue haleine des milieux économiques a porté ses fruits. La nouvelle loi sur la TVA se traduit par des allègements fiscaux significatifs pour les 320 000 assujettis.

▶ La révision de la déduction de l'impôt préalable constitue, avec la réduction du formalisme, un élément majeur de la nouvelle loi régissant la TVA. Cependant, malgré les améliorations considérables, réclamées parfois depuis des années, la TVA reste compliquée. L'introduction d'un taux unique permettrait de simplifier davantage le dispositif et de donner des impulsions économiques.

▶ Comme elle prévoit plusieurs taux d'imposition et exceptions, la TVA reste complexe. L'introduction du taux unique permettrait d'autres simplifications et donnerait des impulsions économiques. Le projet est sur la table de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national. economie-suisse s'attend à ce que les délibérations sur le taux unique reprennent avant la fin de l'année.

La nouvelle loi sur la TVA

► Plus simple, plus équitable, juridiquement plus sûre

Le 12 juin dernier, le Parlement a adopté une nouvelle loi sur la TVA¹. Cette loi introduit de nombreuses simplifications, réduit le formalisme et accroît sensiblement la sécurité juridique. En outre, elle est plus équitable pour les assujettis. La loi a été restructurée, simplifiée et sa systématique épurée. Il s'agit d'éviter toute charge fiscale au niveau des entreprises. Une des nouveautés importantes est la possibilité illimitée de déduire l'impôt préalable dans le cadre de l'activité économique. Des restrictions ne subsisteront désormais qu'en lien avec des exceptions fiscales et des subventions. De nombreux changements ponctuels, comme l'extension du droit d'option, la suppression des prestations à soi-même dans le secteur du bâtiment et l'introduction de la déduction fictive de l'impôt préalable, au lieu de l'imposition des marges, parachèvent la nouvelle loi.

► Nouveautés intéressantes pour l'économie

Le présent dossierpolitique explique les nouveautés importantes apportées par la nouvelle loi. Les questions de mise en œuvre seront réglées par la voie d'une ordonnance actuellement en cours d'élaboration qui devrait être prête en novembre et entrer en vigueur en même temps que la loi, le 1^{er} janvier 2010. Les instructions seront également adaptées.

► L'engagement d'economiesuisse a porté ses fruits

economiesuisse s'engage depuis des années en faveur de la révision de la TVA, en collaboration avec les organisations membres et avec le soutien d'experts de premier plan. Son engagement a porté ses fruits. La nouvelle loi est une réussite.

La partie 2 du message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA est pendante à la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national. Les délibérations devraient reprendre avant la fin de l'année.

1. Dispositions générales

► Art. 1, al. 1

« La Confédération perçoit, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA), avec déduction de l'impôt préalable. La TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse. »

La TVA suisse prend la forme d'un impôt perçu à chaque phase de production et de distribution avec déduction de l'impôt préalable. Le but est d'imposer le revenu et la fortune que les ménages consacrent à la consommation. L'objet de la TVA n'est pas d'imposer la valeur ajoutée par les entreprises. Cela est désormais clairement précisé dans la loi (art. 1). La définition claire de l'objectif permet de déduire des principes et des lignes directrices fondamentaux pour la législation, la jurisprudence et l'application administrative fédérale. Ainsi, la possibilité de transférer la TVA est l'un des principes centraux inscrits dans la loi actuelle. La TVA est certes perçue par les entreprises, mais ce sont les consommateurs finaux qui y sont assujettis. Ce n'est que pour des raisons pratiques que la perception est confiée aux entreprises. En ce qui concerne l'objet de la TVA, la nouvelle loi ne mentionne pas les prestations à soi-même. Dans la logique du système, ces dernières constituent dorénavant une simple règle de correction de l'impôt préalable (art. 31). Les prestations à soi-même dans le secteur du bâtiment sont supprimées.

► Principe de l'efficacité de l'acquittement

Le critère de l'efficacité de l'acquittement figure désormais dans la loi. Selon ce principe, il convient d'accorder une attention particulière aux besoins et aux préoccupations des entreprises lors de l'élaboration de la loi et du choix des pratiques. La perception de la TVA pour le compte de la Confédération doit prendre le moins de temps possible aux entreprises et absorber le moins de ressources possibles. Le principe de la prise en compte des besoins de l'assujetti (art. 65, al. 5) va dans une direction similaire.

¹ <http://www.admin.ch/ch/f/ff/2008/6277.pdf>

► Art. 3, let. c

« Prestation : le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation ; constitue également une prestation celle qui est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité. »

La prestation est une des notions centrales définies à l'article 3. Les critères déterminants au sens de la TVA sont « le fait d'accorder un avantage économique » (dans le cas contraire, les bases pour la perception d'une taxe sur la valeur ajoutée font défaut), le caractère « consommable » de cet avantage (dans le cas contraire, il n'y a pas de consommation), le fait d'accorder cet avantage « à un tiers » (dans le cas contraire, ce serait une prestation à soi-même) et ceci « dans l'attente d'une contre-prestation » (dans le cas contraire, il s'agirait d'un don ou d'un autre montant ne faisant pas partie de la contre-prestation). La définition de la prestation permet de délimiter clairement les situations qui relèvent de la TVA (flux de fonds) de celles qui ne sont pas soumises à la TVA (montant ne faisant pas partie de la contre-prestation). D'autres définitions précisent les « personnes proches » (art. 3, let. h) et les dons (art. 3, let. i). Les définitions de la livraison (art. 3, let. d) et de la prestation de services (art. 3, let. e) restent identiques.

► Principe du lieu du destinataire pour les prestations de services

La nouvelle loi définit le lieu de la prestation de services (art. 8). Le principe du lieu du destinataire remplace celui du lieu du prestataire. Ainsi, les prestations de service sont imposées au lieu du destinataire, à l'étranger dans le cas des exportations. Les exceptions à cette règle sont précisées. Le principe du lieu du destinataire s'applique dorénavant en particulier dans le domaine de l'aircraft-management et des prestations d'analyse. Le passage au principe du lieu du destinataire correspond à l'évolution au sein de l'UE. A partir de 2010, cette règle s'appliquera également aux prestations entre assujettis. A cet égard, un changement aura lieu pour les prestations de transport et les activités accessoires à la logistique (art. 8, al. 2, let. e et f). Comme dans l'UE, les prestations de transport de marchandises et les prestations accessoires liées seront désormais imposées dans le lieu où le destinataire a son siège. Les transports de marchandises qui sont sous surveillance douanière ou qui se déroulent intégralement à l'étranger, sont exonérés de TVA en Suisse, même si le destinataire se trouve sur le territoire suisse (art. 23, al. 2, let. 7.)

► Art. 10 Principe

1 « Est assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi [...]. Exploite une entreprise quiconque remplit les conditions suivantes :

il exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence ;

il agit en son propre nom vis-à-vis de tiers. »

2. Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse

L'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse est l'impôt le plus important dans le cadre de la TVA. Il est perçu par l'AFC.

L'art. 10 expose son principe. Selon la nouvelle loi, toute personne qui exploite une entreprise est assujettie à l'impôt (sujet fiscal). L'assujettissement est général. Toutefois, afin de tenir compte des préoccupations des petits entrepreneurs désireux de voir leurs charges administratives diminuer, la nouvelle loi prévoit une exemption automatique pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 100 000 francs par an (75 000 francs actuellement). Le relèvement de ce seuil a pour effet qu'un certain nombre d'entreprises ne sont plus imposables. Le critère complémentaire de la limite de la dette fiscale est abandonné. Une limite supérieure de 150 000 francs s'applique toujours pour les clubs sportifs et culturels à but non lucratif gérés de façon bénévole.

Avec la nouvelle loi, tout entrepreneur peut s'assujettir à la TVA. Cette possibilité est offerte depuis le premier jour de l'activité entrepreneuriale et n'est soumise à aucune condition. La nouvelle réglementation de l'assujettissement volontaire, plus libérale, satisfait une revendication ancienne de l'économie selon laquelle même des entreprises dont le chiffre d'affaires est faible ou encore inexistant, comme les start-up, doivent pouvoir se soumettre à la TVA et déduire l'impôt préalable payé lors de la mise en place de leur activité. La déclaration peut être faite rétroactivement pour le début de la période fiscale (art. 14, al. 4).

► Assouplissement de l'imposition de groupe

L'imposition de groupe est assouplie. Des entreprises peuvent se regrouper en un groupe d'imposition à condition de posséder une direction unique (art.13). Des sociétés individuelles d'un groupe peuvent rester à l'écart, de même qu'il est possible de constituer des sous-groupes. Les dispositions relatives à la responsabilité, jugées trop restrictives, ont été adaptées. Une société qui est imposée séparément du groupe auquel elle appartient n'est plus responsable que pour les créances fiscales nées de ses propres activités fiscales (art. 15, al. 1, let. c).

► Nouveauté : la responsabilité solidaire en cas de cession

De nouvelles dispositions s'appliquent en matière de responsabilité solidaire en cas de cession (art. 15, al. 4). Les tiers répondent subsidiairement de la TVA cédée avec la créance si, au moment de la cession, la dette fiscale envers l'AFC n'est pas encore née et que la Confédération détient un acte de défaut de biens contre l'assujetti. Cette réglementation a suscité la controverse au Parlement. Son interprétation n'est pas totalement claire et l'application soulève des questions qui doivent être résolues. Il faut commencer par préciser certains points afin de permettre aux cessionnaires de chiffrer le risque de responsabilité. Sans cela, les pratiques de l'affacturage et de la cession de créances, qui permettent aux PME d'emprunter des capitaux, risqueraient d'être sérieusement menacées.

► Art. 18 Principe

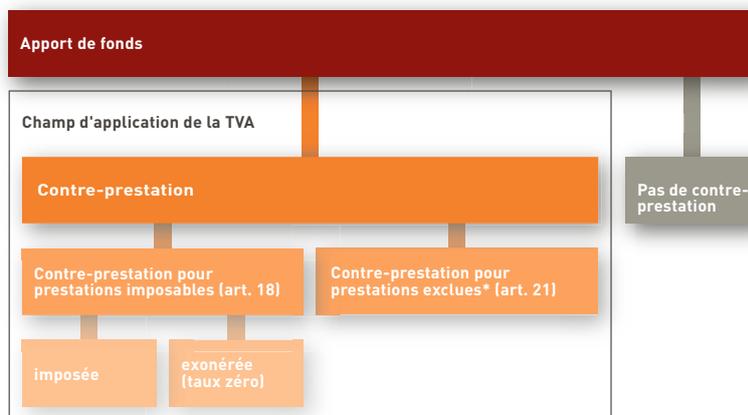
1 « Sont soumis à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation ; ces prestations sont imposables pour autant que la présente loi ne l'exclue pas. »

L'art. 18 règle l'objet de l'impôt sur le territoire suisse : les prestations réalisées sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation sont soumises à l'impôt. Les prestations sont imposables dans la mesure où la loi ne prévoit pas d'exception. L'art. 21 indique les exceptions (prestations exclues du champ de l'impôt) : les montants qui ne sont pas liés à une contre-prestation et qui ne constituent donc pas une prestation au sens de la TVA ne sont pas soumis à la TVA. La nouvelle loi énumère les montants ne faisant pas partie de la contre-prestation : les subventions, les dons, les apports faits dans une entreprise, les dividendes et autres parts de bénéfice, les montants versés à titre de dommages-intérêts, etc. (art. 18, al. 2). Ces flux financiers sont sans conséquence sur la déduction de l'impôt préalable. Les subventions constituent toutefois une exception, car, dans leur cas, le régime de la réduction de l'impôt préalable est maintenu pour des raisons de politique financière (art. 33). Le Parlement n'a pas retenu l'idée d'excepter les dons du régime de la déduction de l'impôt préalable. Partant, il est possible de déduire intégralement l'impôt préalable pour les dons. Les dispositions relatives aux montants ne faisant pas partie de la contre-prestation, correctes sur le plan de la systématique, suppriment des incertitudes et simplifient considérablement le système.

Graphique

► La nouvelle loi définit clairement le domaine d'application et les termes. Les contre-prestations sont opposées aux éléments qui ne font pas partie de la contre-prestation, lesquels ne sont pas imposables au titre de la TVA et n'ont par conséquent aucune incidence sur la déduction de l'impôt préalable (exception : les subventions). Les contre-prestations proviennent soit de prestations imposables, soit de prestations exclues du champ de l'impôt. Les prestations (véritablement) exonérées sont imposables, mais à un taux de 0 %. Pour ces prestations, il est possible de déduire la totalité de l'impôt préalable, alors que ce n'est pas le cas pour les prestations exclues du champ de l'impôt.

Champ d'application de la TVA



* exclus de la déduction de l'impôt préalable (art. 30)

Source: Message sur la simplification de la TVA (08.053), FF 2008, 6277

► Simplification de la représentation

Combinaisons de prestations : La règle des 70 % est ancrée dans la loi (art. 19). La représentation est réglée sous le titre « attribution des prestations » (art. 20). Une personne qui agit au nom et pour le compte d'une autre est considérée comme le représentant dès lors (a) qu'elle peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne et (b) que ce rapport de représentation résulte pour le moins des circonstances. La déclaration explicite de la représentation et la communication du nom de la personne représentée ne sont plus requises. Ces adaptations simplifient la représentation et éliminent les sources d'erreur.

► Les exceptions restent inchangées – le contenu est désormais déterminant

Conformément aux objectifs de la révision, la réglementation des exceptions reste pour ainsi dire inchangée (art. 21). Les adaptations sont décidées sous réserve des décisions sur le taux unique, dans le cadre de la deuxième partie de la réforme. Le fait qu'une prestation soit exclue du champ de l'impôt dépend désormais exclusivement de son contenu. La position du prestataire dans la chaîne de création de valeur n'est plus déterminante. Ainsi, une prestation exclue du champ de l'impôt peut être sollicitée par une collectivité publique auprès d'un tiers (du secteur privé), sans que cela modifie le traitement fiscal de la prestation de sorte qu'elle reste exclue du champ de l'impôt (il y a prestation au sens de la loi sur la TVA entre le tiers et la collectivité publique et non entre le tiers et le bénéficiaire effectif de la prestation ; c'est la relation entre ces derniers qui justifie l'exception).

► Extension et simplification de l'imposition volontaire

L'art. 22 élargit et simplifie l'option de l'imposition volontaire des prestations exclues du champ de l'impôt. Avec la nouvelle loi, la TVA pourra toujours être déduite, excepté pour les opérations financières, d'assurances ainsi que les biens immobiliers utilisés à des fins uniquement privées. Cette option est disponible pour toute prestation (niveau du contrat individuel) et n'est pas soumise à conditions. Il suffit d'indiquer le montant de la TVA sur la facture. Il n'est pas nécessaire de faire une demande. Cette possibilité est étendue dans le but de réduire la taxe occulte. Le catalogue des prestations exonérées de l'impôt reste inchangé (à l'exception des prestations de transport et logistiques ; art. 23).

► L'impôt se calcule à partir de la contre-prestation effective

L'art. 24 détermine le calcul de l'impôt. Celui-ci se calcule sur la base de la contre-prestation effectivement versée. Cette précision permet d'asseoir le principe selon lequel il ne faut pas imposer une contre-prestation d'une valeur supérieure au montant effectivement versé, également en ce qui concerne la

preuve : c'est la situation du prestataire de services qui est déterminante (ce qu'il reçoit en paiement) et non celle du destinataire tenu de verser la contre-prestation. En présence d'une réduction de la contre-prestation pour le destinataire (mais pas par des tiers comme lors de la facturation des entreprises de cartes de crédit) et de pertes sur débiteur, la TVA peut être acquittée en fonction du montant effectif.

► Franchise plus élevée pour les prestations en faveur du personnel

Pour les prestations en faveur de personnes proches, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants. Pour les prestations en faveur du personnel, il faudra continuer de faire une différence selon qu'il s'agit d'un salaire en nature (art. 24, al. 3), d'un don (art. 31, al. 2, let. c prestation à soi-même) ou d'une dépense faite dans l'intérêt de l'entreprise et n'entraînant pas de conséquences fiscales. D'après l'AFC, il convient de coordonner ces points avec les impôts directs pour des questions de délimitation. A l'instar de la réglementation pour le nouveau certificat de salaire, les cadeaux à des collaborateurs sont exonérés d'impôt à concurrence de 500 francs par personne et par an. En ce qui concerne le salaire en nature, la règle voulant qu'au moins le montant de l'impôt soit dû pour les prestations à soi-même est abandonnée. L'impôt est calculé à partir de la valeur marchande.

► Taux de l'impôt inchangés

La réglementation actuelle des taux de l'impôt reste inchangée (art. 25, actuellement art. 36). Toutefois, les boissons disponibles dans des automates seront dorénavant soumises au taux réduit. Le taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement (3,6 %) est maintenu jusqu'à fin 2013.

► Réduction nette du formalisme

Une des principales critiques à l'égard de la loi sur la TVA concerne son formalisme excessif. Le législateur en a tenu compte et a en grande partie renoncé aux dispositions formelles pour la nouvelle loi. L'art. 26 qui règle la facturation renonce à imposer des dispositions obligatoires (contrairement à l'art. 37 actuel) et indique les principaux éléments qu'une facture doit mentionner « en règle générale ». La facture doit toujours permettre d'identifier clairement le fournisseur de la prestation, le destinataire de la prestation et le genre de prestation fournie. En outre, le destinataire de la prestation a droit à une facture satisfaisant aux exigences minimales. La facture est importante en tant que preuve du paiement de l'impôt préalable. La nouvelle loi ne stipule pas d'exigence formelle en ce qui concerne la preuve, de sorte que la facture perd un peu de son poids.

► L'impôt mentionné est dû

La TVA indiquée sur une facture est due même s'il y a une erreur (le fournisseur de la prestation n'étant pas assujetti, par exemple) ou que l'impôt indiqué est trop élevé (taux normal au lieu du taux réduit). Une correction ultérieure est possible. En outre, le pragmatisme prévaut : l'AFC renonce à percevoir un impôt dès lors qu'on prouve que la Confédération n'a pas subi de préjudice financier (art. 27).

La réglementation concernant la déduction de l'impôt préalable est complètement remaniée. Ce mécanisme est la clé de voûte de la TVA selon le système appliqué en Suisse. Aujourd'hui, la déduction de l'impôt préalable est associée à une utilisation particulière dans le cadre d'une activité assujettie à l'impôt, ce qui en réduit les possibilités. Certaines entreprises ne peuvent déduire les impôts préalables. Cela aboutit à une taxe occulte.

► Nouvelle réglementation de la déduction de l'impôt préalable : déduction totale de l'impôt préalable dans le cadre de l'activité entrepreneuriale.

Le nouvel art. 28 renonce à tout lien entre la déduction et la réalisation d'un but spécifique. Dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, il est possible par principe de déduire les impôts préalables. Ce droit découle de la loi. La preuve ne doit pas satisfaire des exigences formelles particulières. L'existence d'une pièce justificative (facture) n'est plus une condition matérielle de la déduction. Il n'est pas possible de déduire l'impôt préalable pour les prestations exclues du champ de l'impôt, dans la mesure où le prestataire n'a pas opté pour l'assujettissement

volontaire. La déduction de l'impôt préalable doit être corrigée dans le cas de prestations à soi-même (art. 31) et dans le cas de subventions (art. 33). Il est possible de faire valoir l'impôt préalable quand les conditions de sa déduction sont réunies ultérieurement (art. 32 dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable). La réglementation concernant la prestation à soi-même et le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable correspondent en grande partie aux dispositions actuelles. La nouvelle loi renonce à imposer la prestation à soi-même dans le domaine de la construction. Pour les cadeaux faits au personnel, la nouvelle loi instaure une franchise plus élevée fixée à 500 francs. La règle selon laquelle seuls 50 % des impôts préalables payés pour des dépenses d'alimentation et de boissons dans le cadre professionnel peuvent être déduits est supprimée, car elle est source d'erreurs.

► Déduction fictive de l'impôt préalable au lieu de l'imposition des marges

La déduction fictive de l'impôt préalable figure parmi les nouveautés. Elle remplace l'imposition des marges, une procédure compliquée qui a régulièrement fait débat. La déduction fictive de l'impôt préalable implique que l'assujetti peut procéder à une déduction fictive de l'impôt préalable lors de la livraison d'un bien mobilier d'occasion tel qu'une voiture ou une antiquité à un acquéreur sur le territoire suisse, même si les biens ont été acquis directement par des particuliers et sans paiement de la TVA (art. 28, al. 3). Cette réglementation allège les démarches administratives des personnes concernées et réduit la taxe occulte.

► Déduction de l'impôt préalable en cas de restructuration et de transactions en lien avec des participations

Dans cette même optique, la nouvelle loi prévoit la possibilité de déduire l'impôt préalable pour les prestations en lien avec les restructurations ainsi que l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations qualifiées (art. 30, al. 2). Dans le droit actuel, il y a une différence de traitement : l'impôt préalable peut être déduit pour les prestations en lien avec l'échange d'actifs (« asset deal »), mais pas pour des prestations en lien avec des transactions concernant des participations (« share deals »). La nouvelle loi instaure l'égalité de traitement. Elle vaut pour des participations de 10 % au moins dans le cadre de l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. Pour les sociétés holding, l'activité entrepreneuriale des entreprises qu'elles détiennent peuvent être prises en compte.

La révision de la réglementation de la déduction de l'impôt préalable est un élément majeur de la nouvelle loi sur la TVA. Elle résout de nombreux problèmes qui engendraient l'insécurité juridique et donnaient parfois lieu à des recours. La question de savoir à partir de quand une utilisation est prépondérante et quand la déduction de l'impôt préalable est justifiée disparaissent. Les entreprises dont le chiffre d'affaires est faible ou qui ne font pas encore de chiffre d'affaires ont aussi la possibilité de déduire l'impôt préalable. La nouvelle réglementation de la déduction de l'impôt préalable allège sensiblement la charge administrative et supprime une source de taxe occulte.

► Période fiscale d'une année, close ultérieurement

Les dispositions relatives au décompte sont également revues. Les décomptes trimestriels ou semestriels (pour la méthode des taux de la dette fiscale nette) sont maintenus, cependant le législateur introduit la possibilité de choisir l'année civile ou l'exercice commercial comme période fiscale (art. 34). La période fiscale devient déterminante pour la créance fiscale. Les différents décomptes sont provisoires. Ils peuvent être corrigés dans un délai de 180 jours à compter de la fin de la période fiscale.

- Créance fiscale selon le principe du solde
- La créance fiscale elle-même est redéfinie (art. 36) comme la différence entre l'impôt dû (impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse, impôt sur les acquisitions, impôt sur les importations) et l'impôt préalable mis en compte. La créance de l'impôt préalable devient ainsi un élément à part entière de la créance fiscale et n'est plus traité séparément de l'impôt dû sur le chiffre d'affaires. Le passage au principe du solde correspond au concept de la TVA helvétique. Elle représente une amélioration sur le plan pratique qui accroît la sécurité juridique.
- Réglementation explicite de l'entrée en force
- La réglementation explicite de l'entrée en force de la créance fiscale contribue à améliorer la sécurité juridique (art. 43). Le flou en la matière avait pour conséquence une interprétation unilatérale de la loi au détriment des assujettis. Ainsi, les contrôles pouvaient se multiplier à l'envi jusqu'à l'écoulement du délai de prescription, sans que l'AFC ne déclare la taxation définitive. D'un autre côté, les décomptes payés sans réserves par l'assujetti étaient contraignants, également lorsque les montants étaient élevés. Le Tribunal fédéral a soutenu cette pratique unilatérale.
- Plus d'équité et de sécurité juridique pour les contrôles fiscaux
- Désormais, la taxation reste ouverte pour les deux parties jusqu'à l'écoulement du délai de prescription. Les déclarations fiscales qui ne sont pas encore entrées en force peuvent être corrigées ultérieurement (art. 43, al. 2). A ce propos, il faut savoir qu'en cas de contrôle fiscal le résultat du contrôle entre en force dès lors que l'assujetti l'accepte (art. 43, al. 1, let. b). L'AFC ne peut revenir sur sa décision. En arrêtant le résultat du contrôle, elle précise le montant de la créance fiscale pour la période contrôlée (art. 78, al. 5). En vertu du principe du solde, la créance fiscale comprend l'impôt dû sur le chiffre d'affaires et la créance de l'impôt préalable. Et ce indépendamment de l'étendue du contrôle (que le contrôle ait porté sur l'impôt dû sur le chiffre d'affaires ou sur l'impôt préalable). Du fait que c'est l'administration qui arrête le montant de la créance fiscale, on s'éloigne un peu d'un système d'auto-taxation pur. Le risque inhérent à la taxation est partiellement assumé par l'AFC. Ces éléments rendent le système plus équitable pour les assujettis et accroissent considérablement la sécurité juridique.
- D'autres changements auront lieu en lien avec le décompte:
- Extension de la méthode des taux de la dette fiscale nette
- Le champ d'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette est élargi. La limite en termes de chiffre d'affaires passe à 5 millions de francs. Le délai pendant lequel l'assujetti doit appliquer la méthode du décompte simplifié est réduit à une période fiscale. Par contre, l'assujetti qui opte pour la méthode effective ne peut revenir à la méthode des taux de la dette fiscale nette qu'après trois ans au minimum (art. 37).
- Procédure de déclaration modifiée
- La sécurité juridique de la procédure de déclaration s'accroît (art. 38). Il faut noter en particulier qu'elle n'est plus obligatoire lors de la vente de petites parts de patrimoine. La possibilité d'ordonner ultérieurement la procédure de déclaration se trouve restreinte.
- Délai plus court après une interruption de la prescription
- La nouvelle réglementation de la prescription distingue une prescription du droit de taxation (droit de l'administration d'établir une créance fiscale qui n'est pas encore entrée en force) et une prescription du droit de perception (droit de l'administration de réclamer une créance fiscale qui est entrée en force). Le délai de prescription est adapté dans la mesure où il n'est plus que de deux ans après l'interruption de la prescription (art. 42). Le droit de prescription se prescrit dans tous les cas par dix ans à compter de la naissance de la créance fiscale (contre quinze ans aujourd'hui). Le fait de raccourcir les délais accélérera les procédures et renforcera la sécurité du droit.
- Mise en gage des créances de l'impôt préalable
- Les créances fiscales (créances de l'impôt préalable) peuvent désormais être cédées et mises en gage (art. 44). Cette disposition est susceptible d'améliorer les liquidités des entreprises.

3. Impôt sur les acquisitions

► Extension de l'impôt sur les acquisitions aux livraisons d'entreprises ayant leur siège à l'étranger

L'impôt sur les acquisitions est perçu sur les prestations de services d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger et qui ne sont pas assujetties en Suisse. Il est perçu par l'AFC.

Tous les assujettis à l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse, ainsi que quiconque acquiert des prestations de services pour un volume supérieur à 10 000 francs à l'étranger, sont soumis à l'impôt sur les acquisitions. Toutes les prestations pour lesquelles un prestataire ayant son siège en Suisse doit payer la TVA sont imposables. Cet impôt vise à compenser les différences en termes de compétitivité.

La réglementation de l'impôt sur les acquisitions correspond pour l'essentiel aux dispositions en vigueur. Toutefois, elles sont désormais étendues à certaines livraisons à destinations d'entreprises sises à l'étranger (art. 45). C'est le destinataire de la prestation qui est assujetti. Cette réglementation s'applique lorsque les livraisons ne sont pas déjà soumises à l'impôt sur les importations.

4. Impôt sur les importations

► Harmonisation entre l'impôt sur les importations et la nouvelle loi sur les douanes

L'impôt sur les importations soumet à la TVA les biens importés, y compris les services et les droits y afférents. C'est l'Administration fédérale des douanes (AFD) qui se charge de sa perception.

Les principes de l'impôt sur les importations restent identiques. Des adaptations s'imposaient, notamment en ce qui concerne les délais de prescription, afin de coordonner la loi avec la nouvelle loi sur les douanes (art. 56). Si la dette fiscale correspondant à l'impôt sur les importations est modifiée en raison d'une adaptation ultérieure de la contre-prestation, le montant de l'impôt trop bas doit être annoncé à l'AFC dans les 30 jours à compter de cette adaptation. L'assujetti peut renoncer à l'annonce si l'impôt dû peut être déduit au titre l'impôt préalable (art. 56, al. 5).

5. Procédure applicable à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et à l'impôt sur les acquisitions

► Principe de la prise en compte des besoins de l'assujetti

L'AFC est chargée de déterminer et de percevoir l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et l'impôt sur les acquisitions. Elle arrête les décisions nécessaires pour cela. Elle publie également sans délai les nouvelles pratiques. Les actes de l'administration doivent être exécutés sans retard. La charge administrative que la perception de l'impôt entraîne pour l'assujetti ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à l'application de la présente loi (art. 65).

► Clarification du rôle des publications de l'AFC

Conformément à la volonté du législateur, l'AFC ne peut plus arrêter des décisions complétant la loi. La disposition proposée par le Conseil fédéral selon laquelle l'AFC peut édicter des instructions (abstraites en général) a été supprimée par le Parlement. Ce faisant, le législateur entendait indiquer que les publications de l'AFC constituent une interprétation de la loi du point de vue de l'administration. Cette interprétation n'a pas d'effet contraignant. Ainsi, tout le monde se trouve sur un pied d'égalité. Toutefois, cela n'empêche pas l'AFC d'édicter des décisions contraignantes en lien avec des questions pratiques. Elle indique seulement que le caractère contraignant ne lie pas les assujettis, leur

interprétation de la loi ayant la même valeur. En particulier en ce qui concerne les procédures de recours.

► Corrections des erreurs dans le décompte

Deux nouveautés importantes sont introduites en matière de procédure en ce qui concerne le droit d'obtenir des renseignements – l'assujetti qui en fait la demande par écrit reçoit dans un délai raisonnable une réponse contraignante quant aux conséquences en matière de TVA d'une situation concrète décrite avec précision (art. 69) – ainsi que la possibilité de corriger des erreurs dans le décompte jusqu'à 180 jours après la fin de la période fiscale. Cette correction peut être effectuée sans conséquences pénales dans le cadre de la concordance du chiffre d'affaires ou du décompte annuel (art. 72). L'AFC accorde des allègements si l'assujetti n'est pas en mesure d'établir un décompte correct en raison d'erreurs systématiques difficiles à identifier.

► Nouvelle réglementation des contrôles fiscaux

La loi prévoit une nouvelle procédure pour les contrôles (art. 78). Le contrôle doit être annoncé par écrit et doit être terminé dans un délai d'un an. Il se clôt sur une notification d'estimation. Cette dernière indique le montant de la dette fiscale pour la période contrôlée, et ce indépendamment de l'étendue du contrôle (voir ci-dessus). L'assujetti peut requérir un contrôle, lequel doit être effectué dans les deux ans.

D'autres modifications au chapitre de la procédure concernent les domaines suivants:

► Principe de la libre appréciation des preuves

— Moyens de preuve : Les justifications ne doivent pas dépendre de la présentation de certains moyens de preuve (principe de la libre appréciation des preuves). Il sera désormais possible d'établir une preuve en faisant appel à des témoins (art. 81). La première disposition constitue un grand progrès au vu du formalisme tant critiqué la loi actuelle. La deuxième peut permettre dans certains cas d'établir les faits de manière objective malgré une documentation partielle.

► Nouvelle procédure d'encaissement

— Paiement de l'impôt : La procédure d'encaissement a été revue. Une révision s'imposait principalement pour tenir compte du fait que les décomptes auront un caractère provisoire. La loi règle la procédure pour les cas où l'assujetti ne fait aucun versement ou acquitte un montant manifestement trop bas (art. 86).

— Remboursement : L'assujetti peut demander la restitution d'un montant d'impôt non dû tant que la créance fiscale ne fait pas l'objet d'une décision entrée en force (art. 88, al. 3).

► Facilités de paiement

— Facilités de paiement : Si le paiement de l'impôt, des intérêts et des frais dans le délai imparti est particulièrement lourd de conséquences pour l'assujetti, l'AFC peut prolonger le délai de paiement ou autoriser un paiement échelonné (art.90).

► Délai de prescription de dix ans pour le droit d'exiger le paiement de l'impôt

— Prescription du droit d'exiger le paiement de l'impôt : Le droit de l'AFC d'exiger le paiement de la créance fiscale se prescrit cinq ans à compter de l'entrée en force de la créance. En cas d'interruption et de suspension de la prescription, la créance se prescrit dans tous les cas après dix ans (art. 91).

► Extension de la remise de l'impôt

— Remise de l'impôt : Les possibilités de remise sont étendues ; il faut noter en particulier que l'AFC peut accorder une remise pour un impôt dû uniquement parce que l'assujetti n'a pas respecté des prescriptions formelles (art. 92).

► Dispositions pénales différenciées pour éviter la criminalisation d'infractions mineures

6. Dispositions pénales

Le Parlement a adapté les dispositions pénales proposées dans le message du Conseil fédéral. Les adaptations tiennent compte de la crainte que des dispositions pénales trop générales favorisent une criminalisation excessive des assujettis. Les dispositions pénales adoptées par le Parlement sont plus détaillées et plus différenciées, surtout en ce qui concerne les différents éléments constitutifs de l'infraction. Le risque que des infractions mineures aient des conséquences pénales devrait avoir été écarté pour l'essentiel.

► Taux d'intérêt moratoires et rémunérateurs tenant compte des taux pratiqués sur le marché

7. Dispositions finales

Le Département fédéral des finances est invité à fixer des taux d'intérêt moratoires et rémunérateurs conformes à ceux pratiqués sur le marché et à les adapter périodiquement (art. 108). Le taux moratoire de la TVA se situe à 5 % depuis des années, un niveau nettement supérieur au niveau général des taux. La nouvelle loi souhaite mettre un terme à cet immobilisme.

► Organe consultatif en matière de TVA : il est ancré dans la loi

La nouvelle loi contient les bases légales de l'organe consultatif en matière de TVA (art. 109). Ce dernier discute des adaptations de la loi sur la TVA ainsi que des dispositions d'exécution et pratiques établies sur cette base. *economiesuisse* est membre permanent de cet organe depuis sa création en 2004.

► Le nouveau droit procédural appliqué à tous les cas pendants

Dispositions transitoires : Le droit matériel en vigueur est applicable à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant son abrogation. Après son entrée en vigueur, le nouveau droit procédural s'applique à toutes les procédures pendantes, à l'exception de la prescription du droit d'exiger le paiement de l'impôt.

► Entrée en vigueur de la loi révisée: 1er janvier 2010

Conformément à la volonté du Parlement, la nouvelle loi régissant la TVA entre en vigueur le 1er janvier 2010. Toutefois, cette date ne vaut pas pour l'utilisation de l'exercice commercial comme période fiscale (art. 34, al. 3) ni le contrôle fiscal sur demande (art. 78, al. 4). Le Conseil fédéral doit encore décider quand les dispositions correspondantes entreront en vigueur.

Appréciation de la nouvelle loi régissant la TVA

► Allègements pour tous les assujettis

La nouvelle loi régissant la TVA introduit des allègements majeurs pour tous les assujettis. Les économies annuelles des entreprises sont estimées à 10 % sur la base d'une étude indépendante de 2007. Il s'agit d'une estimation prudente. Les coûts de perception étant estimés à 1,5 milliard de francs, cela représenterait une économie annuelle de 150 millions.

► Accroissement net de la sécurité juridique

L'amélioration de la sécurité juridique est tout aussi importante. Celle-ci a été clairement renforcée par des mesures comme la réglementation explicite de l'entrée en force de la créance fiscale, le caractère contraignant des contrôles fiscaux, l'établissement de la créance fiscale selon le principe du solde ainsi que, en conséquence indirecte, l'abandon d'un grand nombre de dispositions, sources d'erreurs fréquentes dans la pratique. La réduction du formalisme constitue, avec la révision de la déduction de l'impôt préalable, un élément majeur de la nouvelle loi régissant la TVA.

En ce qui concerne les procédures, la répartition déséquilibrée des risques, au détriment des assujettis, est partiellement corrigée. Il faut saluer l'assouplissement, certes limité, du système grâce à des mesures comme le contrôle sur demande et surtout l'obligation pour l'AFC d'arrêter un résultat contraignant en cas de contrôle. On s'éloigne ainsi de l'auto-taxation pour privilégier une taxation mixte. Les entreprises continuent d'assumer le gros de la charge pour la Confédération et son impôt principal. Elles supportent aussi l'essentiel du risque considérable inhérent à ces tâches.

► Des impôts injustifiés perdurent; la taxe occulte reste massive

Au vu de ce qui précède, il est juste que les entreprises bénéficient d'allègements matériels, principalement par le biais de la révision de la réglementation de la déduction de l'impôt préalable. Pour les entreprises, les impôts préalables sont des impôts injustifiés, car la TVA vise à grever la consommation finale et non la valeur ajoutée en amont. Il importe de supprimer dans la mesure du possible les impôts qui continuent, malgré tout, d'être mise à la charge des entreprises.

Le volume considérable de la taxe occulte, qui représente un tiers des recettes annuelles de la TVA, soit 7 mrd fr. environ à l'heure actuelle, montre que le chemin est encore long. La révision totale de la loi sur la TVA apporte une contribution à ce titre, principalement en posant des principes corrects sur le plan de la systématique en matière de montants qui ne font pas partie de la contre-prestation et en accordant aux entreprises un droit illimité de déduire l'impôt préalable. Cependant, ces mesures ne réduisent que modestement la taxe occulte. Une grande partie de la charge fiscale correspondante est issue des exceptions, où le potentiel de réduction de la taxe occulte reste donc important.

► Avantages incontestés du taux unique

Tous ces éléments mettent en évidence l'importance de la deuxième partie de la réforme de la TVA, qui vise à supprimer la plupart des exceptions et à introduire un taux unique. *economiesuisse* a réitéré plusieurs fois son soutien¹:

Par rapport à la réforme technique qui vient d'être mise sous toit, l'introduction du taux unique permettrait d'augmenter, de plus de 400 mio.fr. par an, les allègements pour de nombreuses entreprises. Le taux unique donnerait une impulsion qui profiterait aussi aux ménages.

La suppression de la taxe occulte sur les prestations préalables et les investissements favoriserait l'investissement et le travail. L'impulsion économique à long terme pourrait atteindre jusqu'à 0,8 % du PIB. Les effets positifs du taux unique pour les ménages seraient près de cinq fois supérieurs aux charges supplémentaires à court terme, car la réforme induirait une augmentation annuelle de leur revenu de 100 à 700 francs sur la durée.

L'amélioration de la transparence et la suppression de distorsions incompréhensibles bénéficierait à la consommation. Des études réalisées en Suisse et à l'étranger attestent que les privilèges fiscaux accordés pour certaines prestations n'ont aucun sens du point de vue de la politique de redistribution. Les personnes aux revenus élevés profitent deux à trois fois plus des taux d'imposition réduits. Un taux unique, sans distorsion, avoisinerait 6 % dans le cas d'une mise en œuvre neutre en termes de recettes fiscales.

► *economiesuisse* s'attend à ce que les délibérations sur le taux unique démarrent avant la fin de l'année

Le projet relatif au taux unique est soumis à la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national. Lors des délibérations sur la révision totale de la TVA, la commission des États présidée par Simonetta Sommaruga s'est exprimée à plusieurs reprises en faveur d'un examen rapide du taux unique. Comme la commission de la Chambre basse avait laissé cette question de côté en

¹ 2 Cf. *economiesuisse*, « TVA : pour une réforme en profondeur et un taux unique bas », dossierpolitique n° 16/2007 (16 juillet 2007) et « Contours d'une TVA nouvelle et moderne », dossierpolitique n° 15/2008 (25 août 2008)

attendant l'adoption de la révision totale, on peut supposer que les délibérations reprendront avant la fin de l'année. Toute autre décision serait incompréhensible au vu des avantages évidents d'une TVA à taux unique, si possible générale, simple et moderne.

Pour toutes questions :

frank.marty@economiesuisse.ch
vincent.simon@economiesuisse.ch