

# RÉFORME DE LA TVA – LA RÉVOLUTION SILENCIEUSE

La réforme de notre *Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA)*, approuvée par le Parlement le 12 juin 2009, s'accompagne, à juste titre, d'attentes très importantes de la part des assujettis et de l'ensemble des milieux économiques. Les changements annoncés sont très importants et devront être perceptibles. La nouvelle loi permettra sans doute d'atteindre les résultats espérés. Il ne faut toutefois pas s'attendre à un bouleversement subit et immédiat au matin du 1<sup>er</sup> janvier 2010. Les améliorations se feront sentir peu à peu et se concrétiseront dans la pratique, telle qu'elle sera amenée à évoluer grâce à la nouvelle loi. En effet, cette première partie de la réforme de la *taxe sur la valeur ajoutée (TVA)* consiste en des modifications de nature technique qui, par nature, ne déploieront un effet visible qu'au cours des prochaines périodes fiscales, lorsque les contribuables et l'administration seront amenés à mettre en œuvre la nouvelle législation.

**Les buts affichés de la réforme sont nombreux.** → Revenir à un véritable impôt sur la consommation. Alors que la charge fiscale est supportée aujourd'hui à hauteur d'environ un tiers par les entreprises, il s'imposait de réduire cette «taxe occulte» pour tendre vers un impôt véritablement supporté par les consommateurs; → diminuer l'insécurité juridique. Un système basé sur l'auto-taxation et ne connaissant pas d'entrée en force permettant de clore définitivement le passé, doit en effet être aménagé de manière à réduire les risques pour les assujettis. Dans cette optique également, → il s'imposait de mettre en place des règles de procédure permettant une meilleure répartition des chances et des risques entre les administrés et l'Administration. Par ailleurs, et surtout, → tenter de parvenir à une véritable simplification du système.

**La complexité est un phénomène multifactoriel.** La différence de traitement entre divers types de prestations est sans aucun doute un facteur qui y contribue beaucoup. L'abolition des opérations hors champ et le passage à un taux unique qui feront l'objet du prochain débat politique permettraient une amélioration certaine à cet égard. Cela étant, d'autres éléments participent à la complexité, notamment,

les nombreuses ruptures dans le système de fonctionnement de la TVA. Celles-ci créent en effet des risques importants pour les entreprises qui se voient contraintes d'investir des ressources significatives pour les maîtriser. À cela s'ajoutent le formalisme et les règles procédurales qui, dans le système en vigueur jusqu'à la fin 2009, impliquent souvent que des erreurs commises entraînent des conséquences financières irrémédiables. L'exemple de la récupération de l'impôt préalable par les assujettis montre bien que la complexité s'explique aussi par l'application de règles éloignées du principe général de la TVA. Dans le régime en vigueur jusqu'au 31.12.2009, l'assujetti doit appliquer un traitement différent au niveau de la récupération de l'impôt selon des critères complexes qui varient en fonction de la nature ou du financement de ses charges.

**Mesures pour atteindre les objectifs.** La nouvelle loi introduit une nouvelle systématique, des définitions bien précises de plusieurs concepts et de nombreux changements ponctuels (plus de 50) d'ordre technique. La plupart de ces nouveautés cherchent à concrétiser le principe de base de la TVA, lequel est d'ailleurs ancré à l'article 1 al. 1 de la nouvelle loi qui prévoit que cet impôt «a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse». Ce rappel s'avérera sans doute essentiel pour l'interprétation de la loi, aussi bien au niveau de l'administration que des tribunaux. Cela devrait conduire à une application plus cohérente et plus simple des différentes dispositions. Ces changements devraient se faire sentir avant tout dans le cadre des règles en matière d'assujettissement et de récupération de l'impôt préalable.

**La question de l'assujettissement est essentielle en matière de TVA.** La possibilité de permettre à tout entrepreneur de s'assujettir, aussi aisément que possible, permet en effet de garantir la neutralité concurrentielle, puisque seul un assujetti peut récupérer l'impôt préalable. Cela s'avère particulièrement important pour les petites entreprises et les «start-ups» qui, dans le régime en vigueur jusqu'au 31.12.2009, rencontrent des difficultés pour accéder à l'assujettissement. Désormais, les changements permettront à chaque entrepreneur de s'assujettir aussitôt qu'il démarrera son activité et indépendamment de la réalisation ou non de chiffres d'affaires. Tant qu'elles ne franchiront pas le seuil déterminant (CHF 100 000 dans la plupart des cas, CHF 150 000 pour les entités d'utilité publique), les entreprises pourront être libérées de l'assujettissement, tout en conservant la possibilité de renoncer à cette libération sur simple demande pour pouvoir obtenir un numéro de contribuable. L'accession à l'assujettissement sera donc très significativement facilitée et simplifiée.



PIERRE-MARIE GLAUSER,  
DOCTEUR EN DROIT,  
PROFESSEUR DE DROIT  
FISCAL, AVOCAT,  
EXPERT FISCAL DIPL.,  
UNIVERSITÉ DE LAUSANNE,  
OBERSON AVOCATS,  
LAUSANNE/VD

**Le changement sera fondamental en matière de récupération de l'impôt préalable.** Désormais, le principe général sera que chaque assujetti pourra récupérer la TVA qui lui sera transférée par ses fournisseurs, sauf dans le cas des exceptions prévues par la loi. Sous réserve du cas particulier des subventions, les deux seules conditions pour avoir le droit de récupérer l'impôt préalable seront que les charges ou les investissements concernés soient liées à l'activité de l'entreprise et qu'elles ne concernent pas une activité hors champ de l'impôt. Les autres règles particulières ne seront en revanche plus applicables. En outre, la nouvelle loi confirme que les montants reçus par une entreprise dans le cadre d'opérations qui s'apparentent à du financement (appelées également les «non chiffres d'affaires»), comme les dons, les dividendes, les contributions d'assainissement, etc. resteront sans aucune incidence en matière de TVA. Non seulement ces flux financiers ne seront pas soumis à l'impôt, mais de plus, ils ne réduiront plus le droit à la récupération de l'impôt préalable des bénéficiaires.

**La nouvelle LTVA apporte de très nombreux autres changements d'ordre matériel.** Ces changements contribueront à simplifier l'application de la loi. On pense par exemple aux nouvelles règles en matière de localisation des prestations de services qui seront dorénavant localisées de manière générale au siège de l'activité économique du client. Seule une liste de services définis de manière plus ciblée et en fonction de critères mieux définis, seront localisés selon des règles spécifiques. Cela contribuera sans doute à réduire le risque pour les contribuables de qualifier les services de manière erronée et d'en supporter les conséquences financières. L'assouplissement des règles en matière d'imposition volontaire des prestations hors champ permettra également aux assujettis de réduire la taxe occulte qui pèse sur eux. Enfin, les profondes modifications en matière de règles formelles et procédurales augmenteront la sécurité juridique et l'égalité des chances entre assujettis et administration. La possibilité de demander un contrôle, couplée à l'entrée en force des périodes fiscales contrôlées, la mise en place d'une créance fiscale unique correspondant à la charge fiscale nette (TVA due moins TVA à récupérer), ou encore la possibilité de corriger les décomptes sans conséquences pénales dans les six mois

qui suivent la clôture de l'exercice, et la possibilité de faire valoir des moyens de preuve en dehors du formalisme strict que l'on connaissait jusqu'à présent, sont autant d'innovations importantes qui contribueront à améliorer la situation actuelle.

**Changement fondamental.** Ce qui précède montre que la nouvelle LTVA doit apporter un changement fondamental dans la philosophie de cet impôt et permettre d'alléger les entreprises d'une partie de la taxe occulte, de réduire les risques liés tant à l'application erronée de la loi qu'au formalisme. Une mise en œuvre correcte des nouvelles dispositions en matière d'assujettissement et de récupération de l'impôt préalable, comme les autres modifications, certes techniques, mais essentielles, devraient conduire à simplifier la TVA en la rendant plus cohérente. Ces changements ne seront toutefois ni spectaculaires ni brutaux. Les contribuables continueront de devoir remplir des décomptes TVA en respectant certaines règles. C'est au cours des mois qui suivront l'entrée en vigueur de la nouvelle loi que les effets de la réforme se feront sentir. Lors des contrôles TVA, durant lesquels des règles formelles très strictes ne pourront plus être opposées aux contribuables. Lorsque ceux-ci se rendront compte qu'ils peuvent réduire la taxe occulte en s'assujettissant plus aisément ou en restant assujettis dans certaines situations qui sont aujourd'hui problématiques. Lorsque les assujettis comprendront que leur droit à récupérer l'impôt préalable n'est plus réduit en cas de dons, de dividendes ou d'autres « non chiffres d'affaires » et que la manière dont ils se procurent les moyens financiers nécessaires à leur activité reste neutre au niveau de la TVA. Lorsque la récupération de l'impôt préalable par les assujettis sera devenue la règle qui ne pourra pas être remise en cause pour des questions formelles ou en application de critères compliqués. Lorsque, enfin, la jurisprudence fondée sur la nouvelle loi pourra poser des règles plus simples, cohérentes et compréhensibles par tous. Ces améliorations se manifesteront donc peu à peu, dans la pratique quotidienne des entreprises, de l'administration et dans la jurisprudence.

La révolution générée par cette première réforme de la TVA est une révolution silencieuse, mais elle est bien en marche. ■