

La nouvelle LTVA entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 est l'aboutissement d'une réforme totale visant plusieurs buts [1]: le premier consiste à revenir à un véritable impôt sur la consommation, afin de réduire la taxe occulte et faire supporter la charge fiscale par les consommateurs finaux. La nouvelle loi cherche également à parvenir à une véritable simplification du système TVA, ainsi qu'à augmenter la sécurité juridique, notamment en modifiant de nombreuses règles en matière de procédure.

PIERRE-MARIE GLAUSER

IMPACT DE LA NOUVELLE LTVA SUR LA JURISPRUDENCE

Les changements fondamentaux*

1. INTRODUCTION

Les objectifs visés se concrétisent dans de très nombreux changements qui touchent plus de 50 domaines [2]. Cela étant, cette réforme ne se résume bien évidemment pas à une multitude de changements ponctuels. Bien plus, elle s'accompagne d'une véritable modification fondamentale de la loi permettant de réaliser les objectifs évoqués ci-dessus. À cet égard, les mécanismes en matière (i) d'assujettissement, (ii) de récupération de l'impôt préalable, (iii) de localisation des prestations de services et (iv) dans le domaine procédural, notamment en matière de preuves, sont concernés en premier lieu.

En effet, le législateur a choisi de mettre en place une réforme essentielle passant par une révision totale de la loi [3]. Le fait de repenser fondamentalement la *loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA)* s'accompagne clairement d'une volonté de rompre avec le passé et de repartir sur des bases dogmatiques nouvelles [4]. Nécessairement, cela implique une remise en question complète de la pratique administrative valable jusqu'au 31 décembre 2009 et de la jurisprudence rendue sous l'ancien droit.

L'impact de la nouvelle LTVA sur la jurisprudence portera donc sur des domaines très variés. Il n'est de ce fait pas possible de donner dans cette contribution un aperçu exhaustif des changements jurisprudentiels qui devront intervenir. Nous avons toutefois retenu six domaines où la jurisprudence du *Tribunal fédéral (TF)* a joué par le passé un rôle essentiel mais où des adaptations significatives sont à prévoir. Il s'agit de l'assujettissement (cf. ch. 2.), de la récupération de l'impôt préalable (cf. ch. 3.), de la localisation des prestations de services (cf. ch. 4.), de la question du sponsoring (cf. ch. 5.), des chiffres d'affaires hors champ, notamment dans le domaine

de l'outsourcing (cf. ch. 6.) et, évidemment, des questions de procédure (cf. ch. 7.). Sur ce dernier point, nous limiterons notre analyse à l'exemple des paiements effectués sans réserve, étant entendu que de très nombreux aspects procéduraux seront concernés par la nouvelle loi.

Cela étant, d'autres principes mis en place par les tribunaux sous l'empire de l'ancien droit ne seront pas abordés ici, même s'ils seront sans aucun doute également remis en question par l'entrée en vigueur de la nouvelle LTVA. On pense en particulier aux changements qui interviendront en matière de règles formelles quant à la reconnaissance d'une situation de représentation directe [5]. Un autre exemple concerne la jurisprudence rendue dans le domaine des structures de détention d'avion et consistant à refuser l'échange de prestations lorsque des sociétés proches sont impliquées [6]. Cette approche devrait être remise en question avec la nouvelle loi, comme le précise d'ailleurs l'article 26 de l'*ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)* [7].

2. ASSUJETTISSEMENT À LA TVA ET DÉBUT D'ACTIVITÉ OUVRANT LE DROIT À LA RÉCUPÉRATION DE L'IMPÔT PRÉALABLE

2.1 Éléments constitutifs de l'assujettissement. Les conditions qualitatives qu'une entreprise doit remplir pour pouvoir s'assujettir à la *taxe sur la valeur ajoutée (TVA)* se trouvaient sous l'ancien droit à l'article 21 aLTVA. Elles sont reprises dans le nouveau droit à l'article 10 al. 1 LTVA qui n'introduit à cet égard pas de nouveauté particulière [8]. Ainsi, comme par le passé, peut s'assujettir à la TVA celui qui exploite une entreprise dans le but de réaliser des recettes (sans nécessairement chercher à réaliser du profit), dans le cadre d'une activité indépendante, et à condition que la réalisation des recettes ait un caractère de permanence. En outre, la forme juridique au sein de laquelle l'entreprise est exercée reste en principe non déterminante. Dans la mesure où le nouveau droit reprend à cet égard des critères qui existaient déjà précédemment, la jurisprudence portant sur les différents éléments évoqués ci-dessus restera à notre sens pleinement applicable [9].

2.2 Début d'activité ouvrant le droit à l'inscription comme assujetti. Si les caractéristiques matérielles pour



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

accéder à l'assujettissement n'ont pas été modifiées fondamentalement par l'article 10 LTVA, le nouveau droit aura un impact important sur le moment à partir duquel une entreprise peut s'inscrire comme contribuable. En particulier, la question du début de l'activité qui donne droit à l'inscription au registre du contribuable sera nécessairement revue.

2.2.1 La jurisprudence du TF. La jurisprudence [10] a, sur ce point, développé sous l'ancien droit une pratique très restrictive. Dans l'ATF du 1.12.2004 [11], le TF s'est prononcé sur le cas de fondations dans le domaine de la recherche. Il a dans ce contexte précisé qu'une entreprise ne pouvait pas s'assujettir et récupérer l'impôt préalable avant qu'elle ne réalise ef-

«La récupération de l'impôt préalable représente le cœur du système de la TVA.»

fectivement du chiffre d'affaires imposable. L'utilisation d'un «input» pour un «output» futur n'ouvrait ainsi pas le droit à la récupération de l'impôt préalable. Au contraire, il était nécessaire que les charges et les investissements pour lesquels une demande de remboursement de l'impôt préalable était requise soient utilisés de manière effective et immédiate pour la réalisation de chiffre d'affaires imposable. En conséquence, le caractère d'«entrepreneur» ne suffisait pas pour pouvoir s'inscrire comme contribuable et demander le remboursement de la TVA en amont.

2.2.2 Situation sous le nouveau droit. La nouvelle LTVA lie très clairement le droit à l'inscription comme contribuable TVA à la qualité d'«entrepreneur». Celui qui exploite une entreprise remplissant les conditions rappelées à la section 2.1 ci-dessus peut s'assujettir, indépendamment du fait qu'il réalise ou non des recettes. La préparation ou la cessation d'une activité économique fait ainsi manifestement partie des activités ouvrant le droit à l'assujettissement [12]. En outre, selon le nouveau système, la loi ne pose aucune exigence quantitative à l'assujettissement TVA [13]. Par ailleurs, comme nous le verrons au chapitre 3, l'article 28 LTVA introduit une toute nouvelle approche dans le contexte de la récupération de l'impôt préalable. La récupération de la taxe amont est possible dès que celle-ci présente un lien avec l'activité entrepreneuriale.

En conséquence, la jurisprudence limitant le droit à l'assujettissement et, surtout, à la récupération de l'impôt préalable dans le cadre d'activités entrepreneuriales non encore productives ne devrait à notre sens plus être applicable à partir du 1^{er} janvier 2010.

3. RÉCUPÉRATION DE L'IMPÔT PRÉALABLE

La récupération de l'impôt préalable représente le cœur du système de la TVA. Elle permet à l'assujetti de récupérer l'impôt qui lui est facturé, afin que celui-ci ne représente pas pour lui un coût (taxe occulte). Sous l'ancien droit, ce mécanisme a été appliqué de telle manière que, dans de très nombreuses situations, les entreprises se sont retrouvées avec

une charge préalable non récupérable (taxe occulte). À cet égard, par son interprétation très restrictive, la jurisprudence a fortement contribué à cette situation, comme nous le verrons dans les quatre sections 3.1 à 3.4 ci-dessous.

3.1 Exigence de connexité avec du chiffre d'affaires imposable

3.1.1 La jurisprudence du TF. En se fondant sur l'ancien droit, le TF a développé une jurisprudence [14] selon laquelle la récupération de l'impôt préalable n'était possible que si le contribuable pouvait démontrer que les investissements et les charges grevées de TVA étaient utilisés effectivement pour réaliser du chiffre d'affaires imposable. La récupération de l'impôt préalable présupposait ainsi une connexité entre l'«input» et l'«output» imposable, comme le précise le TF:

«Le droit de déduire l'impôt préalable suppose une relation entre l'opération préalable grevée (Eingangsleistung) et l'opération imposable (Ausgangsleistung) à laquelle celle-là est affectée » [15].

Même s'il était admis que la relation pouvait être directe ou indirecte, encore fallait-il que les opérations pour lesquelles le remboursement de la taxe amont était requis se retrouvent dans le chiffre d'affaires taxable de l'assujetti.

Cette jurisprudence eut des conséquences pratiques de tout premier ordre. Ainsi, dans de nombreuses situations, la TVA afférente à des charges pourtant liées à l'activité entrepreneuriale du contribuable TVA ne pouvait pas être récupérée, faute d'entrer dans les livraisons ou les services fournis par l'entreprise. On pense par exemple aux dépenses liées aux frais de représentation ou aux investissements dits «luxueux», ainsi qu'aux dépenses liées à la nourriture et aux boissons supportées par l'entreprise [16]. C'est également l'existence du lien de connexité qui conduisit le TF à refuser la récupération de l'impôt préalable à des entreprises qui ne réalisaient pas encore de chiffre d'affaires [17]. Le même raisonnement conduisit le TF à refuser le remboursement de la TVA en relation avec les opérations de financement, notamment d'apports [18] et en cas de réalisation de «non chiffre d'affaires» [19]. De même, notre Haute Cour considéra qu'en cas de reprise fiscale au sein d'un groupe et de taxation d'office, l'impôt préalable redressé auprès de l'une des sociétés ne pouvait être récupéré par l'autre société du groupe – qui pourtant était la bénéficiaire des prestations et des services – puisqu'il n'était pas possible de démontrer suffisamment clairement à quoi les prestations avaient été utilisées chez leur bénéficiaire [20].

Ces différents exemples montrent que, sous l'ancien droit, un contribuable TVA, même s'il réalisait du chiffre d'affaires entièrement soumis, pouvait se voir refuser le droit à la récupération de l'impôt préalable s'il ne parvenait pas à démontrer le lien entre les charges grevées de TVA et son chiffre d'affaires soumis. En d'autres termes, une entreprise, même si elle ne réalisait que du chiffre d'affaires soumis, pouvait être traitée comme un consommateur final [21].

3.1.2 La situation sous le nouveau droit. Soucieuse de s'assurer que seuls les consommateurs privés seront appelés à supporter la TVA [22], la nouvelle loi cherche à n'imposer que «[...] la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse.» (art. 1 al. 1 LTVA).

Pour y parvenir, le système de la déduction de l'impôt préalable a été fondamentalement revu. Ainsi, l'article 28 LTVA introduit un nouveau paradigme et prévoit désormais que, en principe, l'assujetti peut déduire tout l'impôt préalable, pour autant que celui-ci soit lié à son activité entrepreneuriale (art. 28 al. 1 LTVA) [23]. Dès qu'elle s'inscrit dans le contexte de l'activité entrepreneuriale, la taxe en amont est ainsi récupérable, sans qu'il soit nécessaire de remplir d'autres conditions [24]. En particulier, l'obligation de connexité entre l'impôt préalable et le chiffre d'affaires n'est plus exigée par le nouveau droit [25]. Selon la nouvelle conception de la LTVA, l'impôt préalable ne peut être refusé que sur la base d'une disposition légale spécifique, c'est-à-dire dans les trois cas suivants: (i) si les charges et les investissements ne sont pas en lien avec l'activité entrepreneuriale (art. 28 al. 1 LTVA), comme par exemple en cas d'acquisition pour des besoins privés; (ii) lorsqu'ils sont affectés à la réalisation de chiffre d'affaires hors champ (art. 29 al. 1 LTVA); (iii) en cas de subvention et autres contributions des pouvoirs publics (art. 33 al. 2 LTVA). Dans les autres cas, l'entrepreneur doit pouvoir bénéficier d'un droit entier et inconditionnel à la récupération de l'impôt préalable.

Sur la base de la nouvelle conception en matière de déduction de l'impôt préalable (art. 28ss LTVA), il est à notre sens clair que la jurisprudence exigeant une connexité entre l'impôt préalable et le chiffre d'affaires imposable n'a plus sa place sous le nouveau droit. Désormais, sous réserve des exceptions prévues par la loi (chiffre d'affaires hors champ, subventions), l'impôt préalable acquis dans le contexte de l'activité entrepreneuriale doit être récupérable indépendamment de son utilisation effective. Le concept de «consommation finale dans un contexte entrepreneurial» n'a dès lors plus de raison d'être.

En revanche, la jurisprudence sera sans aucun doute appelée à définir la notion même d'activité entrepreneuriale, notamment à en fixer la délimitation avec l'activité non entrepreneuriale et la sphère privée. Il s'agit là sans aucun doute d'une question sur laquelle les tribunaux devront se prononcer à l'avenir.

3.2 Impôt préalable et financement

3.2.1 La jurisprudence du TF. En se fondant sur l'exigence de connexité entre les charges grevées de TVA pour laquelle la récupération est requise et le chiffre d'affaires soumis, le TF refusa la déduction de l'impôt préalable pour des prestations en relation avec des opérations de financement, qu'il s'agisse de fonds étrangers ou d'apports des actionnaires [26]. Dans la mesure où l'assujetti supporte des charges en relation avec son financement, que celles-ci aient un lien direct avec les prêts ou les apports ou indirect, comme cela pourrait être le cas avec une partie des frais généraux [27], les montants n'étaient pas utilisés pour réaliser du chiffre d'affaires soumis et l'impôt préalable ne pouvait pas être récupéré. Quelle que soit la qualification de ces sources de financement, elle

«[...] justifie la réduction de la déduction de l'impôt préalable qui a grevé des opérations à leur base (conseils, frais administratifs, etc.)» [28].

Le TF fit d'ailleurs le même raisonnement en matière de dividendes [29].

En pratique, sous l'ancien droit, cette jurisprudence conduisait au refus du remboursement de la taxe en amont pour toutes les charges en relation avec les opérations de financement ou les autres «non chiffres d'affaires» assimilables à du financement, notamment les dividendes. Précisons que le TF considérait toutefois que le refus de la déduction ne portait que sur l'impôt préalable affecté aux opérations de financement et qu'il n'exigeait pas une déduction proportionnelle touchant l'entier des charges et investissements de l'assujetti [30].

3.2.2 Situation sous le nouveau droit. Comme évoqué dans le chapitre 3.1.2, l'assujetti peut désormais prétendre sans autre à la déduction de l'impôt préalable pour tous les frais qui concernent son activité entrepreneuriale. Il va sans dire que tel est le cas également pour toutes les charges qui concernent son financement. D'ailleurs, la loi prévoit désormais à l'article 33 al. 1 LTVA que les montants reçus par l'assujetti en dehors d'un échange de prestations, appelés «non chiffres d'affaires», restent sans incidence sur le droit de récupérer la TVA [31]. Cette disposition renvoie d'ailleurs à l'article 18 al. 2 LTVA qui introduit une liste non exhaustive de «non chiffres d'affaires», dont les apports et les prêts (art. 18 al. 2 LTVA), mais également les dividendes (art. 18 al. 2 let. f LTVA).

Ainsi, la jurisprudence refusant le droit à la récupération de l'impôt préalable pour toutes les charges en relation avec des financements et d'autres non chiffres d'affaires, notamment les dividendes, n'a plus sa place dans la TVA suisse depuis le 1^{er} janvier 2010 et les assujettis pourront faire valoir un droit complet sur ce type de frais.

3.3 Récupération de l'impôt préalable en cas de dons et de subventions

3.3.1 La jurisprudence du TF. Sous l'ancien droit, il fut d'emblée clair que les subventions n'étaient pas soumises à la TVA auprès de leur bénéficiaire. En corollaire, elles réduisaient proportionnellement son droit à la récupération de l'impôt préalable [32]. Dans de nombreuses décisions, le TF étendit toutefois le régime des subventions à d'autres types de financement consentis à des assujettis. Sous l'empire de l'OTVA valable jusqu'en 2001, d'abord, il assimila les dons aux subventions [33]. Par la suite, il traita de même des apports consentis par des fondateurs, même s'agissant d'entités de droit privé, à des fondations de droit privé [34]. Il fit de même dans le cas d'abandons de créances consentis par des actionnaires, lorsque ceux-ci étaient des collectivités publiques [35], ainsi qu'en présence de «vraies» cotisations statutaires (c'est-à-dire payées sans échange de prestations en faveur du membre) versées à des associations ou des coopératives [36]. Dans toutes ces situations, en se fondant sur le même raisonnement que dans le cadre des subventions, notre Haute Cour considéra qu'il s'imposait de réduire proportionnellement le droit à la récupération de l'impôt préalable et d'appliquer ainsi un pro rata général impactant l'entier de la TVA supportée par l'assujetti [37].

3.3.2 *Situation sous le nouveau droit.* Comme évoqué au chapitre 3.2.2, le nouveau droit prévoit désormais que les montants reçus par un assujetti en dehors d'un échange de prestations (non chiffre d'affaires) ne réduisent plus le droit à la récupération de l'impôt préalable (art. 33 al. 1 LTVA en relation avec l'art. 18 al. 2 LTVA). Il devrait en aller ainsi de tous les non chiffres d'affaires, notamment des dons, des apports des fondateurs, etc. Malheureusement, pour des raisons de politique budgétaire, le législateur a prévu à l'article 33 al. 2 LTVA une règle particulière qui maintient une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable lorsque l'assujetti reçoit des subventions et d'autres contributions des pouvoirs publics (art. 33 al. 2 LTVA en relation avec l'art. 18 al. 2 let. a à c LTVA). Comme le relève le Conseil fédéral, il s'agit-là d'une règle contraire au système [38]. Il conviendra donc d'interpréter de manière restrictive les non chiffres d'affaires conduisant à une réduction de l'impôt préalable. Il s'agira en particulier de définir très étroitement la notion de «subventions et autres contributions de droit public», en particulier en se fondant sur la nature de l'entité effectuant le versement. D'ailleurs, l'article 29 OTVA semble bien préciser que seules les contributions consenties par une collectivité publique peuvent être considérées comme une subvention. Dès lors, les montants versés par des entités de droit privé, quels que soient leur dénomination et leur caractère (dons, apports par des fondateurs de fondation, etc.), ne devraient plus tomber dans la catégorie des non chiffres d'affaires impactant la récupération de l'impôt préalable. La jurisprudence du TF, qui par le passé assimilait de nombreux chiffres d'affaires à des subventions, devra donc être revue.

La question des non chiffres d'affaires consentis par des actionnaires revêtant la forme de collectivités publiques (cantons, communes, etc.) reste toutefois ouverte. À notre sens, compte tenu de l'interprétation restrictive qui devrait être donnée à l'article 33 al. 2 LTVA, la jurisprudence du TF devrait également être reconsidérée sur ce point. Contrairement à ce qui prévalait sous l'ancien droit [39], le seul fait qu'un apport de fonds (p. ex. un abandon de créances d'un actionnaire) provienne des pouvoirs publics ne devrait plus suffire à le qualifier de subvention. Au contraire, s'il s'avère que la collectivité a agi en sa capacité d'actionnaire et/ou d'investisseur, il n'est à notre sens pas justifié d'appliquer à l'opération un régime différent que celui prévalant pour les autres non chiffres d'affaires (art. 33 al. 1 LTVA) [40].

3.4 Récupération de l'impôt préalable et facture

3.4.1 *La jurisprudence du TF.* En de très nombreuses occasions, les juges de Mon-Repos rappelèrent que la récupération de l'impôt préalable était soumise à des règles de forme et de preuve très strictes [41]. À cet égard, ils précisèrent régulièrement que la déduction de l'impôt préalable nécessitait que l'assujetti dispose de factures remplissant les critères de l'article 37 aLTVA. Qualifiant cela de règle de preuve, le TF considéra qu'il s'agissait-là d'une exigence matérielle. Dès lors, les assouplissements introduits dans l'aOLTVA avec effet au 1^{er} juillet 2006 (en particulier l'art. 45 a aOLTVA) ne s'appliquaient pas.

3.4.2 *Situation sous le nouveau droit.* Le nouveau droit (art. 28 al. 4 LTVA) n'exige plus la production de facture pour pouvoir récupérer l'impôt préalable [42]. L'assujetti doit uniquement être en mesure de prouver qu'il s'est acquitté de la TVA envers son fournisseur. Comme le précise l'article 59 al. 1 OTVA, il suffit que le fournisseur de la prestation ait réclamé la taxe à son destinataire d'une manière reconnaissable pour celui-ci. La déduction requiert donc uniquement d'être en mesure de démontrer que l'on a supporté la charge fiscale. Comme la nouvelle loi introduit par ailleurs la libre appréciation des preuves (art. 81 al. 3 LTVA; cf. ch. 4.2), le contribuable est libre de prouver qu'il s'est acquitté de la TVA envers ses fournisseurs par tous les moyens à sa disposition. En principe, il pourrait même faire appel à des témoins! La jurisprudence en matière de récupération de l'impôt préalable et de facturation ne peut donc pas continuer à s'appliquer après le 1^{er} janvier 2010.

4. LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICES

Les règles en matière de localisation des prestations de services ont connu un changement fondamental avec l'introduction de la nouvelle LTVA. À notre sens, cette modification aura un impact très important en matière de preuve de la localisation en dehors de la Suisse.

4.1 *La jurisprudence du TF.* En effet, le TF a développé une jurisprudence très restrictive dès qu'il s'agissait de prouver la localisation de prestations de services à l'étranger [43]. Sous l'ancien droit, l'article 14 aLTVA posait comme principe général que les services étaient localisés auprès du prestataire. L'article 14 al. 3 aLTVA prévoyait en revanche que certains services (les services immatériels) étaient localisés auprès du preneur. En se fondant sur les règles en matière de fardeau de la preuve, le TF considérait qu'il appartenait au contribuable de prouver la nature des services rendus, ainsi que la localisation de leur bénéficiaire à l'étranger. Pour ce faire, il estimait que les exigences très strictes posées par la pratique de l'Administration étaient parfaitement justifiées. Il s'imposait donc de pouvoir présenter des factures, adressées au client à l'étranger, qui devaient donner une description précise des services rendus ou renvoyer à un contrat écrit. Même s'il ressortait clairement des circonstances que les services en question étaient de nature immatérielle et que leur acquéreur était à l'étranger, l'absence des documents requis par l'Administration fédérale des contributions (AFC) conduisaient à l'imposition des services en Suisse [44]. Par ailleurs, cette exigence de documentation très stricte se rapportant à une question de preuve, il ne s'agissait pas, selon le TF, d'une question de formalisme mais bien d'un problème matériel pour lequel l'article 45 a aOLTVA ne trouvait pas d'application.

4.2 *Situation sous le nouveau droit.* Dans ce contexte, le nouveau droit introduit deux modifications majeures. Tout d'abord, l'article 8 LTVA prévoit désormais que, sauf s'ils sont énumérés à l'article 8 al. 2 LTVA, les services sont en principe localisés là où leur destinataire a le siège de son ac-

tivité économique. La loi énumère à l'article 8 al. 2 LTVA différents services dont le lieu se définit de manière spécifique, mais le principe général devient désormais la localisation chez le client. Par ailleurs, l'article 81 al. 3 LTVA introduit en TVA le principe de la libre appréciation des preuves. Désormais, l'acceptation d'un moyen de preuve ne peut plus dépendre de critères de forme [45]. L'assujetti est au contraire libre d'utiliser tous les moyens à sa disposition pour prouver les faits qu'il allègue.

Selon nous, la conjonction de ces deux nouveautés remet fondamentalement en question la jurisprudence du TF évoquée ci-dessus (section 4.1) et conduit à des changements majeurs en matière de preuve de la localisation des services à l'étranger. En cas de services fournis à des clients résidents en dehors de Suisse, la loi prévoit comme principe général que ceux-ci sont localisés chez le preneur, c'est-à-dire à l'étranger. Pour pouvoir soumettre ces opérations à la TVA, l'Administration devra se prévaloir du fait qu'il s'agit d'un service énuméré spécifiquement à l'article 8 al. 2 LTVA. En application du principe général en matière de fardeau de la preuve en droit fiscal, c'est alors au fisc de prouver la nature de ces services, puisqu'il invoque un élément créant l'imposition. Ainsi, l'absence de tout élément de preuve particulier devrait conduire à la localisation des services à l'étranger et non plus, comme par le passé, à l'imposition en Suisse [46]. En

revanche, l'assujetti qui fournit des services à l'étranger aura toujours la charge de prouver que son client se trouve en dehors de Suisse, puisque cet élément réduit sa charge fiscale. La problématique liée aux sociétés «off-shore» n'est ainsi pas résolue [47].

5. SPONSORING

5.1 La jurisprudence du TF. Lorsqu'un sponsor verse des fonds à une entité bénéficiaire (la société sponsorisée), la question de la délimitation entre dons (montants reçus sans contre-prestation) et opérations imposables s'est posée en matière de TVA et a donné lieu à plusieurs décisions du TF [48, 49]. À juste titre, le TF considéra qu'il convenait de distinguer les montants versés sans contre-prestation, et donc en dehors du champ d'application de la TVA, de ceux qui seraient imposables, parce que payés en échange d'une prestation de services. Pour distinguer les deux catégories, le TF se basa sur la nature du sponsor. Dans la mesure où le parrain était une entreprise poursuivant un but économique, le TF estima que le simple fait que l'entité sponsorisée fasse connaître le soutien financier de son sponsor suffisait à créer un échange de prestations conduisant à soumettre l'intégralité du montant versé à la TVA. En effet, le fait de permettre au sponsor d'associer son image à une institution ou à un événement particulier représentait une prestation de services dans le domaine

des relations publiques (amélioration de l'image) permettant à l'entreprise versant les fonds d'en retirer un avantage. En revanche, lorsque le versement provenait d'une personne physique, sans indication d'une quelconque activité commerciale, ou d'une institution d'utilité publique, l'entité versant les fonds n'en retirait aucun avantage particulier. Il ne pouvait dès lors être question d'échange de prestations et le versement était considéré comme un don.

Cette jurisprudence fut partiellement remise en question par l'introduction au 1^{er} janvier 2006 de l'article 33 a aLTVA. Selon cette disposition, les versements opérés en faveur de ou par des institutions d'utilité publique n'étaient pas soumis à TVA, à condition que le bénéficiaire se contente de remercier son bienfaiteur, sous une forme neutre, dans des publications. Compte tenu de la jurisprudence évoquée ci-dessus, l'article 33 a aLTVA restait en principe lettre morte lorsque les montants étaient distribués par des institutions d'utilité publique, puisque la jurisprudence du TF considérait dans ces cas-là qu'il s'agissait de dons non imposables. En revanche, lorsque les montants étaient versés par des entreprises commerciales à des entités d'utilité publique, la disposition introduisait dans les faits une nouvelle opération hors champ de l'impôt.

5.2 Situation sous le nouveau droit. La LTVA en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2010 a introduit deux dispositions directement pertinentes concernant la problématique du sponsoring. Tout d'abord, le législateur a mis en place, au niveau des débats parlementaires, une nouvelle disposition, l'article 3 let. i LTVA, qui donne une définition de la notion de «don» et précise que

«[...] le fait de mentionner une ou plusieurs fois le don sous une forme neutre dans une publication ne constitue pas une contre-prestation, même en cas d'indication de la raison sociale du donateur ou de reproduction de son logo [...]».

En adoptant cette nouvelle définition, le législateur a cherché à préciser que le fait de remercier le sponsor ne suffisait pas à transformer l'opération en prestation imposable [50]. Contrairement à la jurisprudence introduite par le TF sous l'ancien droit, la délimitation entre le don (non imposable) et les opérations de relations publiques (sponsoring imposable) ne dépend donc plus de la nature du contributeur.

Par ailleurs, la nouvelle loi a également introduit un article 21 al. 2 ch. 27 LTVA qui prévoit que «les prestations d'organisations d'utilité publique visant à promouvoir l'image d'un tiers et les prestations de tiers visant à promouvoir l'image d'organisations d'utilité publique [sont exclues du champ de l'impôt]».

L'article 3 let. j LTVA définit d'ailleurs la notion d'utilité publique en renvoyant à l'article 56 let. g LIFD (exonération des entités privées en raison de leur but d'utilité publique). Selon le Message du Conseil Fédéral [51], le but du nouvel article 21 al. 2 ch. 27 LTVA consiste à reprendre l'article 33 a aLTVA en l'insérant dans la liste des opérations hors champ. Cela étant, en introduisant dans la loi une notion de don qui reprend également en partie l'article 33 a aLTVA, le Parlement a mis en place un dispositif législatif qui s'écarte des règles prévalant au 31 décembre 2009. D'une part, la notion

de don ne dépend plus de la nature de celui qui verse les fonds, mais, d'autre part, l'exclusion du champ de l'impôt introduite à l'article 21 al. 2 ch. 27 LTVA ne fait plus référence au fait de mentionner le sponsor sous une forme neutre. Ce sera à la pratique et à la jurisprudence qu'il incombera de définir la portée de ces dispositions.

6. OPÉRATION HORS CHAMP – THÉORIE DU STADE ANTÉRIEUR (OUTSOURCING)

6.1 La jurisprudence du TF. La jurisprudence considérait, sous l'ancien droit, que les opérations hors champ ne pouvaient être exemptées de TVA que lorsqu'elles intervenaient au stade du consommateur final (théorie du stade antérieur) [52]. Cette restriction de la mise hors champ des opérations fournies au consommateur final présentait deux facettes: tout d'abord, elle impliquait que l'exemption ne s'étendait pas aux prestations préalables utilisées pour réaliser du chiffre d'affaires exempté. Ce n'était pas parce qu'un prestataire fournissait des opérations hors champ que ses charges et ses investissements étaient eux-mêmes libérés de TVA. C'est ainsi que le TF considéra que les prestations d'intermédiaires dans le domaine des lotos, facturées aux loteries, étaient soumises à la TVA [53]. De plus, la théorie du stade antérieur impliquait que seules les prestations fournies directement au consommateur final pouvaient être mises hors champ [54]. Cela entraînait en particulier qu'une prestation hors champ, lorsqu'elle était sous-traitée à un tiers (outsourcing), devenait soumise du simple fait que le sous-traitant facturait non plus le consommateur final mais un autre opérateur, c'est-à-dire celui qui lui avait délégué la tâche en question. C'est à cette conclusion qu'arriva le TF dans l'affaire des maisons pour drogués de Bâle [55].

Cette théorie du stade antérieur introduisait ainsi une caractéristique subjective aux opérations hors champ, puisque celles-ci ne pouvaient être fournies que par des opérateurs qui étaient tout au bout de la chaîne de production et qui rendaient leur prestation directement au consommateur final.

6.2 Situation sous le nouveau droit. L'article 21 al. 3 prévoit désormais que

«sous réserve de l'al. 4, l'exclusion d'une prestation mentionnée à l'al. 2 est déterminée exclusivement en fonction de son contenu, sans considération des qualités du prestataire ou du destinataire».

L'alinéa 4 prévoit que

«si une prestation relevant de l'al. 2 est exclue du champ de l'impôt en raison des qualités du prestataire ou du destinataire, l'exclusion ne vaut que pour les prestations fournies ou reçues par une personne ayant ces qualités».

Ces dispositions relativisent significativement la théorie du stade antérieur. Certes, les prestations préalables à des opérations hors champ restent en soi imposables si, de par leur nature, elles ne sont pas elles-mêmes exemptées de TVA. Ainsi, lorsqu'un hôpital fait l'acquisition de matériel, par exemple d'un appareil de radiographie, cette livraison reste imposable puisque, ce genre de prestations n'entre pas dans la catégorie des opérations visées à l'article 21 al. 2 LTVA. Cela étant, contrairement à la jurisprudence (cf. ch. 6.1) la

nouvelle disposition de l'article 21 al. 3 LTVA ne prévoit plus, lorsqu'il s'agit de définir des opérations hors champ, de critère subjectif lié à la position du prestataire dans la chaîne de production [56]. Une opération hors champ peut donc parfaitement intervenir entre deux opérateurs sans que l'acquéreur de la prestation en question soit nécessairement le consommateur final. Le simple fait de sous-traiter à un tiers des prestations par nature hors champ de la TVA ne conduit donc plus automatiquement à une imposition.

7. ASPECTS PROCÉDURAUX - PAIEMENT SANS RÉSERVE

La nouvelle LTVA introduit de très nombreuses nouvelles règles en matière procédurale qui auront, nécessairement, un impact important sur la jurisprudence. La présente contribution n'a pas la prétention d'énumérer de manière exhaustive les décisions des tribunaux qui, en matière formelle, seront remises en question par le nouveau droit. À titre d'exemple, nous nous limiterons ici à relever le cas des paiements sans réserve.

7.1 La jurisprudence du TF. En se fondant sur le principe de l'auto-taxation, notre Haute Cour considérait que le contribuable était seul responsable de la détermination de sa dette fiscale [57]. En conséquence, il estimait, sous l'ancien droit, que l'assujetti était lié par l'établissement des décomptes

qu'il remettait aux autorités sans formuler de réserves. Dès lors, en cas de modification de pratique ou de jurisprudence, le contribuable ne pouvait pas modifier en sa faveur les déclarations d'impôt qu'il avait produites sans réserves. Il en allait toutefois tout à fait différemment pour l'Administration qui, elle, pouvait revenir sans autre sur les périodes passées non encore prescrites.

7.2 Situation sous le nouveau droit. La nouvelle loi introduit à l'article 42 LTVA la notion d'«entrée en force de la créance fiscale». Jusqu'à cette entrée en force, l'article 42 al. 2 LTVA prévoit que les décomptes remis et les montants acquittés peuvent être corrigés, y compris par les contribuables [58]. Le contribuable n'a donc plus besoin de formuler de réserve pour pouvoir, jusqu'à l'entrée en force, corriger ses décomptes ou se faire rembourser des montants dont il se serait acquitté à tort. La possibilité de modifier les décomptes TVA prend fin avec l'entrée en force, c'est-à-dire lorsque la créance est confirmée par une décision ou un jugement entré en force, lorsque le contribuable émet une reconnaissance écrite ou paie sans réserve un montant à l'issue d'un contrôle (c'est-à-dire un montant figurant dans une notification d'estimation) ou par l'entrée en force de la prescription du droit de taxe (art. 43 al. 1 LTVA). En ce sens, la loi modifie fondamentalement le système rendant obsolète la jurisprudence en matière de paiements sans réserve. ■

Notes: *) La traduction en allemand de l'article paraîtra dans le prochain numéro de l'Expert-comptable suisse (10/6-7). L'auteur est membre permanent de l'Organe consultatif et du Centre de compétence TVA de la Chambre fiduciaire. Ce texte est une version remaniée d'une présentation faite le 22 mars 2010 dans le cadre du séminaire TVA de l'IFF à St. Gall. **1**) V. Pierre-Marie Glauser, Réforme de la TVA – La révolution silencieuse, L'Expert-comptable suisse 12/2009, p. 961 s.; Diego Clavadetscher, Grundsätze der Steuererhebung im neuen Mehrwertsteuerrecht, L'Expert-comptable suisse 12/2009, p. 966. **2**) Pour un aperçu, v. Message du Conseil Fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 (ci-après: Message TVA), p. 6304 ss. **3**) Message TVA, p. 6308. **4**) Claudio Fischer, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, in Archives 78, Nr. 4 (2009/2010), p. 187; Clavadetscher (v. note 1), p. 966; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal, 2010, p. 12. **5**) L'art. 20 LTVA a en effet considérablement assoupli les exigences en matière de représentation directe, permettant en particulier que le rapport de représentation résulte des circonstances, ce que la jurisprudence n'acceptait pas par le passé. **6**) V. notamment ATF du 25.10.2006 (2A_748/2005); ATF du 8.1.2008 (2C_195/2007). Pour un aperçu de ces jurisprudences, v. Pierre-Marie Glauser, Evasion fiscale et TVA, in Pierre-Marie Glauser (éd.), Evasion fiscale, une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale, Zurich 2010, p. 35 s. **7**) Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 27.11.2009. **8**) Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (note 4), p. 67. **9**) Pour un aperçu de cette jurisprudence, v. Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Bâle 2009, p. 418 ss. **10**) ATF du 1.12.2004, Archives 75, 172; ATF du 15.1.2007 (2A_791/2006); ATAF du 28.05.2009 (A-1538/2006). **11**) ATF du 1.12.2004, Archives 75,

172. **12**) Message TVA, p. 6337. **13**) Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (note 4), p. 66. Le contribuable qui réalise un chiffre d'affaires imposable inférieur à CHF 100 000 est libéré de l'assujettissement. Il a toutefois la possibilité de renoncer à cette libération (art. 11 LTVA). **14**) V. notamment ATF du 14.3.1997 (ATF 123 II 295); ATF du 1.12.2004 (Archives 75, 172); ATF du 9.8.2006 (ATF 132 II 353); ATF du 22.11.2007 (RDAF 2008 II 21). **15**) ATF 132 II 365. **16**) ATF du 14.3.1997, ATF 123 II 295. **17**) ATF du 1.12.2004, Archives 75, 172; v. ci-dessus section 2.2.1. **18**) V. ci-dessous section 3.2. **19**) V. ci-dessous section 3.3. **20**) ATF du 2.11.2007 (RDAF 2008 II 21). **21**) Comme le relève le TAF dans une décision du 28.5.2009 (A-1538/2006), il était possible de considérer qu'il y avait consommation finale au sein de la sphère entrepreneuriale (Endverbrauch in der Unternehmenssphäre). **22**) Message TVA, p. 6328. **23**) Message TVA, p. 6363 s. **24**) Philipp Müller, Behandlung der MWST-Reform im Nationalrat, L'Expert-comptable suisse, 6-7/2009, p. 490. **25**) Clavadetscher (note 1), p. 967; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (note 4), p. 192; Pascal Mollard, in: Mollard/Oberson/Tissot Benedetto (note 9), p. 1129. **26**) V. en particulier ATF du 9.8.2006 (ATF 132 II 354); v. également ATF du 7.5.2008 (Archives 78, 174); ATF du 13.10.2008 (2C_229/2008). **27**) ATF du 9.11.2006, ATF 132 II 363. **28**) ATF du 9.11.2006, ATF 132 II 363. **29**) V. ATF du 9.8.2006, ATF 132 II 359; v. aussi ATAF du 27.10.2008 (A-1496 à 1498/2006). **30**) ATF du 9.8.2006 (ATF 132 II 362 s). **31**) Message TVA, p. 6367. **32**) V. art. 38 al. 8 LTVA. Pour un aperçu de la situation sous le droit en vigueur jusqu'au 31.12.2009, v. Pierre-Marie Glauser, Subventions et TVA, Revue Economique et Sociale, numéro spécial La Réforme de la TVA, vol. 65/septembre 2007, p. 95 ss. **33**) ATF du 25.8.2000, ATF 126 II 459; ATF du 9.8.2006, ATF 132 II 353. **34**) ATF du 15.8.2006 (2A_650/2005). **35**) ATF du 7.5.2008,

Archives 78, 174. **36**) ATF du 9.7.2008 (2C_743/2007). **37**) Sur la critique de cette jurisprudence, v. Pierre-Marie Glauser (note 32), p. 100 ss. **38**) Message TVA p. 6368. **39**) ATF du 7.5.2008, Archives 78, 174. **40**) Sur le rôle des collectivités publiques qui participent à des sociétés, par exemple comme actionnaire, v. Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéficiaire, thèse, Genève/Zurich/Bâle 2005, p. 362. **41**) V. notamment ATF du 24.8.2007 (2C_263/2007); ATF du 22.11.2007 (RDAF 2008 II 21). **42**) Message TVA, p. 6364; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (note 4), p. 195. **43**) ATF du 31.3.2004 (2A_507/2002); ATF du 14.3.2005 (2A_546/2003); ATF du 16.5.2007, ATF 133 II 153. **44**) ATF du 14.3.2005 (2A_546/2003), consid. 2.6. **45**) Message TVA, p. 6395. **46**) Relevons cependant que le même raisonnement représente une situation de risque important pour les contribuables qui s'acquittent de services envers des prestataires étrangers sans être en mesure d'en démontrer la nature, puisque les autorités fiscales pourraient considérer que nous sommes-là en présence d'acquisition de services de l'étranger imposables (art. 45 LTVA). **47**) Sur cette question, v. Pierre-Marie Glauser (note 6), p. 26 ss. **48**) ATF du 13.2.2002, Archives 72, 231; ATF du 8.1.2003 (2A_43/2002); ATF du 1.7.2004 (2A_56/2003). **49**) Sur cette question, v. Pierre-Marie Glauser, Sponsoring et TVA, L'Expert-comptable suisse 11/2005, p. 886 ss. **50**) Müller (note 24), p. 486; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (note 4), p. 160. **51**) Message LTVA, p. 6353. **52**) ATF du 19.3.1998, ATF 124 II 193; ATF du 3.3.1999 (Archives 69, 658); ATF du 3.3.1999 (Archives 69, 344). Baumgartner/Clavadetscher/Kocher (note 4), p. 151. **53**) ATF du 3.3.1999 (Archives 69, 658). **54**) ATF du 1.9.2005 (2A_273/2004). **55**) ATF du 1.9.2005 (2A_273/2004). **56**) Message TVA, p. 6354. **57**) V. à titre d'exemple ATF du 2.6.2003, Archives 74, 666. **58**) Fischer (note 4), p. 193.