

Nouvelles règles à saluer!



ALEXANDRA
PILLONEL

Lic. iur, LL.M.
(MBL en droit
des affaires)

Par le biais de la réforme de la loi sur la TVA (LTVA), le législateur a souhaité remanier de manière significative le régime de cet impôt, notamment pour améliorer la mise en œuvre de ses principes de base (impôt à la consommation, neutralité concurrentielle, imposition au lieu de destination, etc.) et, également, pour satisfaire aux revendications des assujettis quant à une simplification du système de perception de l'impôt. Cela n'est pas sans conséquence sur les concepts applicables jusqu'à présent à l'assujettissement lié aux opérations localisées sur le territoire suisse, au régime des acquisitions de l'étranger ainsi qu'aux règles de localisation des prestations.

NOUVEAU CONCEPT D'ASSUJETTISSEMENT

En matière d'assujettissement lié aux opérations réalisées sur le territoire suisse, le législateur a introduit des améliorations par le biais d'un nouveau concept d'assujettissement qui se déroule désormais en trois phases:

- un assujettissement de principe de toute personne exerçant une activité entrepreneuriale en nom propre;
 - une libération d'assujettissement à certaines conditions, notamment lorsque le chiffre d'affaires imposable est inférieur à 100 000 francs par année (150 000 pour les sociétés sportives et culturelles ainsi que pour les institutions d'utilité publique);
 - enfin, le cas échéant, la possibilité de s'assujettir volontairement par une simple déclaration de renonciation à la libération qui pourra être conditionnée par le versement de sûretés à l'Administration fédérale des contributions (AFC).
- En ce qui concerne les avantages de ce nouveau concept, les éléments suivants peuvent notamment être retenus:
- la combinaison de ces trois phases permet une accession facilitée au statut de contribuable TVA et, ainsi, à la possibilité de procéder à une déduction de la TVA au titre de l'impôt préalable, dans la mesure où l'assujettissement volontaire s'effectue désormais par une simple déclaration de renonciation (abolition de la nécessité d'une autorisation);
 - la durée de l'option est ramenée à un an (au lieu de cinq ans);
 - l'assujettissement intervient au début de la période fiscale en cours;
 - la réalisation d'un montant minimal de chiffre d'affaires n'est plus requis.

Ce dernier point n'est pas sans conséquence pour toutes les entreprises dont l'activité nécessite de substantiels investis-

sements préalables. Ce nouveau concept aura également des répercussions sur le statut TVA des sociétés holding puisque l'acquisition, la détention et la vente de participations sont désormais assimilées à une activité entrepreneuriale et ouvrent, à certaines conditions, le droit à la déduction de l'impôt préalable.

AVERTISSEMENT DE L' AFC

En ce qui concerne l'impôt sur les acquisitions, le législateur a étendu – par le biais de l'article 45 LTVA – le concept des acquisitions de services de l'étranger qui fait peser sur les épaules du destinataire, à certaines conditions, l'obligation de déclarer et, le cas échéant, de s'acquitter de l'impôt. En effet, selon la nouvelle loi, l'impôt sur les acquisitions continue à grever l'acquisition de services fournis par des entreprises étrangères et localisés en Suisse en vertu de la règle du lieu du destinataire ainsi que l'importation de supports de données sans valeur marchande mais s'étend dorénavant également aux livraisons de biens pour autant que les prestations fournies ne soient pas soumises à l'impôt sur les importations. Aucun impôt sur les acquisitions n'est cependant dû si les prestations concernées sont exclues ou exonérées.

En ce qui concerne la personne assujettie à l'impôt sur les acquisitions, une distinction doit être faite entre les destinataires non assujettis et les contribuables TVA: les membres de cette dernière catégorie de destinataires doivent déclarer leurs acquisitions dès le premier franc alors que les non-assujettis ne doivent effectuer une déclaration que si la valeur de leurs acquisitions excède dix mille francs par année.

D'autre part, pour les non-assujettis qui obtiendraient des livraisons de biens soumises à l'impôt sur les acquisitions, l'AFC doit les avertir préalablement de leur assujettissement à l'impôt. En pratique, cette restriction limitera sans doute de manière substantielle l'imposition des livraisons de biens visées par cette règle, car il ne devrait pas être aisé pour l'AFC d'appréhender ce type de situations et d'avertir les destinataires non assujettis de leur obligation fiscale en la matière.

PRINCIPE DE LOCALISATION

S'agissant de la localisation des prestations, ce sont principalement les règles afférentes aux services qui ont fait l'objet de modifications essentielles. En effet, en ce qui concerne les livraisons de biens, les règles appliquées jusqu'à la fin de l'année 2009 sont maintenues, à l'exception des livraisons d'électricité et de gaz par conduite qui sont désormais localisées au siège du destinataire. En matière de services, l'un des changements fondamentaux tient au fait que la hiérarchie de la localisation a été modifiée: depuis le 1er janvier 2010, la localisation au domicile du destinataire prévaut

en lieu et place du domicile du prestataire.

Cependant, comme toute règle connaît des exceptions, la nouvelle loi prévoit des dérogations au principe général de localisation dont une partie existait déjà sous l'ancienne loi (notamment dans les domaines de l'aide humanitaire, des prestations scientifiques, sportives, etc.).

Parmi les règles qui sont nouvelles, le législateur a introduit une localisation au siège du prestataire pour les services fournis à des personnes physiques présentes, même si elles peuvent exceptionnellement être fournies à distance. En matière de restauration et d'hébergement, ces opérations sont dorénavant rattachées à l'endroit où le repas est fourni, respectivement au lieu de situation de l'hôtel. Quant aux règles relatives aux prestations de transport, elles ont subi d'importantes modifications puisque, désormais, une distinction doit être établie entre le transport de personnes, localisé à l'endroit où le transport est effectué, et l'acheminement de biens ainsi que ses prestations accessoires qui sont rattachés au lieu du destinataire (règle générale).

NEUTRALITÉ CONCURRENTIELLE

En conclusion, les modifications introduites par le législateur en ce qui concerne les règles d'assujettissement et de localisation sont à saluer et devraient permettre de réaliser une partie des ambitieux objectifs de la réforme de la TVA. En particulier, les nouvelles règles décrites ci-dessus vont participer à la concrétisation du retour à un véritable impôt sur la consommation par le biais notamment de l'accession facilitée et simplifiée à l'assujettissement, qui n'est plus liée à la réalisation d'un chiffre d'affaires.

En outre, ces nouveaux concepts contribueront à la simplification du système ainsi qu'à une diminution de l'insécurité juridique au moyen de l'abandon de règles compliquées qui entraînaient bon nombre d'incertitudes (par exemple, l'abolition des prestations à soi-même en matière immobilière, la réduction du nombre de valeurs-seuils fondant la libération, etc.). La nouvelle LTVA devrait également favoriser la mise en application de la neutralité concurrentielle qui constitue l'un des principes généraux de la TVA, en particulier, en soumettant à l'impôt sur les acquisitions certaines livraisons de biens effectuées par des entreprises étrangères sur le territoire suisse et en facilitant l'accès à l'assujettissement. Cela étant, en matière d'assujettissement comme de localisation, les textes de la loi et de l'ordonnance laissent la porte ouverte à quelques interrogations et il sera essentiel d'examiner de quelle manière certains concepts seront à l'avenir interprétés tant par l'AFC que par les tribunaux. ■