

### RÉFORME DE LA TVA

# La révolution silencieuse



PROF. DR.  
PIERRE-MARIE  
GLAUSER  
Avocat,  
associé de l'étude  
Oberson Avocats

La réforme de la Loi sur la TVA (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. La nouvelle loi permettra sans doute d'atteindre les résultats espérés.

Toutefois, un bouleversement immédiat n'a pas eu lieu au matin du 1er janvier 2010. Les améliorations se feront sentir peu à peu et se concrétiseront dans la pratique.

En effet, cette première partie de la réforme de la 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.

#### SIMPLIFICATION DU SYSTÈME

Les buts affichés de la réforme sont nombreux. Tout d'abord, revenir à un véritable impôt sur la consommation. Alors que la charge fiscale était supportée 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. Ensuite, 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, il s'imposait également de mettre en place des règles de procédure

permettant une meilleure répartition des chances et des risques entre les administrés et l'administration. Enfin – et surtout – tenter de parvenir à une véritable simplification du système.

#### UN SYSTÈME TROP COMPLEXE

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 d'un prochain débat politique, permettront une amélioration certaine à cet égard.

D'autres éléments participent à la complexité du système. Notamment les nombreuses ruptures dans le système de fonctionnement de la TVA. Celles-ci créent des risques élevés pour les entreprises qui se voient contraintes d'investir des ressources substantielles pour les maîtriser.

A cela s'ajoute le formalisme et les règles procédurales qui, dans l'ancien système, impliquaient souvent que des erreurs commises entraînaient des conséquences financières irrémédiables. L'exemple de la récupération de l'impôt préalable par les assujettis montre que la complexité s'explique aussi par l'application de règles éloignées du principe général de la TVA. Dans l'ancien régime en vigueur, l'assujetti devait appliquer un traitement différent au niveau de la récupération de l'impôt selon des critères complexes.

#### APPLICATION PLUS COHÉRENTE

Pour atteindre les buts mentionnés ci-dessus, la nouvelle loi a introduit une systématique, des

définitions bien précises de plusieurs concepts et de nombreux changements ponctuels d'ordre technique. La plupart de ces nouveautés visent à concrétiser le principe de base de la TVA, qui prévoit que cet impôt «a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse». Un principe sans doute essentiel pour l'interprétation de la loi, aussi bien au niveau de l'administration que des tribunaux. Il 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.

#### ASSUJETTISSEMENT FACILITÉ

La question de l'assujettissement est essentielle en matière de TVA. La possibilité de permettre à tout entrepreneur de s'assujettir facilement 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-up qui, dans l'ancien régime, rencontraient des difficultés pour accéder à l'assujettissement. Désormais, chaque entrepreneur pourra s'assujettir aussitôt qu'il démarrera son activité et indépendamment de la réalisation ou non d'un chiffre d'affaires. Tant qu'elles ne franchiront pas le seuil déterminant (100 000 francs suisses dans la plupart des cas, 150 000 francs 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 est donc très significativement facilitée et simplifiée.

#### RECUPÉRATION DE L'IMPÔT PRÉALABLE

Le changement est 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 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 liés 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 «non-chiffre 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 ils ne réduiront plus le droit des bénéficiaires à la récupération de l'impôt préalable.

La nouvelle LTVA apporte de très nombreux autres changements d'ordre matériel. Ils 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 localisées au siège de l'activité économique du client.

Seuls certains services déterminés 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, la mise en place d'une créance fiscale unique correspondant à la charge fiscale nette (TVA due moins la TVA à récupérer) ou encore les possibilités de corriger les décomptes sans conséquences pénales dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice et 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.

#### RÉVOLUTION EN MARCHÉ

Ce qui précède montre que la nouvelle LTVA doit apporter un changement fondamental dans la philosophie de cet impôt, permettre d'alléger les entreprises d'une partie de la taxe occulte et de réduire les risques liés autant 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 à venir 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 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 réforme de la TVA est une révolution silencieuse, mais elle est bien en marche. ■