



Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Administration fédérale des contributions AFC
Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Administraziun federala da taglia AFT

Division principale de la TVA

Modifications de la pratique valables à partir du 1^{er} janvier 2005

Table des matières

Remarques préliminaires	2
Abréviations	2
1. INTRODUCTION	2
2. MODIFICATIONS	2
2.1 Facturation	2
2.1.1 Prescriptions formelles pour les fiches et les tickets de caisses enregistreuses	2
2.1.2 Adresse admise dans les transactions commerciales	3
2.1.3 Mention du représentant fiscal sur le territoire suisse dans des factures établies par des assujettis étrangers	3
2.1.4 Factures en monnaie étrangère au sein d'un groupe de sociétés	3
2.1.5 Corrections effectuées à l'aide des formulaires n° 1310 et 1550	4
2.2 Prestations à soi-même en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA	4
2.2.1 Assujettissement en cas de travaux de construction donnés à exécuter exclusivement à des tiers	4
2.2.2 Base de calcul de l'impôt	5
2.2.3 Travaux exécutés sur des installations sportives	6
2.3 Trafic transfrontalier	6
2.3.1 Importation de biens	6
2.3.2 Livraisons dans le cadre de contrats d'entreprise	7
2.4 Impôt préalable grevant les frais de constitution et frais similaires	7
2.5 Contrats de livraison avec compensation du droit de livraison exclusive	8

Remarques préliminaires

Les présentes modifications de la pratique entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2005. Les renseignements donnés oralement ou par écrit, sur la base de l'ancienne pratique et ne concordant pas avec le contenu de la présente publication, ne sont plus valables à partir de cette date.

Liste des abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2001 sur la TVA
chif.	Chiffre dans les publications de l'AFC
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA; RS 641.20)

1. INTRODUCTION

Dans son postulat « Évaluation de la TVA », l'ancien conseiller national Hansueli Raggenbass a demandé au Conseil fédéral de rédiger pour fin 2004 un rapport mentionnant des simplifications et des modifications de la TVA. Les modifications ci-après s'appuient sur les résultats de la procédure de consultation mise en place pour ce postulat, ainsi que sur les expériences faites par l'AFC au cours de son activité.

2. MODIFICATIONS

2.1 Facturation

2.1.1 Prescriptions formelles pour les fiches et les tickets de caisses enregistreuses

Les factures et les documents qui sont assimilés à des factures dans les transactions commerciales doivent contenir toutes les données qui figurent à l'article 37 alinéa 1 LTVA pour donner droit à la déduction de l'impôt préalable. Seuls les fiches et les tickets de caisses enregistreuses (p. ex. tickets de caisses des supermarchés, tickets de parkings couverts, quittances d'acquisition de carburant à la pompe) jusqu'à 200 francs permettaient de renoncer à mentionner le nom et l'adresse du destinataire de la prestation, par mesure de simplification.

Désormais, la limite s'élève à 400 francs. Cette simplification n'est pas applicable pour les factures et les quittances écrites à la main ou à la machine.

Publications concernées par cette modification: ch. 785, chif. 7.2 brochure n° 06 « Commerce de détail », chif. 3.2 brochure n° 10 « Entreprises de transport concessionnaires (ETC), téléphériques et remontées mécaniques », chif. 5.2.2 brochure n° 13 « Télécommunications », chif. 2.10 brochure n° 19 « Formation et recherche » et chif. 7.1 brochure n° 22 « Culture ».

2.1.2 Adresse admise dans les transactions commerciales

Pour donner droit à la déduction de l'impôt préalable, une facture doit contenir l'adresse que le destinataire a le droit d'utiliser dans les transactions commerciales. Jusqu'ici, seule l'adresse (le lieu) figurant dans le registre du commerce ou celle figurant dans le registre des contribuables TVA était admise. Désormais, on renonce à cette restriction.

À partir du 1^{er} janvier 2005, toutes les adresses utilisées dans les transactions commerciales sont reconnues, en particulier celles de succursales, d'établissements secondaires, etc., ainsi que les adresses de destinataires ayant leur siège sur le territoire suisse qui disposent d'une case postale en Suisse; peu importe s'ils sont inscrits au registre du commerce ou au registre des contribuables TVA. En outre, la rue et le numéro, le NPA, le numéro de la case postale, etc., ne sont pas déterminants pour la déduction de l'impôt préalable.

Cette facilité n'est pas valable pour les entreprises dont le siège est à l'étranger et qui disposent d'une case postale en Suisse.

Dans ce genre de cas, l'impôt préalable peut être déduit à condition

- que les autres conditions qui figurent à l'article 37 alinéa 1 LTVA soient remplies;
- qu'il s'agisse clairement d'une dépense justifiée par l'usage commercial;
- que la facture ait été comptabilisée;
- qu'il n'y ait pas d'abus.

Ces conditions doivent être remplies simultanément.

Ce qui précède est également valable pour l'adresse du fournisseur de la prestation (art. 37 al. 1 let. a LTVA).

Cette modification concerne le ch. 759.

2.1.3 Mention du représentant fiscal sur le territoire suisse dans des factures établies par des assujettis étrangers

Jusqu'à présent, les factures établies par des assujettis étrangers devaient mentionner le nom et l'adresse du représentant fiscal sur le territoire suisse. Cette exigence disparaît.

2.1.4 Factures en monnaie étrangère au sein d'un groupe de sociétés

Il faut appliquer le cours du jour ou le cours moyen mensuel publié par l'AFC pour calculer l'impôt dû et la déduction de l'impôt préalable au cas où le montant de la facture n'est pas en francs suisses.

Si des factures en monnaie étrangère sont établies entre des sociétés appartenant au même groupe, l'impôt peut se calculer à l'aide du cours fixé par le groupe. La méthode de calcul appliquant le cours du groupe doit être conservée pendant une année.

Toutefois, il existe une restriction pour les livraisons de biens et les prestations de services fournies à des sociétés appartenant à un groupe si ces livraisons et prestations de services sont utilisées exclusivement à des fins exclues du champ de l'impôt ou qu'elles le sont tant à des fins imposables qu'à des fins exclues du champ de l'impôt (double affectation). Pour le calcul de la correction de l'impôt préalable en fonction de l'affectation, le destinataire de la prestation doit se baser sur les cours publiés par l'AFC.

Ce qui précède est seulement valable pour la TVA grevant des livraisons et des prestations fournies sur le territoire suisse, ce n'est pas valable pour la TVA à l'importation (art. 76 al. 5 LTVA).

Cette modification concerne les ch. 209 ss ainsi que les chif. 1 et 5 de la notice n° 21 « TVA et monnaies étrangères ».

2.1.5 Corrections effectuées à l'aide des formulaires n° 1310 et 1550

En cas d'erreurs de forme pouvant être corrigées à l'aide des formulaires n° 1310 et 1550, aucun intérêt moratoire n'est perçu.

2.2 Prestations à soi-même en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA

2.2.1 Assujettissement en cas de travaux de construction donnés à exécuter exclusivement à des tiers

Quiconque exécute ou fait exécuter pour son propre compte des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à la disposition de tiers à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (bail à loyer / bail à ferme), peut être assujetti à la TVA en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA en relation avec l'article 21 alinéa 1 LTVA. Ceci vaut en principe également lorsqu'une personne fait réaliser en tant qu'investisseur, c'est-à-dire comme bailleur de fonds, une construction exclusivement par des tiers (artisan, architecte, évent. entrepreneur général) et limite ses (propres) prestations à l'assistance commerciale et à des activités de surveillance, donc à des fonctions qui incombent également à tout autre maître de l'ouvrage (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage).

Si, en cas de travaux de construction donnés à exécuter exclusivement à des tiers, les conditions requises par l'AFC étaient remplies (v. chif. 7.3.1 brochure spéciale n° 04 « Prestations à soi-même », resp. chif. 17.1 brochure n° 04 « Industrie du bâtiment »), il était admis que, dans de tels cas, chez l'investisseur (maître de l'ouvrage), les travaux effectués n'étaient pas constitutifs de prestations à soi-même au sens de

l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA ni n'entraînaient à eux seuls l'assujettissement subjectif à la TVA selon l'article 21 LTVA.

Dorénavant, pour qu'il n'y ait ni imposition de prestations à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA, ni assujettissement à ce titre, seules les conditions suivantes doivent encore être remplies cumulativement:

- Tous les travaux exécutés sur des constructions, c'est-à-dire également la direction/conduite des travaux, sont effectués par des tiers¹, excepté les éventuelles activités en propre de surveillance (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage);
- d'après les apparences, il n'y a aucune disponibilité à exécuter ou à faire exécuter un quelconque travail sur des constructions pour des tiers;
- aucune marchandise, aucun matériel et/ou infrastructure (machines, etc.) ne sont mis à la disposition de tiers mandatés pour l'exécution de travaux de construction.

Ainsi, l'état de fait constitutif de prestations à soi-même n'est plus réalisé en ce qui concerne surtout les sociétés coopératives d'habitation, les caisses de pension, les compagnies d'assurances et les banques qui confient, à l'exception des activités de surveillance (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage), l'ensemble des travaux à des tiers. Dans de tels cas, il n'existe toutefois aucun droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses effectuées.

Ces modifications concernent les ch. 452 à 456, ainsi que le chif. 7.3.1 de la brochure spéciale n° 04 « Prestations à soi-même » et le chif. 17.1 de la brochure n° 04 « Industrie du bâtiment », de même que la communication de la pratique de l'AFC du 6 décembre 2001.

2.2.2 Base de calcul de l'impôt

Si l'on est en présence de prestations à soi-même en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA, l'AFC admet, au sens d'un calcul par approximation, que l'impôt dû à ce titre soit calculé, conformément à l'article 34 alinéa 4 LTVA, sur la base des frais d'investissement (sans les dépenses comprises dans la valeur du terrain).

Ne doivent dorénavant plus être pris en considération pour déterminer les frais d'investissement:

- les intérêts intercalaires et autres intérêts de crédits à la construction, les commissions de crédits (intérêts de construction);

¹ Si une entreprise fournit des prestations à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 33 al. 2 LTVA).

- les taxes de permis de construire, les taxes de police des constructions;
- les taxes de raccordement, payables en règle générale une seule fois, aux réseaux d'électricité, de gaz, d'eau, d'évacuation des eaux usées, de télécommunications;
- les primes pour l'assurance responsabilité civile du maître de l'ouvrage et les primes de l'assurance des travaux de construction;
- les primes de l'assurance bâtiment pendant les travaux de construction;
- les contributions compensatoires versées aux pouvoirs publics (p. ex. pour abris PC et places de parc);
- les frais d'estimation de l'assurance cantonale des bâtiments ou d'autres tiers.

Ces modifications concernent les ch. 475, 488 et 493, les chif. 7.3.3 à 7.3.5 de la brochure spéciale n° 04 « Prestations à soi-même » et les chif. 17.3 à 17.5 de la brochure n° 04 « Industrie du bâtiment ».

2.2.3 Travaux exécutés sur des installations sportives

Ne sont pas constitutifs de prestations à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 2 LTVA, les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par l'assujetti ou ses employés.

Cela vaut dorénavant également pour les travaux de ce genre exécutés en propre sur des installations sportives (en particulier par des gardiens de place et des greenkeepers).

Sont concernés par ces modifications le chif. 7.6.2.1 de la brochure spéciale n° 04 « Prestations à soi-même » et le chif. 20.2.1 de la brochure n° 04 « Industrie du bâtiment », ainsi que le chif. 10.2.2 de la brochure n° 23 « Sport ».

2.3 Trafic transfrontalier

2.3.1 Importation de biens

Les assujettis peuvent déduire dans leur décompte TVA, à titre d'impôt préalable, l'impôt sur l'importation de biens qu'ils ont versé ou qu'ils doivent à l'AFD, ainsi que l'impôt grevant des biens importés qu'ils ont déclaré (art. 38 al. 1 let. c LTVA), à condition que les documents d'importation soient établis au nom et à l'adresse de l'assujetti (importateur), plus précisément à l'adresse qu'il a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales (ch. 760).

Dorénavant, la déduction de l'impôt préalable est également autorisée lorsque le document douanier d'importation n'est pas établi au nom de l'assujetti, pour autant que:

- il soit en possession du document d'importation original établi par la douane;

- la facture soit établie à son nom et ait été inscrite dans sa comptabilité;
- il puisse prouver que les biens importés ont été affectés à des fins imposables;
- tout abus puisse être exclu.

Ces conditions doivent être remplies cumulativement.

Cette modification concerne les ch. 740 ss et les chif. 3.1.1, 3.1.2 et 3.1.4 de la notice n° 05 « Lieu de la livraison de biens ».

2.3.2 Livraisons dans le cadre de contrats d'entreprise

En cas de livraisons que des entreprises étrangères non assujetties effectuent sur le territoire suisse dans le cadre de contrats d'entreprise, les prestataires étrangers doivent, dans les documents d'importation établis par la douane, être mentionnés comme importateurs par adresse des acquéreurs suisses et les acquéreurs suisses comme destinataires (chif. 3.1.4 de la notice n° 05 « Lieu de la livraison de biens »). Si le destinataire est en possession des documents d'importation originaux établis par la douane et qu'il a comptabilisé cette livraison, il peut déduire l'impôt préalable sur la base du document d'importation original établi par la douane, dans la mesure où les conditions de l'article 38 LTVA sont remplies.

En cas d'inscription rétroactive du prestataire étranger dans le registre des contribuables en qualité d'assujetti TVA, l'AFC renonce à imposer le chiffre d'affaires y relatif, si la créance fiscale selon la LTVA (TVA sur le territoire suisse/TVA à l'importation) est couverte. Si le destinataire a procédé à la déduction de l'impôt à l'importation à titre d'impôt préalable, le prestataire étranger ne pourra pas (plus) faire valoir ce droit pour ce qui concerne le passé.

Cette modification concerne les ch. 740 ss et le chif. 3.1.4 de la notice n° 05 « Lieu de la livraison de biens ».

2.4 Impôt préalable grevant les frais de constitution et frais similaires

Jusqu'à présent, la déduction de l'impôt préalable grevant les frais de constitution, tels que les dépenses pour authentification des dispositions adoptées lors de l'assemblée générale constitutive, l'inscription au registre du commerce, l'organisation (analyses de marché, campagnes publicitaires, etc.) n'était pas prévue.

A l'avenir, la déduction de l'impôt préalable grevant les frais de constitution est autorisée (également dans le cadre du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable), si ces frais concernent une activité commerciale imposable et

que, de plus, ils ont été inscrits dans la comptabilité. Il en va de même pour tout montant d'impôt imputé sur

- les frais d'augmentation de capital ou d'obtention de capitaux étrangers (p. ex. obligations d'emprunt);
- les frais en relation avec des contributions à des fins d'assainissement dans le sens de la notice n° 23 « Contributions des actionnaires et des associés, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement »;
- les frais de cessation d'activité et de liquidation.

Pour les instituts bancaires qui appliquent la méthode du forfait d'impôt préalable spécifique à leur branche (chif. 7 brochure n° 14 « Finance »), l'impôt grevant de tels frais se calcule en utilisant ce forfait.

Les frais en relation avec l'octroi de crédits, les intérêts et les chiffres d'affaires résultant du commerce de papiers-valeurs ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable, comme cela était déjà le cas jusqu'à présent.

L'impôt préalable ne peut cependant être déduit que s'il existe des factures pour lesquelles toutes les conditions formelles de l'article 37 alinéa 1 LTVA sont remplies. Si, au moment où les frais de constitution ont été facturés, l'entreprise n'était pas encore inscrite au registre du commerce, respectivement dans le registre des contribuables en qualité d'assujettie TVA, le nom d'un associé individuel, le « nom de constitution » ou un nom similaire sont également acceptés, dans ce cas particulier, au sens de l'article 37 alinéa 1 lettre b LTVA, pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

Cette modification concerne le chif. 7.2 de la brochure spéciale n° 05 « Changements d'affectation » et le chif. 1.2.2.2 de la brochure spéciale n° 06 « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

2.5 Contrats de livraison avec compensation du droit de livraison exclusive

Dans un tel cas, le fournisseur accorde un prêt sans intérêt à l'acquéreur, dans le cadre d'un contrat de livraison (p. ex. contrat de livraison de boissons entre une brasserie et une entreprise de restauration). L'intérêt qui ne doit pas être payé représente la contre-prestation pour l'engagement de l'acquéreur à octroyer à ce fournisseur le droit exclusif de lui livrer un bien; cette contre-prestation était jusqu'ici imposable au taux normal chez l'acquéreur.

Dorénavant, l'intérêt qui ne doit pas être payé ne doit plus être imposé.

Cette modification concerne le chif. 4.9 de la brochure n° 08 « Hôtellerie et restauration ».