



**Markus Metzger**

expert fiscal diplômé, expert en TVA HES  
associé Tax Team AG, Cham  
markus.metzger@tax-team.ch  
www.tax-team.ch



**Branko Balaban**

avocat et notaire, expert fiscal diplômé  
associé Tax Team AG, Cham  
branko.balaban@tax-team.ch  
www.tax-team.ch

## TVA

# Révision partielle de la loi sur la TVA

En juin 2020, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a quelque peu surpris en lançant une consultation sur la révision partielle de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA). Cette procédure s'est achevée début octobre 2020 et fait à présent l'objet d'une analyse. Les deux auteurs de l'article qui suit se proposent de décrire les principales modifications prévues, afin de sensibiliser sans tarder le lecteur à ces changements dont certains sont assez importants. La révision partielle de la LTVA devait entrer au plus tôt en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2023.

La dernière révision partielle de la LTVA remonte à trois ans à peine (le 1<sup>er</sup> janvier 2018, le 1<sup>er</sup> janvier 2019 pour l'art. 7 al. 3 let. b LTVA), et voilà déjà que de nouvelles adaptations se pressent à nos portes. L'AFC souhaite, par cette prochaine révision partielle, développer la TVA dans un univers numérisé et mondialisé. Les piliers majeurs des modifications prévues se situent dans les domaines de l'assu-

jettissement, du décompte de l'impôt et de la garantie de l'impôt. Il s'agit par ailleurs de poursuivre la simplification de la TVA pour les PME et de mettre en œuvre diverses initiatives parlementaires.

Presque au même moment, le Département fédéral des finances (DFF) a lancé une consultation sur le projet de loi définissant les tâches d'exécution de l'Office fédéral de la douane et de la sécu-

rité des frontières ainsi que sur la révision totale de la loi sur les douanes et sur la modification de la LTVA. Le besoin s'est fait sentir en effet de coordonner les diverses modifications prévues (AFC et AFD).

Dans cet article nous reviendrons sur les adaptations annoncées dans la LTVA mais pas sur la consultation concernant le volet douanier.

## 1. Assujettissement

### 1.1 Imposition par le biais des plateformes numériques

Avant même l'instauration (retardée) de la réglementation concernant la vente par correspondance (art. 7 al. 3 let. b LTVA, au 1<sup>er</sup> janvier 2019), il était prévisible que la mise en œuvre et surtout l'exécution de la loi ne serait pas une simple affaire, ce qui s'est d'ailleurs confirmé par la suite.

L'AFC propose à présent dans la révision partielle de la LTVA de maintenir, certes, la réglementation de l'art. 7 al. 3 let. b LTVA (transfert du lieu de la livraison sur le territoire suisse pour les chiffres d'affaires annuels d'au moins 100000 francs en raison du montant minimal de l'impôt), mais de définir comme fournisseurs de prestations les plateformes numériques (dès lors que les ventes ont lieu par le biais de telles plateformes). Elle entend ainsi restreindre le cercle des assujettis potentiels parmi les très nombreux fournisseurs

étrangers aux plateformes numériques étrangères, qui sont en moins grand nombre.

Ce faisant, il importe de créer des réglementations légales détaillées afin de pouvoir délimiter les formes de prestation parfois très diverses et leurs implications au regard de la TVA. Ainsi il est prévu de définir la notion de plateforme numérique à l'art. 3 let. I AP-LTVA, la responsabilité subsidiaire du vendeur (effectif) à l'art. 15 al. 4<sup>bis</sup> AP-LTVA, la fiction d'une livraison par le vendeur à la plateforme numérique et par celle-ci à l'acheteur à l'art. 20a AP-LTVA, l'exonération des livraisons sur le territoire suisse en cas de vente sur une plateforme numérique à l'art. 23 al. 2 ch. 13 AP-LTVA, la contre-prestation à l'art. 24 al. 5<sup>bis</sup> AP-LTVA, ainsi que la possibilité de report du paiement de l'impôt à l'art. 63a al. 1 let. b AP-LTVA.

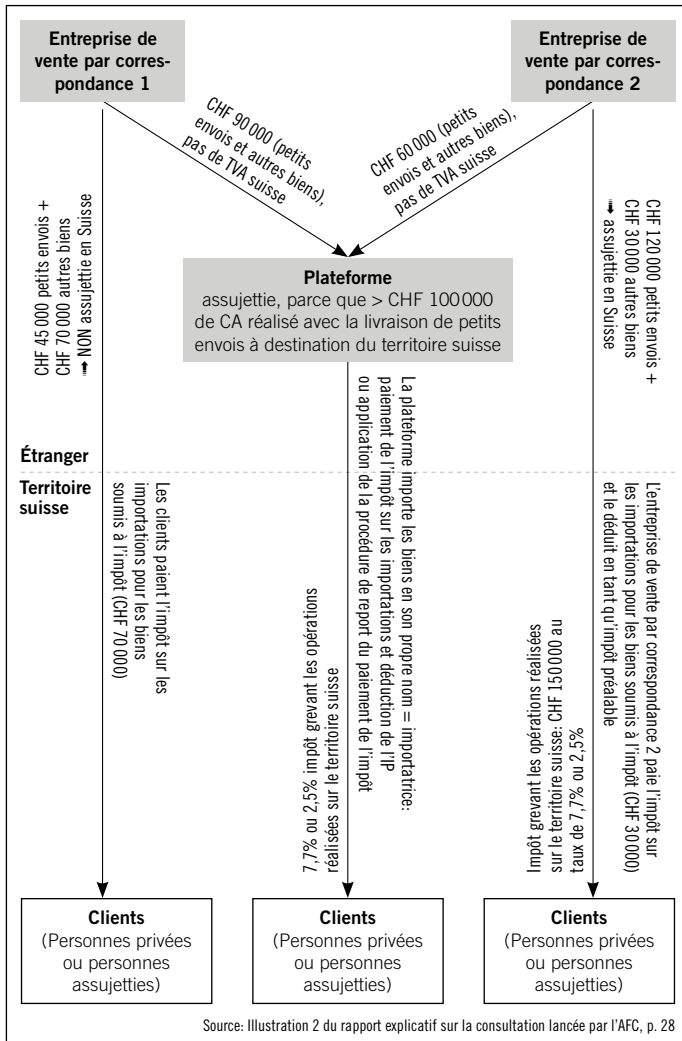
La gestion correcte de la TVA dans le domaine de la vente par correspondance n'en demeure pas moins fort complexe, comme en témoignent les figures que voici.

### 1.2 Extension de l'assujettissement

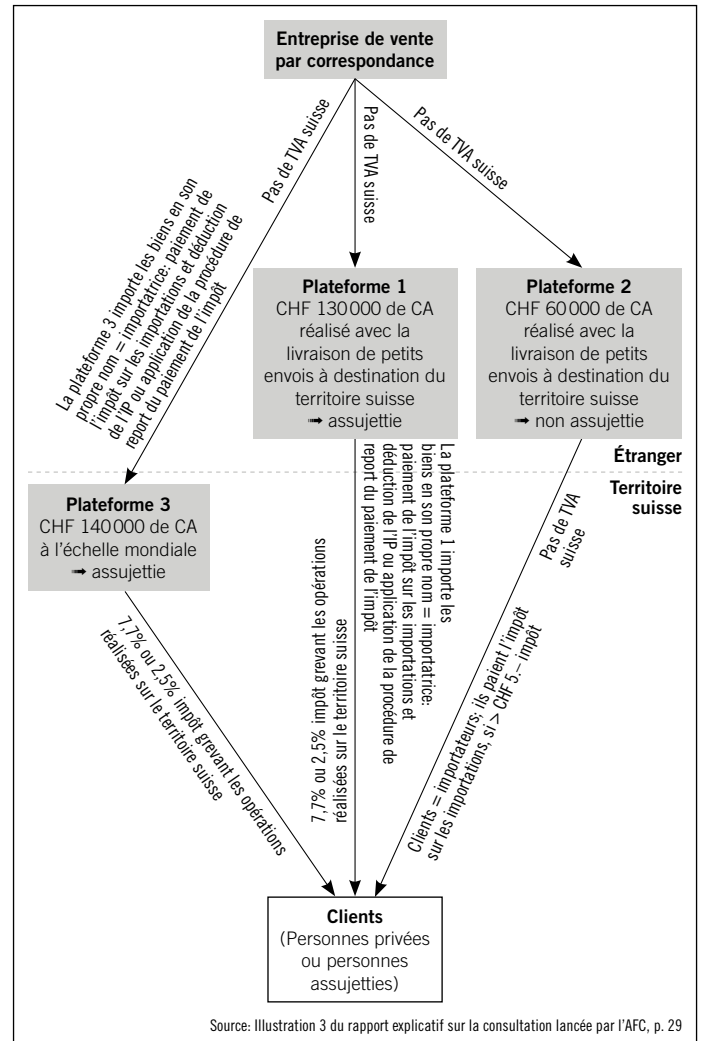
L'AFC envisage en matière d'impôt sur les acquisitions une modification plutôt radicale, à savoir un changement de système en ce sens qu'elle désire aligner notre régime de TVA applicable aux entreprises dépourvues de siège, de domicile ou d'établissement stable sur le territoire suisse à la législation actuelle de l'Union européenne. L'UE établit une distinction entre B2B (prestations business to business, soit prestations à des personnes exerçant une activité entrepreneuriale) et B2C (prestations business to consumer, c.-à-d. prestations à des personnes n'exerçant pas une telle activité). Dans les échanges B2B, l'assujettissement à la TVA est prévu pour l'entreprise destinataire de la prestation (selon le mécanisme dit «d'autoliquidation»).

L'AFC prévoit d'appliquer ce principe à la Suisse. Ce faisant, la règle fondamentale serait d'une part que l'assujettissement à la TVA serait garanti par l'impôt sur les acquisitions dans les opérations entre personnes exerçant une activité

**Figure 1: Livraisons réalisées par des entreprises de vente par correspondance et des plateformes inscrites dans le registre des assujettis et dont le siège est à l'étranger**



**Figure 2: Livraisons par correspondance réalisées par des plateformes basées en Suisse ou à l'étranger, inscrites ou non dans le registre des assujettis**



entrepreneuriale (B2B) et, d'autre part, que l'assujettissement à la TVA serait aboli pour les entreprises sans siège, domicile ou établissement stable en Suisse par compensation avec les entreprises B2B, à quelques exceptions près. Mais cela impliquerait bien évidemment aussi le transfert de responsabilité de la gestion correcte de la TVA sur la seule personne destinataire de la prestation, à savoir concrètement la personne destinataire de la prestation. Tant que celle-ci aurait droit à la pleine déduction de l'impôt préalable, cette responsabilité totale ne serait sans doute pas si lourde aussi longtemps que l'AFC maintiendrait sa pratique qui est, en cas de déclaration incorrecte de l'impôt sur les acquisitions mais avec plein droit à la déduction de l'IP (jeu à somme nulle), de ne procéder à aucune compensation et à ne prélever aucun intérêt moratoire ni amende. Si toutefois il s'agit d'assujettis établissant leurs comptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou celle des taux forfaitaires et non éligibles à la pleine déduction de l'impôt préalable, la prise

en charge de la gestion correcte de l'impôt sur les acquisitions risque de s'avérer très vite onéreuse. Ainsi, concrètement, la révision partielle de la LTVA prévoit de scinder l'actuel art. 45 LTVA en un art. 45 AP-LTVA au titre de l'impôt sur les acquisitions de prestations d'entreprises étrangères par des bénéficiaires inscrits au registre des assujettis à la TVA et en un art. 45a AP-LTVA pour l'impôt sur les acquisitions de prestations de services d'entreprises étrangères par des destinataires non inscrits. L'art. 45 AP-LTVA laisse entendre à cet égard que toutes les prestations – hormis les livraisons selon l'art. 7 al. 3 LTVA (vente par correspondance et déclaration d'engagement à l'étranger) – seraient soumises à l'impôt sur les acquisitions et que par conséquent, dans ces cas-là les entreprises sans siège, domicile ni établissement stable sur le territoire suisse ne seraient plus assujetties à la TVA. L'AFC prévoit ensuite à l'art. 45 al. 2 let. c AP-LTVA de ne pas soumettre à l'impôt sur les acqui-

sitions les prestations d'organismes de manifestations, les prestations de la restauration, les prestations de transport de passagers et les prestations de services en matière de télécommunications ou de services électroniques fournies par des entreprises étrangères inscrites, et ce, même en cas de compensation avec des destinataires inscrits au registre des assujettis. S'agissant de prestations fournies à des destinataires non inscrits (B2C), seules les prestations de services visées à l'art. 8 al. 1 LTVA seraient soumises comme à présent à l'impôt sur les acquisitions. La limite de chiffre d'affaires de 10000 francs par année civile sera maintenue à ce titre. Ainsi, toutes les autres prestations fournies à des destinataires non inscrits donneraient lieu à l'assujettissement à la TVA pour l'entreprise étrangère si celle-ci fait état d'un chiffre d'affaires supérieur à 100000 francs à l'échelle mondiale. Lors de la facturation des prestations, il faudrait donc désormais que l'entreprise étrangère fournisseuse sache désormais de quel type de pres-

tation il s'agit en vertu du droit suisse (livraison ou prestation de services, imposable, exclue du champ de l'impôt ou exonérée, etc.), si la personne destinataire est dûment inscrite au registre des assujettis à la TVA auprès de l'AFC et si sa prestation fait partie des exceptions, dans la mesure où ces prestations sont facturées à un destinataire valablement inscrit sur le territoire suisse. La même prestation pourrait alors, suivant les circonstances ainsi qu'en fonction du destinataire, être soumise à la TVA suisse telle fois et exonérée de TVA suisse telle autre fois. Là encore, tout reste donc assez complexe et sujet à de nombreuses mises au point.

Par ailleurs les entreprises étrangères doivent avoir conscience de ce que les obligations en matière d'impôt sur les importations ne changeront pas du fait du passage à l'impôt sur les acquisitions. Si ces entreprises ne devaient plus être inscrites au registre suisse des assujettis à la TVA à l'avenir, il leur faudrait demander à récupérer l'impôt sur les importations par le biais de la procédure de remboursement fiscal. Si toutefois il leur était possible de rester inscrites à titre volontaire au registre des assujettis à la TVA en raison de prestations fournies sur le territoire suisse, cela se traduirait – une nouveauté pour elles – par un excédent régulier d'impôt préalable puisque la prestation serait régie dans le rapport B2B par le biais de l'impôt sur les acquisitions.

## 2. Décompte de TVA

### Décompte de TVA annuel avec paiement d'acomptes

L'AFC voudrait permettre aux entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 5005000 francs, d'opter sur demande pour le décompte de TVA annuel, à condition de remplir leurs obligations de remise des décomptes ou de paiement de l'impôt (art. 35 al. 1<sup>bis</sup> AP-LTVA). La limite de chiffre d'affaires évoquée dans la phrase précédente est reprise de celle concernant le décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 37 al. 1 LTVA). Le changement de période de décompte obéirait aux mêmes règles que pour la dette fiscale nette, de sorte qu'il faudrait escompter un délai d'attente de trois périodes fiscales pour le passage au décompte annuel.

Afin que l'option du décompte annuel ne se traduise pas par un avantage financier, le décompte annuel s'accompagnera du paiement d'acomptes fondés sur leur créance fiscale de la période fiscale précédente ou sur les chiffres d'affaires prévisionnels en cas d'inscription nouvelle au registre des assujettis, étant précisé qu'aucune note de crédit ne sera établie en cas d'excédent d'impôt préalable.

Les assujettis intéressés par cette période de décompte doivent être bien conscients que la présence d'erreurs éventuelles dans la gestion de la TVA ne sera décelée qu'au bout d'un an, ce qui pourrait conduire dans de nombreux cas à un préjudice financier puisque les erreurs systématiques ne sont généralement plus répercutables après coup sur les destinataires de prestations.

Pour les représentants des assujettis, la charge de travail se concentrerait probablement encore plus sur un moment qui se situe déjà à la limite du supportable.

## 3. Garantie de l'impôt

### 3.1 Entreprises étrangères

Afin que les changements envisagés dans le domaine de la vente par correspondance puissent être suivis d'effet, la révision partielle de la LTVA prévoit toute une série de mesures administratives à l'encontre des entreprises étrangères (art. 79a AP-LTVA). Ces mesures pourront contenir une interdiction d'importation de biens ou la destruction de ceux-ci sans indemnité, après audition de l'entreprise fautive par l'AFC.

Sachant que très souvent ces mesures administratives lèseront le destinataire proprement dit de la prestation (notamment en ce qui concerne les acomptes), l'AFC prévoit de publier le nom des entreprises défaillantes, afin que les destinataires potentiels puissent s'abstenir de toute commande de marchandises.

### 3.2 Organes de personnes morales

L'AFC pourra exiger d'un membre de l'organe chargé de la gestion des affaires d'une personne morale qu'il fournisse une sûreté pour les impôts, intérêts et frais dus par la personne morale, si le membre en question faisait partie de l'organe de gestion des affaires d'au moins deux autres personnes morales déclarées en faillite sur une brève période et s'il existe des indices laissant entendre que ce membre a agi de manière punissable en relation avec ces faillites (art. 93 al. 1<sup>bis</sup> AP-LTVA).

## 4. Autres changements prévus (liste non exhaustive)

Quelques autres changements sont prévus dans la révision partielle de la LTVA. En voici une sélection:

- le lieu des prestations de services des agences de voyage sera désormais le lieu où le prestataire a son siège, son domicile ou un établissement stable (art. 8 al. 2 let. b AP-LTVA);
- si une collectivité publique qualifie les fonds qu'elle a versés de subvention ou de contri-

bution de droit public, il sera présumé qu'il s'agit d'une subvention ou d'une autre contribution de droit public (art. 8 al. 3 AP-LTVA);

- le destinataire de la prestation sera défini pour la première fois dans une disposition légale (art. 20b AP-LTVA);
- deux nouvelles exclusions du champ de l'impôt seront créées, l'une dans le domaine des prestations de coordination des soins en relation avec des traitements médicaux (art. 21 al. 2 ch. 3<sup>bis</sup> AP-LTVA), l'autre pour la participation à des événements culturels (art. 21 al. 2 ch. 14<sup>bis</sup> AP-LTVA);
- il sera permis d'appliquer le taux réduit à la livraison des produits d'hygiène menstruelle (art. 25 al. 2 let. a ch. 10 AP-LTVA);
- l'AFC pourra renoncer à exiger la désignation d'un représentant fiscal d'une entreprise sans siège, domicile ni établissement stable en Suisse si l'accomplissement des obligations de procédure de l'assujetti et la prompte exécution de la LTVA sont garantis d'une autre manière (art. 67 al. 1<sup>bis</sup> AP-LTVA);
- il est prévu dans l'OTVA l'application de la procédure de déclaration au transfert de droits d'émission et de droits analogues au sens de l'art. 38 al. 2 LTVA (art. 103a AP-OTVA). ■

## → Conclusion

Certains des changements prévus en matière de TVA sont d'une portée considérable. Par conséquent la gestion correcte de la TVA, qui devrait demeurer un objectif majeur pour tout assujetti et son représentant fiscal, tiendra toujours du défi à l'avenir. Espérons que le législateur accordera aux modifications prévues, dans le processus politique, l'importance qu'elles méritent et saura faire les bons choix. En effet, telle qu'elle existe à l'heure actuelle, la révision partielle de la LTVA crée pour les PME non pas de réelles simplifications mais de nouveaux et graves sujets de préoccupation.

Nous conseillons aux assujettis et à leurs représentants d'être attentifs aux changements qui interviendront le 1<sup>er</sup> janvier 2023, puis de préparer à temps les démarches nécessaires.