

OVES

Conférence du 7 juin 2016

TVA – expériences de ctrl récents
et projet de révision TVA en cours

Patrick Conrady

MLaw, Expert fiscal diplômé, Managing Partner,
TVA Solutions Sàrl, Lausanne et Genève

Plan

1. Exemples de risques et d'erreurs TVA, en particulier sous l'angle de contrôles TVA récents
2. Révision TVA: un bref état de situation
3. Questions/réponses

1

EXEMPLES DE RISQUES ET D' ERREURS TVA

Impôt sur les acquisitions

Société non assujettie:

- Il est fréquent de rencontrer en Suisse des sociétés qui font partie d'un groupe international et qui n'ont aucune activité imposable en Suisse du point de vue de la TVA
- Ces sociétés, qui ont parfois peu de charges grevées de TVA en Suisse ne sont parfois pas assujetties à la TVA en Suisse
- Quel est le risque?

Impôt sur les acquisitions

Société non assujettie:

- Quel est le risque?
- Ces sociétés paient souvent des managements fees à d'autres sociétés du groupe ou ont d'autres charges de services provenant de l'étranger ou encore acquièrent des droits de propriété intellectuelle
- Ces prestations de services peuvent entraîner l'obligation de déclarer l'impôt sur les acquisitions (art. 45 ss LTVA)

Impôt sur les acquisitions

Société non assujettie:

- L'impôt sur les acquisitions est toujours dû sur la base du taux normal (actuellement 8%) et il est souvent considéré, à tort, comme étant neutre
- En effet, une société non assujettie à la TVA devra payer 8% sur ces acquisitions (si la limite de CHF 10'000/an est dépassée), sans pouvoir récupérer cet impôt
- Un assujettissement rétroactif au-delà de l'année en cours n'est pas possible si la société n'était pas assujettie obligatoirement à la TVA (art. 14 al. 4 LTVA)
- Dans le cadre de la révision en cours au parlement, un assouplissement vient d'être refusé à ce sujet!

Impôt sur les acquisitions

Exemple:

- X SA est la société suisse d'un groupe international basé aux USA; elle centralise la propriété intellectuelle qui est développée dans plusieurs pays simultanément au sein d'autres entités du groupe afin d'arriver sur la marché avec une solution informatique révolutionnaire
- 2013-2014: développement de la PI (CHF 3'000'000)
- 2015: début des ventes mondiales via l'entité suisse
- 2016: premières ventes en Suisse

Impôt sur les acquisitions

Exemple:

- 2013-2014: pas d'assujettissement TVA obligatoire, mais impôt sur les acquisitions à 8% sur la PI acquise et éventuellement d'autres prestations de services; déduction de l'impôt préalable (DIP) pas possible si X SA n'est pas assujettie, mais assujettissement volontaire possible (art. 11 LTVA), au plus tôt pour le début de l'année au cours duquel il est demandé (art. 14 al. 4 LTVA)
- 2015: pas de changement, car aucune ventes en Suisse donc pas d'assujettissement obligatoire

Impôt sur les acquisitions

Exemple:

- 2016: premières ventes en Suisse: assujettissement obligatoire à la TVA (si >CHF 100'000)
- Idéalement, X SA aurait dû renoncer à la libération de l'assujettissement dès le début afin de pouvoir déduire l'impôt sur les acquisitions
- Si X SA ne s'assujetti qu'en 2016, l'impôt sur les acquisitions payé avant est perdu, sauf si un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est possible
- Dans le cas de la PI, un amortissement de 20% doit toutefois être pris en considération par année d'utilisation

Impôt sur les acquisitions

Fondation :

- Il est fréquent de rencontrer en Suisse des fondations qui n'ont aucune activité imposable en Suisse du point de vue de la TVA
- Ces fondations acquièrent des prestations de prestataires de services localisés à l'étranger
- Quel est le risque?

Impôt sur les acquisitions

Fondation :

- De telles fondations ne peuvent pas s'assujettir à la TVA si elles n'ont pas d'activité entrepreneuriale
- L'impôt sur les acquisitions est dû lorsque les conditions sont remplies et constitue une charge pour ces fondations qui ne peuvent pas obtenir de DIP puisqu'elles ne sont pas assujetties à la TVA
- Dans de tels cas, il faut au moins procéder à une analyse détaillée des prestations acquises afin d'exclure celles qui pourraient être considérées comme localisées à l'étranger

Impôt sur les acquisitions

Fondation :

- Il faut mettre en place les processus adéquats permettant de garantir une bonne documentation de ces prestations afin de pouvoir prouver au besoin dans le cadre d'un contrôle TVA que ces prestations n'entraînent pas l'impôt sur les acquisitions
- La comptabilisation de ces prestations peut avoir un impact sur la preuve et donc sur le traitement TVA et elle doit dès lors également être prise en compte
- Exemple: prestations tombant sous le coup de l'art. 8 al. 2 let. g LTVA

PS à l'étranger et preuve

- La localisation des prestations de services (PS) est réglée à l'art. 8 LTVA
- Depuis 2010, la règle par défaut est le principe du lieu du destinataire (art. 8 al. 1 LTVA)
- La PS localisée à l'étranger doit certes être déclarée dans le décompte TVA (ch. 221), mais elle n'est pas imposable
- Lors de plusieurs contrôles TVA, l'AFC a toutefois attentivement contrôlé voire remis en question le domicile/siège étranger du destinataire

PS à l'étranger et preuve

- Il est ainsi utile de rappeler que c'est à l'assujetti d'apporter la preuve que la PS est localisée à l'étranger s'il entend exonérer celle-ci
- Le principe de la libre appréciation des preuves est applicable (art. 81 al. 3 LTVA)
- Les prestataires de services suisses ont intérêt à bien documenter leurs dossiers afin d'être en mesure de prouver à qui ils rendent leurs services
- Exemple: PS rendues par une fiduciaire suisse à une société US, mais relatives à des expatriés auprès de la filiale suisse

Exportations et assujettissement

- Le chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement obligatoire comporte notamment les livraisons imposables effectuées sur le territoire suisse (lieu de la livraison sur le territoire suisse; art. 7 LTVA) de biens qui sont exportés (art. 23 LTVA)
- En pratique, l'AFC n'assujetti que sur demande les sociétés sur la base de ce type de chiffre d'affaires
- L'AFC considère ces cas comme un assujettissement volontaire et la rétroactivité est ainsi limitée (au début de l'année civile de la demande d'assujettissement)
- Cette pratique, à notre avis contestable, peut dès lors entraîner dans certains cas une perte d'impôt préalable

Notification d'estimation

- Le contrôle TVA est clos par une notification d'estimation (art. 78 al. 5 LTVA)
- Un arrêt du Tribunal Fédéral du 21 mars 2014 (2C_805 2013) a clarifié la nature de la notification d'estimation et considère que, contrairement à ce qui avait été largement admis depuis 2010, elle ne constitue en général par une décision
- Il n'y a donc en particulier pas (plus) de délai de 30 jours pour déposer une réclamation à la suite d'un contrôle TVA
- Pour contester le résultat d'un contrôle TVA, il convient de demander à l'AFC est décision formelle susceptible d'être contestée (art. 82 LTVA)

Notification d'estimation

- Une autre conséquence de cet arrêt est que dans certains cas le résultat du contrôle n'est plus définitif
- Il convient en effet de rappeler que la créance fiscale entre en force (art. 43 al. 1 LTVA):
 - Par une décision ou un jugement entré en force
 - Par la reconnaissance écrite ou le paiement sans réserve par l'assujetti du montant figurant dans la notification d'estimation
 - Par la prescription du droit de taxation
- Ainsi, en l'absence de reprises et afin de faire en sorte que la notification d'estimation entre en force, il peut être nécessaire de reconnaître, par écrit, le montant figurant dans la notification d'estimation

Subventions

- La réception d'une subvention peut entraîner une réduction du droit à la déduction de l'impôt préalable (REDIP; décompte TVA ch. 420)
- Le calcul de la REDIP va dépendre du type de subvention (p.ex. attribuable à une dépense ou en couverture du déficit d'exploitation)
- L'AFC peut se montrer stricte non seulement par rapport au calcul de la REDIP, mais également dans son interprétation de ce qu'est une subvention
- L'AFC considère ainsi qu'un versement sans contre-prestation provenant d'une collectivité publique est une subvention, ce qui n'est à notre sens pas toujours le cas

Parts privées

- Une nouvelle Info TVA 08 vient d'être mise à jour 31 mai 2016:
- <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/IT/08>
- La pratique de l'AFC tend de manière générale à être plus restrictive en la matière
- C'est notamment le cas pour les parts privées sur véhicules où l'AFC peut remettre plus facilement en question l'utilisation de la méthode forfaitaire (0,8% par mois, min. 150 CHF)

Parts privées

- Pour rappel, cette méthode ne peut en principe être utilisée que pour le cas où le véhicule est utilisé au moins à raison de 50% pour des trajets professionnels
- De manière générale, pour les destinataires d'un certificat de salaire, le traitement TVA suit le traitement admis au niveau des impôts directs et en particulier les indications dans le certificat de salaire :
 - Si mention sur certificat de salaire : il y a imposition TVA, car ces prestations sont réputées être fournies à titre onéreux
 - Si pas de mention sur certificat de salaire : pas d'imposition TVA, car ces prestations sont réputées être fournies à titre gratuit

Parts privées

- Attention toutefois en cas de ruling, l'AFC ne prendra pas en considération celui-ci et le traitement TVA suivra la règle de base ordinaire

- Exemples:
 - Frais de déménagement d'expatriés admis (DIP acceptée)
 - Mise à disposition d'un nouvel expatrié d'une voiture pendant 4 jours à son arrivée en Suisse avec sa famille en provenance du continent américain: même si admis au niveau des impôts directs, octroi gratuit refusé par l'AFC: considéré comme prestation fournie à titre onéreux

2

RÉVISION TVA: UN BREF ÉTAT DE SITUATION

Révision TVA: état de situation

- La loi actuelle (LTVA) est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010
- Une révision partielle est en cours de discussion actuellement au CN (procédure d'élimination des divergences)
- Le projet devrait retourner au CE à la session d'automne
- Une entrée en vigueur est ainsi probable au 1^{er} janvier 2018 seulement, en raison notamment du délai référendaire
- Le CN et le CE se sont déjà mis d'accord sur plusieurs points de la révision partielle
- Nous ne mentionnerons que quelques points principaux ci-après

Révision TVA: état de situation

Assujettissement des sociétés étrangères

- L'assujettissement des sociétés étrangères a fait l'objet de beaucoup de discussions au Parlement en raison de la concurrence considérée comme déloyale par certaines sociétés suisses d'entreprises étrangères actives en Suisse mais non enregistrées comme assujetties TVA
- Au 1^{er} janvier 2015, l'introduction de l'art. 9a OTVA avait déjà modifié les conditions d'assujettissement en précisant que seules les PS tombaient sous le coup de l'art. 9 al. 2 let. b LTVA (libération de l'assujettissement pour les sociétés étrangères rendant exclusivement de prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions)

Révision TVA: état de situation

Assujettissement des sociétés étrangères

- La révision actuelle va introduire des conditions plus strictes dont le but est de forcer plus d'entreprises étrangères actives en Suisse à s'assujettir à la TVA
- L'idée étant de ne plus se limiter lors de l'examen de leurs activités à celles réalisées en Suisse, mais de tenir compte de leur chiffre d'affaires mondial
- Ainsi, dès que ces entreprises seront actives en Suisse, elles devront s'assujettir, sans qu'il soit nécessaire comme aujourd'hui qu'elles réalisent plus de CHF 100'000 de chiffre d'affaires en Suisse

Révision TVA: état de situation

Assujettissement des sociétés étrangères (commerce en ligne)

- Pour supprimer les désavantages concurrentiels liés à la TVA que les entreprises suisses subissent par rapport à leur concurrentes étrangères, les commerçants en ligne devront dorénavant s'assujettir et facturer la TVA si:
 - leur chiffre d'affaires dépasse CHF 100'000
 - provenant de l'envoi de petits colis exonérés de l'impôt sur les importations (TVA <CHF 5.-)
- Pour l'ensemble de la révision et non pas seulement les sociétés étrangères et commerçants en ligne, l'AFC s'attend à 30'000 nouveaux assujettis

Révision TVA: état de situation

Journaux et livres électroniques

- Actuellement, le taux réduit de 2,5% n'est applicable qu'aux journaux/livres physiques
- Les journaux et livres électroniques sont considérés comme des prestations de services imposables au taux normal
- La révision prévoit un traitement identique et donc un taux réduit également pour les journaux et livres électroniques
- Aujourd'hui déjà il y a des difficultés de délimitation (voir art. 50 et 51 OTVA); celles-ci risquent de s'accroître avec les journaux et livres électroniques

Révision TVA: état de situation

Prescription absolue

- Le Conseil fédérale voulait revenir à une prescription absolue de 15 ans dans son projet
- Le Parlement n'est pas d'accord est souhaite maintenir la durée actuelle fixée à 10 ans pour le délai de prescription absolue (art. 42 al. 6 LTVA)

3

QUESTIONS/RÉPONSES

D'autres questions TVA «privées»? Je suis à votre disposition à la fin de la conférence.

Merci de votre attention!

Patrick Conrady

TVA Solutions Sàrl
Avenue des Jordils 5
1006 Lausanne
+41 58 255 00 40
info@tvasolutions.ch
www.tvasolutions.ch

TVA Solutions Sàrl
Rue du Rhône 14
1204 Genève
+41 58 255 00 45
info@tvasolutions.ch
www.tvasolutions.ch