



Années Académiques 2004-2006

Mémoire MBL
Professeur Xavier Oberson

REDUCTION DE LA DEDUCTION DE L'IMPOT PREALABLE
- Régime suisse et euro compatibilité -

Claire Lanarès
Juin 2006



www.unige.ch/droit/mb/



www.unil.ch/droit

1 Introduction

Nous allons traiter dans le présent mémoire de la réduction de la déduction de l'impôt préalable (*ci-après: REDIP*). Avant de discuter de ce thème pour le moins technique, une introduction s'impose. Ainsi, nous commencerons à ce titre par une brève introduction de la taxe sur la valeur ajoutée (*ci-après: TVA*) en Suisse, en procédant à un bref rappel de la notion et de l'objet de la TVA, puis de son mécanisme. Nous aborderons ensuite le thème de la déduction de l'impôt préalable (*ci-après: DIP*), puisqu'il est nécessaire d'en connaître la notion et les conditions, ainsi que les cas dans lesquels le droit à la DIP est ouvert, restreint ou exclu.

Nous entamerons ensuite l'objet principal du présent mémoire : la REDIP! Après en avoir défini la notion, nous aborderons le cas particulier de la diminution de la contre-prestation. Ensuite, nous passerons en revue les cas de double affectation ainsi que des méthodes d'affectation y relatives. Nous tiendrons compte à cet égard des simplifications proposées par l'Administration fédérale des contributions (*ci-après: AFC*) ainsi que des récentes modifications de la pratique administrative de l'AFC. Nous nous intéresserons ensuite à la question des subventions, contributions des pouvoirs et dons, ainsi qu'à celle des contributions des actionnaires et des associés, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement. Nous poursuivrons notre propos en présentant, par secteur d'activités, les cas d'un lesquels un traitement particulier de la REDIP est nécessaire.

Notre système suisse en matière de TVA étant en principe euro compatible, il sera intéressant de la confronter à celui de l'Union européenne. A cet égard, nous procéderons à une brève introduction du système communautaire, tant dans sa notion que dans son mécanisme. Nous analyserons ensuite les deux systèmes, en mettant en avant les différences, ainsi que les avantages et les inconvénients qui en découlent.

Nous terminerons par une vue d'ensemble sur l'état actuel de la TVA en Suisse, compte tenu du « Rapport du Conseil fédéral sur des améliorations de la TVA (10 ans de TVA) », ainsi que du Rapport de P. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA.

Tout au long de ce travail, nous nous efforcerons de mettre en évidence les atouts du système suisse, mais surtout ses inconvénients et ses failles, puisque que ce sont ceux-ci qu'il s'agit d'améliorer. Nous ne manquerons pas de remarquer que la TVA, et la REDIP en particulier, sont un sujet fort complexe pour l'assujetti, et tenterons de mettre à jour les solutions envisagées et envisageables pour l'avenir!

2 Généralités

2.1 Notion

La TVA est un impôt général à la consommation perçu par la Confédération. Conformément à l'art. 1 al. 1 de la Loi fédérale régissant la TVA (*ci-après: LTVA*), celui-ci est prélevé à chaque stade du processus de production et de distribution, avec la DIP. La TVA constitue une contribution proportionnelle frappant les livraisons de biens et les prestations de services, ainsi que les importations, calculée sur le chiffre d'affaires des entreprises assujetties¹.

La TVA fait ainsi partie de la catégorie des impôts indirects. En effet, le montant de l'impôt est payé à la Confédération par les entreprises assujetties à la TVA avant d'être répercuté sur chaque acquéreur de biens ou de services jusqu'au consommateur final. La TVA est - plus précisément devrait être - en conséquence un impôt neutre pour tous les intermédiaires jusqu'au consommateur final, qui en supporte la charge définitive². La notion de consommation au sens de la TVA n'est cependant pas à prendre au sens d'une consommation physique mais plutôt d'une utilisation du revenu pour l'acquisition de biens et de services à des fins d'usage personnel³. Ainsi, l'assujetti n'assume qu'une fonction fiduciaire, respectivement d'encaissement, puisqu'il ne fait que transférer à l'Etat de l'argent qui lui appartient et que le consommateur final lui a payé⁴.

A noter encore que la TVA est considérée par la doctrine comme un impôt réel, étant donné qu'elle est prélevée indépendamment de la capacité économique des contribuables⁵.

Il est finalement intéressant de rappeler que la TVA est un impôt qui est gouverné par un certain nombre de principes fondamentaux, d'une part directeurs et d'autre part constitutionnels. Les premiers sont: la neutralité interne, la neutralité internationale, le principe du pays de destination, le principe du pays d'origine et finalement la rentabilité de la perception. Quant aux seconds, il s'agit : de la généralité et de l'égalité de traitement, de la capacité contributive ainsi que celui de la liberté économique. Il est cependant important de ne pas oublier que ces principes ne donnent aucun droit

1 ATF 122 I 213 [f] consid. 3a/aa = Archives 66 242 = RF 1997 28 = RDAF 1997 II 204 = SJ 1997 5, in: Code TVA, art. 1 p.5.

2 OBERSON, p. 292ss.

3 ATF 123 II 295 consid. 7a = Archives 66 384, trad. In RDAF 1997 II 743, in : Code TVA, art. 1, p. 21.

4 Archives 73 414 consid. 2.2 avec condensé [f] in Archives 73 45, rés. In RF 2003 545, in: Code TVA, art. 1, p. 21.

5 OBERSON., *Principes directeurs*, p. 33.

subjectif à l'assujetti ou à l'administration⁶. Ils ne constituent qu'un moyen d'interprétation de la loi. En effet, les principes directeurs imposent le respect de certaines règles nécessaires pour assurer l'effectivité de la TVA et éviter les distorsions de concurrence. Aucun ordre de priorité n'a cependant été établi par la jurisprudence entre ces principes⁷. S'agissant des principes constitutionnels, le législateur, le juge et l'administration doivent également les respecter. Leur but est d'assurer que la TVA soit mise en œuvre de manière égale et équitable⁸.

2.2 Objet de l'impôt

Pour qu'une opération soit soumise à la TVA suisse, elle doit en principe constituer une opération imposable réalisée par un assujetti à titre onéreux⁹ sur le territoire suisse. Ainsi, conformément à l'art. 5 LTVA, les opérations suivantes sont ainsi soumises à l'impôt :

- les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse ;
- l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

Il convient cependant de préciser qu'une opération soumise à l'impôt peut être exonérée par disposition expresse de la Loi (art. 19 LTVA), sans néanmoins remettre en cause la DIP grevant les charges nécessaires à sa réalisation. Cela revient ainsi à considérer qu'une telle opération est taxée au taux de 0%.

2.3 Mécanisme de la TVA

La TVA, au sens du système suisse, est un impôt proportionnel. En effet, l'impôt est prélevé proportionnellement au prix du bien ou de la prestation de services, indépendamment du nombre de

6 Archives 73 147 consid. 3, rés. In RF 2002 669, in : Code TVA, art. 1, p. 19.

7 Code TVA, art. 1, p. 20.

8 OBERSON, *Principes directeurs*, p. 33ss.

9 Une opération effectuée à titre onéreux, soit contre une rémunération, nécessite : l'échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre un et plusieurs prestataires, ainsi qu'un rapport économique étroit entre la prestation et la contre-prestation.

transactions intervenues au cours du processus de production et de distribution en amont¹⁰. Cependant, en raison de ce mode de prélèvement multiphase de la TVA, c'est-à-dire à chaque stade du processus de production et de distribution, l'impôt ne doit à chaque fois être prélevé que sur la valeur ajoutée¹¹, afin d'éviter que l'impôt soit perçu deux fois sur le même montant. C'est pourquoi qu'on procède à la DIP, afin que seul le montant de TVA lié à la valeur ajoutée du bien ou du service ne soit supporté par l'assujetti.

Schématiquement, le mécanisme de la TVA peut être représenté comme suit¹²:

	Prix	TVA facturée	DIP	TVA due
1. Matières premières vendues par A à B				
- Prix de vente (hors taxe)	<u>100</u>			
- TVA (7.6%)		7.6		7.6
- Prix total (facturé)	107.6			
2. Marchandises vendues par B à C				
- Prix d'achat des matières premières (hors taxe)	100			
- Coût fabrication (valeur ajoutée)	<u>100</u>			
- Prix vente (hors taxe)	200			
- TVA (7.6%)		15.2	7.6	7.6
- Prix total (facturé)	215.2			
3. Marchandises vendues par C à D				
- Prix d'achat à B (hors taxe)	200			
- Marge	<u>150</u>			
- Prix vente (hors taxe)	350			
- TVA (7.6%)		26.6	15.2	11.4
- Prix total (facturé)	376.6			
4. Marchandises achetées par D, consommateur final, à C				
- Prix d'achat à C (hors taxe)	350			
- TVA (7.6%)	<u>26.6</u>			
- Prix total (payé)	<u>376.6</u>			
Total encaissé par l'Administration fédérale des contributions				26.6

Il convient de préciser que le transfert de la TVA du fournisseur assujetti au destinataire du bien ou de la prestation de service relève expressément de l'autonomie privée des parties (art. 37 al. 6 LTVA) et seuls les tribunaux civils ont ainsi compétence pour connaître d'un tel litige. Il n'existe

10 RIVIER / ROCHAT PAUCHARD, p. 4.

11 ATF 122 I 213 [f] consid. 3d/cc = Archives 66 242 = RF 1997 28 = RDAF 1997 II 204 = SJ 1997 5, in : Code TVA, art. 1, p. 28.

12 RIVIER / ROCHAT PAUCHARD, p. 5.

en conséquence aucune norme légale rendant obligatoire ce transfert. C'est ainsi que l'Etat n'a aucun moyen d'exiger que l'assujetti restitue au destinataire les montants versés à tort. Au même titre, l'Etat ne peut pas non plus faire dépendre la DIP du transfert effectif de l'impôt au destinataire¹³. Par ailleurs, le fait pour l'assujetti de ne plus pouvoir transférer l'impôt au destinataire du bien ou de la prestation de service ne constitue pas une exception au devoir d'assujettissement légal et ne justifie ainsi pas d'une entrave à l'imposition et ce également en cas d'assujettissement rétroactif.

2.4 Déduction de l'impôt préalable

2.4.1 Notion

Le but de la DIP est d'éviter un cumul d'impôt, dans la mesure où la TVA est prélevée à tous les stades du processus de production et de distribution. La DIP est ainsi un élément essentiel au mécanisme de la TVA, puisque c'est par cette déduction que l'impôt prélevé à chaque stade du processus de production et de distribution ne l'est que sur la valeur ajoutée, faisant ainsi apparaître la TVA prélevée à chaque stade comme un montant d'impôt net¹⁴.

Il existe ainsi un certain nombre de conditions, formelles et matérielles, qui doivent être remplies pour que la DIP soit autorisée. Dans l'hypothèse où l'une de ces conditions, qu'il s'agisse d'une condition formelle ou matérielle, n'est pas remplie, l'assujetti n'est pas autorisé à déduire l'impôt préalable (*ci-après* : *IP*). A cet égard, il est en outre important de préciser que la REDIP est induite par la non satisfaction d'une condition matérielle uniquement.

2.4.2 Conditions matérielles

La première condition matérielle, qui est aussi la plus évidente, est l'assujettissement. En effet, seule une entité assujettie peut prétendre à la DIP.

13 Arrêt non publié du 2 juin 2003 dans la cause F. [2A.320/2002 et 2A.326/2002] consid. 5.2.1 et 5.4.1, rés. In RF 2003 797, trad. In RDAF 2004 II 100; arrêt non publié du 2 juin 2003 [f] dans la cause C. [2A.461/2002] consid. 3.2 et 3.3, reproduit in RDAF 2003 II 656, in : Code TVA, art. 1, p. 29s.

14 JAAC 64.47 consid. 4, trad. In RDAF 2000 II 343; JAAC 65.84 consid. 4a = RF 2001 832; JAAC 66.97 consid. 4a; JAAC 67.21 [i] consid. 4a avec condensé [f] in Archives 73 41, rés. In RF 2003 227; JAAC 67.23 [f] consid. 5a, rés. In RF 2003 225; JAAC 67.81 consid. 3a/aa; rés. In RF 2003 551; JAAC 67.126 consid. 2d, rés. In RF 2003 799; JAAC 68.73 consid. 3a; JAAC 68.127 consid. 3a/bb, in : Code TVA, art. 1, p. 33.

Ensuite, l'assujetti doit avoir acquis des biens ou des services grevés de TVA. Ainsi, conformément à l'art. 38 al.1 LTVA, l'assujetti peut déduire dans son décompte d'impôt les montants d'IP suivants :

- ceux que d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'art. 37 LTVA, pour des *livraisons de biens* et des *prestations de services* ;
- ceux qu'il a déclarés lors de l'acquisition de *prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (ci-après : APSE)* ;
- l'impôt sur l'*importation* de biens versé ou dû par l'assujetti à l'Administration fédérale des douanes ainsi que l'impôt grevant des biens importés qu'il a déclarés (art. 83 LTVA).

La troisième condition a trait à l'utilisation des biens et des services pour les besoins d'activités taxées ou pour des exportations¹⁵. Ainsi, aux termes de l'art. 38 LTVA:

- la dépense pour laquelle l'assujetti veut déduire l'IP doit être *justifiée par l'usage commercial* et
- les acquisitions relatives à la demande de dégrèvement doivent être *affectées à des activités imposables*¹⁶.

A cet égard, et conformément à l'art. 38 al. 2 LTVA, les affectations suivantes donnent droit la DIP : les livraisons de biens imposables, les prestations de services imposables, les opérations pour lesquelles il y a eu une imposition par option, la remise à titre gratuit de cadeaux jusqu'à 300 francs par destinataire et par année, les échantillons distribués pour les besoins de l'entreprise (art. 9 al. 1 let. c LTVA) ainsi que les travaux sur des biens dont il sera fait usage pour des prestations à soi-même au sens de l'art.9 al. 2 LTVA. S'ajoutent également à cette liste les cadeaux publicitaires jusqu'à 5,000 francs par destinataire et par an. Au sens de l'art. 38 al. 3 LTVA, l'assujetti peut également déduire les montants de l'IP mentionné à l'art. 38 al. 1 LTVA lorsqu'il utilise des biens ou des services pour des activités mentionnées à l'art. 19 al. 2 LTVA ou pour des activités qui seraient imposables s'il les effectuait sur le territoire suisse. Il convient encore de mentionner les prestations exonérées rendues à des missions diplomatiques, des missions permanentes, organisations internationales, etc. en application des art. 90 al. 2 let. a LTVA et 26 de l'Ordonnance relative à la TVA du 29 mars 2000 (*ci-après : OTVA*).

15 RIVIER / ROCHAT PAUCHARD, p. 129ss.

16 MOLLARD, pp. 63-64.

2.4.3 Condition formelle

Une condition formelle vient s'ajouter aux conditions susmentionnées, pour que l'assujetti soit en droit de procéder à la DIP. En effet, seule une pièce justificative consistant en une facture formelle suffisante¹⁷ au sens de l'art. 37 LTVA permet la DIP. Ainsi, de manière très stricte, les informations que doit contenir la facture sont énumérées à l'art. 37 al. 1 LTVA. Il s'agit du nom et de l'adresse du fournisseur assujetti ainsi que de son numéro d'immatriculation au registre suisse des contribuables TVA, du nom et de l'adresse du destinataire assujetti, de la date ou de la période de livraison, du genre, de l'objet et du volume de l'opération, du montant de la contre-prestation, du taux et du montant de l'impôt. En cas de non-conformité d'une facture aux prescriptions légales, ladite facture peut être modifiée tant que le paiement n'a pas été effectué. Au-delà, l'opération est considérée comme une opération commerciale close et aucune modification ne peut être apportée à la facture. Il existe cependant un moyen de combler l'absence sur une facture d'un élément formel tel que défini ci avant au moyen de la formule 1550 disponible sur le site Internet de l'AFC¹⁸. Celle-ci permet à tout assujetti de corriger une facture formellement insuffisante au sens de l'art. 37 al. 1 LTVA. Au surplus, en cas de contrôle TVA, il existe également une possibilité pour l'inspecteur de corriger une facture qui ne répond pas aux exigences légales, et ce au moyen de la formule 1310. Ces deux formulaires ne permettent cependant de corriger que les éléments considérés comme non essentiels, à savoir: le numéro TVA, la date, le genre, l'objet et le volume de la livraison, le taux ou le montant de l'impôt. Pour les autres éléments requis par l'art. 37 al.1 LTVA, et donc considérés comme essentiels, aucune correction n'est possible en cas de lacune. Ainsi, une insuffisance formelle de la facture peut être corrigée et n'impute pas nécessairement le droit à DIP de l'assujetti.

En conséquence, le mécanisme des articles 37 et 38 LTVA permet à l'assujetti de déduire l'impôt compris dans le prix qu'il paie à son fournisseur et d'inclure ensuite dans le prix de ses propres opérations la TVA que lui-même doit acquitter, la transférant ainsi jusqu'au consommateur final qui en supporte la charge définitive¹⁹.

Toutefois, les exigences formelles requises par l'art 37 LTVA sont extrêmement rigoureuses et ont fait l'objet de maintes critiques. En effet, l'AFC étant très pointilleuse à cet égard, l'assujetti a vite fait d'être privé de son droit à DIP en raison d'une facture formellement insuffisante. C'est

17 Code TVA, art. 38, p. 205.

18 <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/indexf.htm>

19 Arrêt non publié du 2 juin 2003 [f] dans la cause C. [2A.461/2002] consid. 3.2, reproduit in RDAF 2003 II 656; ATF 123 II 295 consid. 5a = Archives 66 384, trad. In RDAF 1997 II 743; arrêt non publié du 1er avril 2004 [f] dans la cause U. [2A.330/2002] consid. 4.1, rés. In RF 2004 570, reproduit in RDAF 2004 II 123 = SJ 2004 I 468, in : Code TVA, art. 38, p. 204.

pourquoi il faut saluer l'initiative du Conseil fédéral d'assouplir cette pratique²⁰ et d'inviter avec assistance l'AFC à un traitement plus pragmatique des exigences formelles en matière de facturation. En effet, à la suite de la modification du 24 mai 2006 de l'OLTVA, l'AFC, conformément à l'art. 7a OLTVA qui entrera en vigueur le 1^{er} juillet 2006, accepte également les factures et les documents remplaçant les factures au sens de l'art. 37, al. 1 et 3 LTVA qui ne remplissent pas entièrement les exigences concernant l'indication du nom et de l'adresse de l'assujetti et de l'acquéreur de la livraison ou de la prestation de services selon l'art. 37, al. 1, let. a et b LTVA, à condition que les indications effectives permettent d'identifier formellement les personnes concernées²¹. Au surplus, en vertu de l'art. 14a OLTVA, un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la LTVA ou par l'OLTVA sur l'établissement de justificatifs. Il sera néanmoins intéressant de voir comment l'AFC mettra en pratique cette ordonnance du Département fédéral des finances.

2.4.4 Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable

Comme nous l'avons exposé précédemment, lorsque les conditions ne sont pas remplies, le droit à la DIP n'est pas ouvert. De manière générale, les opérations suivantes ne donnent pas droit à la DIP²²:

- les opérations exclues du champ de l'impôt²³,
- les opérations qui ne sont pas considérées comme des opérations,
- les activités privées,
- les opérations exercées dans le cadre de la puissance publique.

Par conséquent, il subsiste une taxe occulte ou « rémanence de TVA »²⁴ puisque l'IP ne peut pas être déduit pour les biens et les prestations affectés à des activités non imposables.

A cet égard, et afin de préserver la neutralité concurrentielle, il est possible d'être assujetti volontairement. En effet, l'art. 26 LTVA prévoit l'option pour l'imposition des activités exclues

20 <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformatiionen/00467/index.html?lang=fr&msg-id=3109>

21 Communication concernant la pratique du 30 juin 2006 concernant la facturation par le fournisseur de la prestation (art. 37 al. 1 LTVA) – déduction de l'impôt préalable par le destinataire de la prestation (art. 38 al. 1 et 2 LTVA et art. 15a1 OLTVA).

22 Art. 38 al. 4 LTVA.

23 Art. 18 LTVA.

24 RIVIER / ROCHAT PAUCHARD, p. 49.

du champ de l'impôt au sens de l'art. 18 LTVA, à l'exception des prestations fournies par les assurances (art. 18 ch. 18 LTVA) et par les banques (art. 18 ch. 19 LTVA), ainsi que les opérations prévues à l'art. 18 ch. 24 et 25 LTVA. Aux termes de l'art. 27 LTVA, une option pour l'assujettissement ou option subjective est également possible. Celle-ci vise les entreprises qui ne remplissent pas les conditions d'assujettissement fixées à l'art. 21 al. 1 LTVA, ou qui sont exemptées de l'assujettissement en vertu de l'art. 25 al. 1 LTVA. Conformément à la pratique administrative, confirmée par la CRC, l'option pour l'assujettissement est soumise à la condition de réaliser un chiffre d'affaires annuel provenant d'activités imposables de CHF 40,000 au moins²⁵. En conséquence d'un tel assujettissement volontaire, l'assujetti est en droit de procéder à la DIP.

Il convient de mentionner qu'en cas d'acquisition d'un bien mobilier, ensuite revendu en appliquant le principe dit de l'imposition de la marge, l'IP ne peut pas être déduit. En effet, au terme de l'art. 35 LTVA, l'assujetti peut, pour calculer l'impôt sur la vente, déduire le prix d'achat du bien du prix de vente, pour autant qu'il n'ait pas eu le droit de déduire l'IP sur le prix d'achat, ou qu'il n'ait pas exercé ce droit.

Au surplus, lorsqu'un assujetti utilise la méthode du « taux de la dette fiscale nette » (*ci-après : TDFN*) au sens de l'art. 59 LTVA, celle-ci ne permet pas non plus la DIP. En effet, la réduction du taux applicable (c'est-à-dire le taux de la dette fiscale nette à proprement parler) aux chiffres d'affaires réalisés tient compte de la DIP. Cependant, une certaine imprécision est inhérente à cette méthode, dans la mesure où les taux de dette fiscale nette sont déterminés forfaitairement²⁶, qui plus est souverainement par l'AFC.

Ne sont pas considérées comme des opérations au sens de la LTVA celles qui ne donnent pas lieu à un échange de prestations, telle que les dommages intérêts, les intérêts moratoires ou encore les dividendes²⁷.

Le Conseiller fédéral Merz avait notamment comme objectif dans le cadre de la refonte de la LTVA de supprimer cette taxe occulte. Nous verrons cependant dans la suite du présent mémoire que le jour de la suppression de cette taxe occulte n'est pas encore arrivé, comme en témoigne le rapport de l'expert Peter Spori.

25 JAAC 67.78 consid. 3d/bb et 4b/bb/aaa, rés. in RF 2003 231 ; JAAC 68.20 consid. 2c et 4a, rés. in F 2004 236 ; JAAC 68.130 [f] consid. 2c/bb, rés. in RF 2004 576, in : Code TVA, art. 27, p. 156s.

26 Arrêt non publié du 29 juin 2004 dans la cause B. [2A.520/2003] consid. 9.2, rés. in RF 2005 244, in : Code TVA, art. 59, p. 264

27 RIVIER / ROCHAT PAUCHARD, p. 137; BS 610.530-06, p. 19.

2.4.5 Limitation du droit à la déduction de l'impôt préalable

Il subsiste finalement un certain nombre de cas dans lesquels le droit à la DIP est ouvert mais de manière limitée. En font partie, conformément à l'art. 38 al. 5 LTVA, les frais de nourriture et de boissons, puisque seuls 50% des montants grevant les frais de nourriture et de boisson sont déductibles²⁸. A noter cependant que n'entrent en ligne de compte que les dépenses justifiées par l'usage commercial²⁹.

S'agissant des subventions et des dons³⁰, il faut distinguer dans chaque cas si la subvention, respectivement le don, est octroyé dans un rapport d'échange ou non. En d'autres termes, il faut déterminer s'il existe une contre-prestation ou non. Dans la négative, l'assujetti doit réduire proportionnellement l'IP. Nous reviendrons cependant ultérieurement sur ce point³¹.

2.4.6 Remboursement de la TVA à des destinataires dont le domicile ou le siège social est à l'étranger

Conformément à l'art. 90 al. 2 let. b LTVA et 28 OLTVA, a droit au remboursement de l'impôt quiconque importe des biens ou se fait fournir sur le territoire suisse, à titre onéreux, des prestations des genres désignés aux art. 6 et 7 LTVA et qui, en outre:

- a son domicile ou son siège social à l'étranger, le lieu d'exploitation d'un établissement stable étant assimilé à un siège social,
- ne livre aucun bien ou, sous réserve de l'al. 2, ne fournit aucune prestation de services sur le territoire suisse,
- prouve sa qualité d'entrepreneur dans le pays où il a son domicile ou son siège social.

Au surplus, au terme de l'art. 28 al. 2 OLTVA, le droit au remboursement de l'impôt demeure lorsque le requérant n'effectue que des transports exonérés de l'impôt en vertu de l'art. 19 al. 2 ch. 5 et 6 LTVA, ou lorsqu'il ne fournit que des prestations pour lesquels le destinataire doit réaliser des APSE en vertu des art. 10 let. a et 24 LTVA.

28 Art. 38 al. 5 LTVA.

29 RIVIER / ROCHAT PAUCHARD, p. 138.

30 Art. 38 al. 8 LTVA.

31 RIVIER / ROCHAT PAUCHARD, p. 141.

A teneur de l'art. 29 OLTVA, l'impôt payé est remboursé si les prestations acquises servent à obtenir un chiffre d'affaires qui serait soumis de par la loi à la TVA s'il était réalisé en Suisse ou pour lequel une exonération de l'impôt au sens de l'art. 19 LTVA serait applicable. Si les biens et les prestations de services acquis servent à la fois à obtenir un chiffre d'affaires soumis à l'impôt et à d'autres fins, le remboursement doit être réduit proportionnellement à l'usage qui en est fait. Concernant les prestations qui ne donnent droit à la DIP qu'à hauteur de 50% conformément à l'art. 38 al. 5 LTVA, le remboursement de la TVA payée n'est accordé que dans cette proportion.

2.4.7 Changement d'affectation

Comme nous le verrons dans le chapitre suivant, le système suisse met à la disposition du contribuable le mécanisme de la REDIP, par ailleurs souvent utilisé, pour corriger le montant d'IP auquel l'assujetti a droit, compte tenu des activités (imposables ou exclues) qu'il a réalisées.

Toutefois, il existe également les mécanismes de corrections suivants : l'imposition de prestations à soi-même et son contraire, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (*ci-après : DUIP*). Ces deux mécanismes interviennent lorsque l'affectation initiale d'un bien ou d'un service vient à se modifier ultérieurement et permettent ainsi que l'affectation initiale n'affecte pas la DIP pendant toute la durée de vie du bien. Cet aspect relatif au changement d'affectation n'étant cependant pas suffisamment lié à la REDIP qui nous occupe dans le présent mémoire, nous ne les aborderons pas plus en détail.

3 Réduction de la déduction de l'impôt préalable

3.1 Notion

Aux termes de l'art. 40 LTVA, si l'assujetti a versé des contre-prestations inférieures à celles qui ont été convenues, ou s'il a bénéficié d'un remboursement, l'IP doit être calculé uniquement sur la contre-prestation effectivement payée ou être réduit d'autant dans le décompte de la période au cours de laquelle la diminution de la contre-prestation est intervenue. Plus précisément, si l'assujetti utilise des biens (ou des parties de biens) ou des prestations de services aussi bien pour des activités donnant droit à la DIP que pour d'autres activités, l'IP déductible doit être réduit proportionnellement à l'utilisation, conformément à l'art. 41 al. 1 LTVA³². Sont notamment à inclure dans la notion *d'autres activités* les cas suivants, sur lesquels nous reviendront en détail plus loin : les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt ou réalisés dans le cadre de l'exemption de l'assujettissement, les recettes non considérées fiscalement comme des chiffres d'affaires ou provenant d'activités exercées à titre privé, ainsi que les chiffres d'affaires réalisés dans l'exercice de la puissance publique³³. A cet égard, le chiffre d'affaires (TVA exclue) déterminant pour le calcul de la réduction de l'IP comprend, en principe, l'ensemble des recettes de l'assujetti³⁴. Il convient cependant de mentionner qu'un certain nombre de revenus ne valent pas chiffre d'affaires au sens de la TVA, comme nous l'avons déjà indiqué au chapitre 2.4.4 du présent mémoire³⁵.

Il y a ainsi double affectation lorsque des biens mobiliers, des biens immobiliers ou des prestations de services sont utilisés tant pour des affectations donnant droit à la DIP qu'à d'autres fins. Concernant la part de l'utilisation ne donnant pas droit à la DIP, l'assujetti doit supporter la charge fiscale de la même manière qu'un non-assujetti. Cette charge fiscale partielle peut, en cas de double affectation de biens, se déterminer de différentes manières, comme nous le verrons ci-après.

Dans le cas d'un assujettissement par option, d'un bailleur ou d'un vendeur, d'opérations portant sur des biens immobiliers faites avec des locataires ou avec des acquéreurs assujettis, le bailleur ou le vendeur assujetti a le droit de déduire entièrement l'IP, dans le cadre de l'option pour laquelle il a reçu l'autorisation³⁶.

32 N 610.545-08, p. 3.

33 Ibidem.

34 Ibidem.

35 BS 610.530-06, p. 19.

36 Instructions, ch. 870.

3.2 Diminution de la contre-prestation

A titre préliminaire, il importe de préciser que la diminution de la contre-prestation ne constitue pas un cas particulier de REDIP, mais plus précisément d'ajustement de l'IP. Celui-ci ne conduit toutefois pas à une taxe occulte pour l'assujetti.

Ainsi, en vertu de l'art. 40 LTVA, si l'assujetti a versé des contre-prestations inférieures à celles qui ont été convenues, ou s'il a bénéficié d'un remboursement, l'IP doit être calculé uniquement sur la contre-prestation effectivement payée ou être réduit d'autant dans le décompte de la période au cours de laquelle la diminution de la contre-prestation est intervenue.

En d'autres termes, lorsque l'assujetti a payé au fournisseur d'un bien ou d'une prestation de service un prix inférieur à celui convenu et facturé, notamment en raison d'un escompte, d'un rabais ou encore d'un défaut, il convient de procéder de la manière suivante :

- Pour le fournisseur : celui-ci doit, dans son décompte TVA, déduire du chiffre d'affaires imposable un montant égal à la diminution de la contre-prestation.
- Pour le destinataire de la prestation : celui-ci doit également procéder à un ajustement dans le décompte TVA relatif au trimestre au cours duquel la diminution de la contre-prestation est intervenue. A cet égard, il doit réduire la DIP proportionnellement à la diminution du prix dont il a bénéficié. Ainsi, au final, le destinataire de la prestation déduit dans son décompte un montant de TVA équivalent à celui qui est dû à l'AFC par son fournisseur pour la livraison de bien ou la prestation de service en question³⁷.

Il en va de même lorsque le destinataire d'une livraison de bien ou d'une prestation de service ne paie pas une facture. En effet, celui-ci ne peut alors déduire aucun IP à ce titre³⁸. Par conséquent, le destinataire doit réduire la DIP à hauteur de l'intégralité du montant de TVA afférent à cette facture impayée et déjà déduite. Quant au fournisseur, celui-ci peut déduire cette TVA dans son décompte relatif à la période au cours de laquelle il aura passé la créance irrécouvrable à perte³⁹. Par ailleurs, lorsque le fournisseur rembourse au destinataire de la livraison de bien ou de la prestation de service une partie ou la totalité de la contre-prestation acquittée, notamment suite à une ristourne, à un défaut, à une livraison incomplète ou annulée, il convient de procéder de la même manière⁴⁰.

37 Instructions, ch. 854.

38 Instructions, ch. 854.

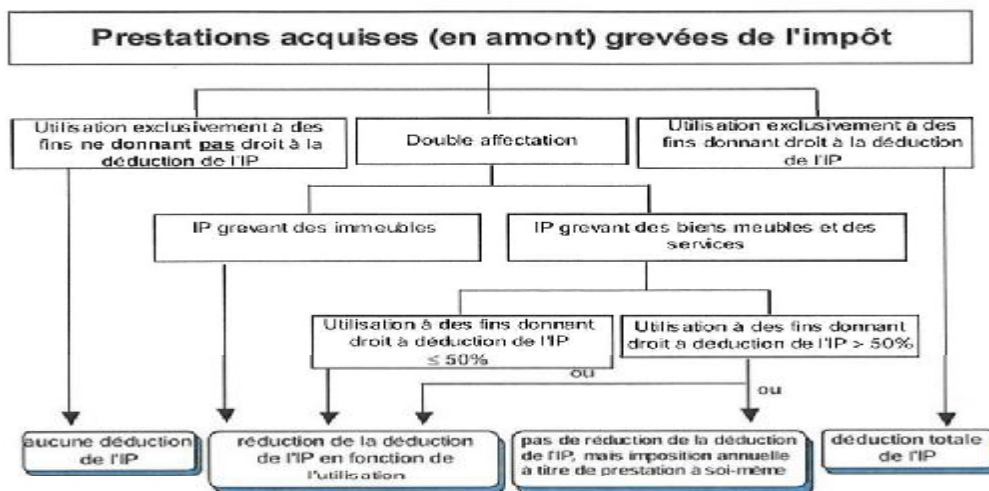
39 Instructions, ch. 252.

40 Instructions, ch. 855.

Cependant, une telle modification de la contre-prestation ne nécessite pas l'établissement de pièces comptables particulières. Il suffit de passer lesdites modifications du prix en comptabilité⁴¹. Concernant l'établissement du décompte, cette déduction peut être effectuée selon les deux manières suivantes : soit en déduisant le montant égal à la réduction de la contre-prestation directement au niveau du chiffre d'affaires imposable en case 010, soit en laissant ce montant dans le chiffre d'affaires imposable et en le déduisant ensuite en case 044 du décompte TVA⁴². Notre préférence va à la seconde solution qui a le mérite de mettre en exergue l'opération et qui facilite la compréhension lorsqu'il s'agit de la réexaminer quatre ou cinq ans plus tard à l'occasion d'un contrôle TVA externe. Au surplus, si nous pensons au tableau de réconciliation qu'il est recommandé d'établir périodiquement, celui-ci sera plus aisé à réaliser et plus clair en faisant apparaître cette diminution en case 044.

3.3 Double affectation

Il peut arriver qu'une entreprise ait à la fois des activités imposables et des activités non imposables. Dans ce cas-là, les biens et les services peuvent être utilisés aussi bien pour réaliser des opérations imposables que non imposables, faisant ainsi l'objet d'une double affectation. Toutefois, et comme nous l'avons déjà dit, le droit à la DIP n'est ouvert qu'en relation avec des activités imposables. La DIP ne sera ainsi que partielle. Les différents cas de figure peuvent ainsi être représentés schématiquement de la manière suivante⁴³ :



41 Instructions, ch. 803.

42 Instructions, ch. 977.

43 BS 610.530-06, p. 17.

3.3.1 Méthodes d'affectation

Afin de distinguer quelle partie de l'IP est effectivement déductible de celle qui ne peut pas être récupérée par l'assujetti, il convient de procéder à une répartition des dépenses et des investissements en fonction de leur affectation. A cet égard, différentes méthodes sont à la disposition de l'assujetti. Les deux premières méthodes décrites ci-dessous sont celles proposées par la LTVA⁴⁴. A côté de celles-ci, il existe ce que l'on appelle les variantes forfaitaires, développées par l'AFC dans sa pratique administrative, afin de faciliter, du moins en théorie, ladite affectation.

3.3.1.1 Affectation directe

A teneur de l'art. 41 al. 1 LTVA, si l'assujetti utilise des biens, des parties de biens ou des services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins, la DIP doit être réduite proportionnellement à l'utilisation. La méthode de l'affectation directe consiste ainsi, comme son nom l'indique, en une affectation directe proportionnellement à l'utilisation⁴⁵, complétée, pour la part non affectable, d'une répartition selon des critères économiques. Il s'agit en effet de distinguer dans un premier temps ce qui est directement affectable d'une part à une activité imposable et d'autre part à une activité exclue. Ensuite, lorsqu'une attribution directe des dépenses ou investissements n'est pas possible en raison de la nature des éléments⁴⁶ ou par manque d'indices permettant une telle affectation, l'assujetti devra alors se baser sur des critères de nature économique pour procéder à la répartition desdits éléments qui ne sont pas affectables de manière directe⁴⁷. A cet égard, selon la pratique administrative de l'AFC, il peut notamment être tenu compte de la surface (m²), du volume (m³), du chiffre d'affaires, du bénéfice brut, du nombre de collaborateurs, du temps de travail du personnel, du montant des salaires, du nombre de kilomètres parcourus ou encore de l'utilisation du matériel⁴⁸.

44 Art. 41 LTVA.

45 Art. 41 al. 1 LTVA.

46 Par exemple de l'eau ou de l'énergie pour l'ensemble de l'entreprise.

47 ROCHAT, p. 79s.

48 ROCHAT, p. 80.

3.3.1.2 Déduction totale avec calcul ultérieur de prestations à soi-même⁴⁹

Conformément à l'art. 41 al. 2 LTVA, lorsque l'assujetti utilise pour une part prépondérante (soit supérieure à 50%) des biens mobiliers (ou parties de ceux-ci) et des services pour réaliser des opérations imposables ouvrant droit à la DIP, il peut déduire dans un premier temps l'intégralité de l'IP et imposer une fois par année (par exemple dans le décompte du 4^e trimestre) des prestations à soi-même; pour les biens immobiliers, cette règle n'est valable que pour les frais accessoires. Pour les autres dépenses, la DIP doit être réduite proportionnellement⁵⁰.

3.3.1.3 Variantes forfaitaires

L'AFC a élaboré un certain nombre de variantes forfaitaires, qui ont pour objectif de faciliter le calcul de la REDIP par l'assujetti. Ces variantes ont pour vocation de s'appliquer dans certain cas qui peuvent s'avérer très difficiles⁵¹. Il appert cependant que ces méthodes n'atteignent pas toujours leur objectif, puisqu'elles sont pour l'assujetti souvent complexes à manipuler. Il convient au surplus de préciser que, selon l'AFC, l'assujetti a en principe le libre choix de la méthode à appliquer, pour autant qu'il n'en résulte pour lui aucun avantage ou désavantage fiscal notable quant au montant de l'impôt. Il reviendra ensuite à l'assujetti de déterminer les contours et limites de l'avantage fiscal notable, en espérant cependant que sa définition sera conforme à celle de l'AFC, très concrètement à celle de l'inspecteur TVA lors d'un contrôle externe ! Finalement, lorsque l'assujetti a choisi une méthode, il doit l'appliquer pendant un an au moins et ne peut ensuite changer que pour la fin d'un exercice ou d'une année civile⁵².

3.3.1.3.1 Variante forfaitaire 1 – attribution partielle de l'impôt préalable

Cette première variante forfaitaire consiste pour l'assujetti à procéder à une répartition comptable d'une part, de l'IP grevant les achats de marchandises et les prestations de services et d'autre part, des investissements et des autres charges d'exploitation. L'IP afférent aux achats de marchandises et aux prestations de services peut être intégralement déduit par l'assujetti, pour autant que ces charges soient imputables à une activité imposable. Si tel n'est partiellement pas le cas, l'IP devra

49 Art. 41 al. 2 LTVA.

50 RIVIER / ROCHAT PAUCHARD, p. 141ss. / Instructions ch. 860ss.

51 RIVIER / ROCHAT PAUCHARD, p.146.

52 N 610.545-08, p. 7.

être réduit proportionnellement à leur utilisation effective. S'agissant en revanche de l'IP grevant les investissements et les autres charges d'exploitation, qu'ils soient directement imputables à des activités imposables ou qu'ils servent aussi bien à la réalisation de chiffre d'affaires imposable que non imposable, l'IP doit être réduit proportionnellement à la composition du chiffre d'affaires total. Il doit ainsi être tenu compte de la proportion de chiffre d'affaires imposable, respectivement de la proportion de chiffre d'affaires exclu. Concernant l'IP lié à des dépenses ou investissements entièrement imputables à des activités non imposables, celui-ci n'est pas déductible⁵³.

Pour permettre une meilleure compréhension de cette méthode, nous avons reproduit dans l'Annexe I du présent mémoire l'exemple chiffré présenté par la pratique administrative⁵⁴.

3.3.1.3.2 Variante forfaitaire 2 – réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la base du chiffre d'affaires total

En utilisant cette méthode, l'assujetti doit réduire l'ensemble des charges et des investissements proportionnellement à la composition du chiffre d'affaires total réalisé, y compris sur les charges et investissements affectés à des activités exclues du champ de l'impôt, indépendamment de l'utilisation de la prestation en question. A cet égard, il est recommandé de comptabiliser l'ensemble de l'IP grevant les charges et les investissements dans les comptes « IP »⁵⁵.

D'un point de vue pratique, il doit être procédé au calcul de cette réduction en pour-cent de la DIP par année civile ou commerciale. Ainsi, il convient de déterminer, au début de l'assujettissement, une clé de répartition qui sera appliquée pour les trois premiers trimestres de l'année suivante. Une correction intervient ensuite lors du quatrième trimestre, une fois que la répartition exacte du chiffre d'affaires pour l'année écoulée peut être déterminée. C'est ensuite cette dernière clé de répartition qui sera utilisée pour les trois premiers trimestres de l'année suivante. A noter encore que la clé de répartition se fonde, en début d'assujettissement, sur le chiffre d'affaires réalisé l'année précédente ou, pour une entreprise qui débute son activité en même temps que son assujettissement à la TVA, sur le budget⁵⁶.

Cette méthode a la préférence des contribuables, dans la mesure où celle-ci représente la méthode la plus facile à appliquer. En effet, celle-ci ne nécessite aucune affectation, qui peut pour l'assujetti

53 BS 610.530-06, p. 51ss. ; ROCHAT, p. 80s.

54 BS 610.530-06, p. 51ss.

55 BS 610.530-06, p. 54.

56 BS 610.530-06, p. 54s.

parfois être délicate à réaliser, et le montant de la REDIP se détermine uniquement en fonction de la composition du chiffre d'affaires. Cependant, cette méthode qu'est la variante forfaitaire 2 est peut s'avérer onéreuse. En effet, dans la mesure où aucune affectation n'est réalisée, l'ensemble de l'IP préalable est réduit suivant la composition du chiffre d'affaires. Si l'on reprend l'exemple de la variante forfaitaire une, l'IP grevant les achats de marchandises et les prestations de services, s'il est directement affectable à une activité imposable, peut être déduit dans son intégralité. Celui-ci ne fait alors, contrairement à la variante forfaitaire 2, pas l'objet d'une REDIP.

L'Annexe II du présent mémoire présente l'exemple chiffré relatif à cette variante forfaitaire 2⁵⁷.

3.3.1.3.3 Méthode alternative – l'unité de la prestation

A côté de la méthode effective et des variantes forfaitaires 1 et 2, il existe la méthode alternative dite de l'unité de la prestation. En effet, il est possible que l'assujetti ne veuille pas ou ne puisse pas utiliser l'une des méthodes forfaitaires, le résultat n'étant pas adéquat, ni la méthode effective, pour des raisons de complexité entraînant un travail disproportionné. Toutefois, la TVA est basée sur le principe de l'auto-taxation, ce qui implique que l'assujetti est responsable de procéder à un calcul correct de la REDIP.

Cette méthode est utilisée en particulier dans les domaines du sport et de la culture, « réalisant à la fois des opérations taxées et des opérations exonérées si étroitement liées que les unes ne peuvent pratiquement pas exister sans les autres »⁵⁸. Il convient cependant de relever que cette méthode est applicable dans tous les domaines qui présentent des similitudes avec ceux susmentionnés. En effet, l'AFC peut autoriser, sur demande, d'autres catégories d'assujettis à utiliser ladite méthode⁵⁹.

Concrètement, il convient de procéder au calcul de la REDIP selon la méthode de l'unité de la prestation de la manière suivante :

- Affectation directe de toutes les charges et investissements. L'IP y afférent est intégralement déductible ;
- L'IP directement imputable à des activités non imposables ne peut pas être déduit ;
- Finalement, l'IP non affectable directement doit être saisi dans le compte « Impôt

⁵⁷ Nous nous permettons à ce titre de reprendre l'exemple donné par la pratique administrative, BS 610.530-06, p. 55ss.

⁵⁸ RoCHAT, p. 81s.

⁵⁹ ROCHAT, p. 81.

Préalable » 1171 (selon le nouveau plan comptable général Sterchi pour PME ; le plan comptable général Käfer est cependant applicable par analogie⁶⁰). Ainsi, l'IP comptabilisé dans ce compte ne peut être déduit qu'en fonction de la composition du chiffre d'affaires total corrigé, c'est-à-dire diminué des charges qui ont pu être directement imputées. La détermination et l'application de la clé de répartition se fait de la même manière que pour la variante forfaitaire 2 décrite ci-avant⁶¹.

Dans la mesure où l'utilisation de cette méthode est plutôt rare, nous renonçons à présenter un exemple chiffré relatif à cette dernière méthode de l'unité de la prestation et vous renvoyons à cet égard à la Brochure spéciale n°06.

3.3.1.3.4 REDIP en matière de sociétés holdings

3.3.1.3.4.1 Modification de la pratique

Selon la pratique administrative, les revenus provenant de dividendes ne sont pas considérées comme du chiffre d'affaire au sens de la LTVA (mais comme une redistribution du bénéfice aux actionnaires) et n'ont pas conséquent aucune incidence sur la REDIP, dans la mesure où ceux-ci ne doivent pas être pris en compte dans la base de calcul de la REDIP⁶². Par conséquent, les sociétés holdings qui détiennent uniquement des participations ne sont pas assujetties à la TVA et ne peuvent procéder à aucune DIP⁶³.

En revanche, si le but commercial de la société est notamment la détention de participations, les dividendes y relatifs sont alors considérés comme du chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt. Ceci implique que le montant desdits dividendes doit être pris en compte dans le calcul de la REDIP⁶⁴. Au surplus, l'IP afférent aux charges exclusivement affectables à l'obtention de revenus de dividendes ne peut pas être déduit⁶⁵.

A cet égard, et à la suite des modifications de la pratique valables à partir du 1^{er} juillet 2005, l'AFC admet maintenant qu'une société holding qui fournit des prestations à d'autres sociétés du groupe ou à des tiers exerce une activité économique. Ainsi, dans l'hypothèse où les biens ou prestations de

60 BS 610.530-06, p. 39.

61 BS 610.530-06, p. 56ss.; ROCHAT, p. 82

62 BS 610.530-06, pp. 11, 19 et 23.

63 Modifications de la pratique valables à partir du 1er juillet 2005, p. 7.

64 BS 610.530-06, p. 23.

65 Ibidem; BAUMGARTNER / SCHÄUBLE, p. 24.

services grevés d'IP sont affectés à des opérations exclues du champ de l'impôt ou à des activités qui ne sont pas considérées comme des opérations (telles que la détention de participations ou la perception de dividendes), l'assujetti ne peut procéder à aucune DIP⁶⁶.

En revanche, si l'assujetti utilise des biens (ou partie de biens) ou des services affectables tant à des activités donnant droit à la DIP qu'à des activités n'ouvrant pas droit à DIP, celle-ci doit être réduite proportionnellement à l'utilisation, conformément à l'art. 41 al. 1 LTVA, compte tenu du montant des dividendes⁶⁷. Ainsi, au sens d'une simplification, et dans la mesure où l'usage des variantes déjà disponibles ne permettait pas nécessairement l'obtention d'un résultat satisfaisant⁶⁸, la REDIP dans de tels cas peut être effectuée de manière générale à raison de 0,02% des opérations exclues du champ de l'impôt et des recettes ne représentant pas des opérations. Il convient de préciser que l'IP préalable afférent à des charges directement affectées à la réalisation de tels revenus n'est, comme jusqu'à présent, pas déductible. L'AFC ajoute cependant une condition à l'application de cette méthode : il ne doit en résulter aucun avantage ou désavantage fiscal notable⁶⁹!

A cet égard, nous savons d'expérience qu'une telle condition péjore sensiblement l'application de ladite méthode, dans la mesure où l'AFC interprète cette condition extrêmement restrictivement et de manière peu transparente. Grâce à cette condition, l'AFC dispose d'un pouvoir d'interprétation relativement étendu. Il sera par conséquent très intéressant d'observer comment cette méthode sera appliquée, respectivement admise lors de contrôle TVA externe.

3.3.1.3.4.2 Application inversée du taux de la dette fiscale nette⁷⁰

Il existe pour les sociétés holdings encore une autre méthode pour le calcul de la REDIP. En effet, il s'agit de l'application inversée du TDFN. Le calcul à appliquer n'est cependant pas le même, suivant que le chiffre d'affaires exclu est inférieur ou supérieur au chiffre d'affaires (TVA incluse) ouvrant droit à DIP (c'est-à-dire les chiffres d'affaires imposable et exonéré). En effet, dans le premier cas on calculera la DIP, alors que dans le second on procède à la détermination de la REDIP.

66 Modifications de la pratique valables à partir du 1er juillet 2005, p. 7.

67 BAUMGARTNER / SCHÄUBLE, p. 26.

68 BAUMGARTNER / SCHÄUBLE, p. 19.

69 Ibidem

70 LEUTENEGGER

Dans la première hypothèse, si le chiffre d'affaires exclu est inférieur au chiffre d'affaires (TVA incluse) ouvrant droit à DIP, il convient de procéder de la manière suivante au calcul de la DIP:

$$[(7.6\% / 107.6\%) - X\% \text{ TDFN}] \times \text{Chiffre d'affaires exclu}$$

Dans la seconde hypothèse, si le chiffre d'affaires exclu est supérieur au chiffre d'affaires (TVA incluse) ouvrant droit à DIP, il convient alors de procéder, comme suit, à la détermination de la REDIP:

$$[(7.6\% / 107.6\%) - X\% \text{ TDFN}] \times \text{Chiffre d'affaires (TVA incluse) ouvrant droit à DIP}$$

Prenons l'exemple chiffré suivant pour illustrer notre propos: une société réalise un chiffre d'affaires imposable de CHF 1,000,000 et un chiffre d'affaires exclu de CHF 3,000,000. Le chiffre d'affaires imposable TVA incluse s'élève par conséquent à CHF 1,076,000. Dans la mesure où le TDFN se détermine en fonction du secteur d'activité⁷¹, prenons par hypothèse un TDFN de 6%. Nous devons alors procéder au calcul de la REDIP :

$$[(7.6\% / 107.6\%) - 6\% \text{ TDFN}] \times 1,076,000 = 14,440$$

3.3.2 Simplification de la correction de l'impôt préalable en cas de revenus exclus du champ de l'impôt résultant d'activités accessoires⁷²

Il convient à titre préliminaire de préciser que la notion d'activité accessoire a récemment fait l'objet d'une modification. C'est pourquoi nous allons débiter ce chapitre en présentant la notion d'activité accessoire telle qu'elle l'a été pendant longtemps, avant d'aborder les modifications apportées en Suisse. Cela nous permettra ainsi de mettre en évidence les changements apportés. Par ailleurs, il est intéressant de noter que la Cour de justice des communautés européennes⁷³ (*ci-après* : CJCE) a récemment rendu un arrêt allant dans le même sens.

La notion d'activité accessoire vise toute activité qui ne relève pas du but principal de la société. Ainsi, pendant longtemps, selon la pratique administrative, toute activité qui ne représentait pas plus de 10% du chiffre d'affaires annuel total constituait une activité accessoire. Au surplus, celle-

71 Instructions, ch. 949.

72 BS 610.530-06, p. 32s.

73 CJCE 29 avril 2004, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA [EDM], affaire C-77/01.

ci ne devait pas être exercée pour des tiers, à défaut de quoi il s'agissait alors d'une activité principale entraînant une REDIP, ne permettant plus la correction de l'IP selon un pourcentage forfaitaire avantageux. Si une entreprise exerçait plusieurs activités qui ne faisaient pas partie de son but principal, il devait être examiné pour chacune de ces activités si les conditions de l'activité accessoire énumérées ci-avant étaient remplies.

En droit communautaire, la CJCE a, par l'arrêt EDM, défini, pour la première fois de manière positive, la notion d'activité accessoire. Au terme de l'arrêt, il apparaît ainsi que la notion d'activité accessoire vise les opérations qui « *n'impliquent qu'une utilisation très limitée de biens ou de services pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est due* »⁷⁴. La Cour précise également que le simple fait que le produit de l'activité accessoire soit supérieur à celui de l'activité principale ne suffit pas à exclure la qualification d'activité accessoire⁷⁵. Nous constatons ainsi que la CJCE a supprimé le critère quantitatif, qui était de 5% en France, contre 10% en Suisse. Cette décision vient ainsi élargir la notion d'activité accessoire et permettra par conséquent une meilleure récupération de l'IP, dans la mesure où, comme nous le verrons plus loin, les activités accessoires n'entrent pas dans la base de calcul de l'équivalent communautaire du prorata de déduction⁷⁶. Cette décision est également importante pour la Suisse. En effet, nous ne nous étendrons pas sur ce point, mais nous savons que le système de la LTVA est inspiré du système communautaire de la Sixième directive 77/388/CEE (JOCE 1977 n° L 145) du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (*ci-après : 6° Directive*) et suppose par conséquent une interprétation euro compatible des normes suisses, tenant compte des orientations de la 6° Directive⁷⁷.

D'un point de vue général, il arrive fréquemment que ces activités accessoires, contrairement à l'activité principale, soient exclues du champ de l'impôt. Les chiffres d'affaires provenant d'activités accessoires exclues du champ de l'impôt sont les suivantes:

- Produits provenant de l'octroi de crédits et de la vente de papiers valeurs et titres semblables ;
- Produits provenant de la location par l'assujetti de ses propres immeubles dont il assure lui-même la gérance.

74 CJCE 29 avril 2004, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA [EDM], affaire C-77/01.

75 Ibidem.

76 STRAUB, p. 762ss.

77 Ibidem.

En conséquence, l'IP grevant les biens et les services affectés à plusieurs activités, dont l'une est exclue du champ de l'impôt, devait être réduit proportionnellement, selon les méthodes décrites au chapitre 3.2.1 du présent mémoire. Toutefois, l'AFC, sur la base de l'art. 58 al. 3 LTVA, autorisait l'assujetti à recourir à des simplifications dans la mesure où les conditions y relatives étaient remplies.

Prenons maintenant, l'un après l'autre, le cas des produits provenant de l'octroi de crédit et de la vente de papiers valeurs et autres titres similaires, ainsi que celui des produits provenant de la location par l'assujetti de ses propres immeubles dont il assure la gérance lui-même.

3.3.2.1 Octroi de crédits, vente de papiers valeurs et de titres semblables

3.3.2.1.1 Notion

Il convient en premier lieu de mentionner qu'aucune REDIP n'est requise en cas de double affectation de l'infrastructure administrative pour la réalisation de revenus d'intérêts ou résultant de la vente de papier valeurs, lorsque lesdits revenus ne sont pas supérieurs à CHF 10,000 par an ou, lorsque cette limite est atteinte, lorsqu'ils n'excèdent pas 5% du chiffre d'affaires annuel total. En conséquence, ces revenus ne doivent pas être inclus dans la base de calcul pour la REDIP⁷⁸.

Si les seuils mentionnés ci-avant sont dépassés par la réalisation d'une opération unique de papiers valeurs, c'est-à-dire qu'elle ne se produit qu'une seule fois en cinq ans, les revenus provenant de cette opération additionnés des intérêts, ne doivent en principe pas non plus être inclus dans la base de calcul pour la REDIP⁷⁹.

Ainsi, lorsque l'assujetti réalise une activité accessoire atteignant lesdits seuils et qu'il ne s'agit pas d'une opération unique, celui-ci doit procéder à une REDIP. A cet égard, et suite à une modification de la pratique valable à partir du 1^{er} juillet 2005, l'AFC autorise maintenant l'assujetti à procéder à la REDIP au moyen d'une réduction forfaitaire de 0,02% des chiffres d'affaires exclus⁸⁰. Il convient toutefois de préciser que les seuils, de CHF 10,000 ou de 5% du chiffre d'affaires annuel total, en dessous desquels aucune REDIP n'est requise sont maintenus. En outre, cette simplification peut s'appliquer de manière générale aux REDIP lors de la réalisation de chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt provenant d'activités accessoires au sens du présent chapitre⁸¹.

78 BS 610.530-06, p. 20ss.

79 BS 610.530-06, p. 20ss.

80 BS 610.530-06, p. 33s.

81 Modifications de la pratique valable à partir du 1er juillet 2005.

3.3.2.1.2 Exemple chiffré

<i>Ventes de papiers valeurs</i>	<i>CHF</i>	<i>400,000</i>
<i>Intérêts</i>	<i>CHF</i>	<i>30,000</i>
<i>Total (chiffre d'affaires exclu)</i>	<i>CHF</i>	<i>430,000</i>

L'IP doit être corrigé à hauteur de 0,02% de CHF 430,000, soit un montant de CHF 86.

Il convient de préciser que cette correction doit être effectuée une fois par an et que le montant qui en résulte, en l'espèce CHF 86, doit être déclaré en case 130 du décompte TVA.

3.3.2.2 *Gérance des propres immeubles*

3.3.2.2.1 *Notion*

D'un point de vue général, la DIP afférent à la construction, l'entretien ou l'exploitation d'immeubles doit être proportionnelle à l'usage effectif (compte tenu des activités imposables et non imposables réalisées). Ainsi, par exemple, en cas de location de l'immeuble sans exercice de l'option à l'assujettissement, l'IP grevant les charges relatives audit immeuble ne peut pas être déduit⁸².

Cependant, en cas d'exercice d'une activité accessoire, lorsqu'un assujetti gère lui-même ses immeubles et que les loyers en découlant sont exclus du champ de l'impôt - pour cause de non exercice de l'option - la question devient alors plus complexe. En effet, lorsqu'un assujetti effectue lui-même les travaux de nettoyage, d'entretien et de réparation sur ses propres immeubles ou sur des immeubles qu'il loue, lesdits travaux ne sont pas considérés comme exécutés sur des constructions au sens de l'art. 9 al. 2 let a et b LTVA. En conséquence, les travaux de conciergerie que l'assujetti effectue lui-même sur ses propres immeubles ne sont pas soumis à l'impôt et ne sont ainsi pas imposables à titre de prestations à soi-même⁸³. Ainsi, lorsque l'infrastructure administrative est affectée à une activité accessoire dont les recettes sont en majorité imposables, il convient de procéder à une correction de l'IP afférant aux biens et services en question⁸⁴.

A cet égard, il peut être procédé à la correction de l'IP à hauteur de 0,07% du revenu locatif brut

82 BS 610.530-06, p. 34s. ; N 610.545-08, p. 9s.

83 B 610.540-16, p. 16.

84 BS 610.530-06, p. 34s. ; N 610.545-08, p. 9s.

exclu du champ de l'impôt, y compris les charges⁸⁵. Cette correction ne couvre bien entendu que la mise à contribution de l'infrastructure administrative nécessaire à la réalisation des loyers exclus.

3.3.2.2.2 Exemple chiffré

Revenu locatif brut (charges comprises) exclu du champ de l'impôt CHF 450,000

Correction de l'IP : 0,07% de CHF 450,000 CHF 315

Cette correction de l'IP doit être effectuée une fois par année et le montant calculé, en l'espèce CHF 315, doit être déclaré en case 130 du décompte TVA⁸⁶.

3.3.2.3 Utilisation cumulative des méthodes de REDIP

3.3.2.3.1 Méthodes de réduction forfaitaire

Les deux méthodes décrites ci avant, relatives à l'octroi de crédit, ventes de papiers valeur et autres titres semblables ainsi qu'à la gestion de propres immeubles, peuvent être utilisées cumulativement. En effet, lorsqu'un assujetti réalise simultanément des revenus d'intérêts et des revenus locatifs, tous deux exclus du champ de l'impôt, il peut appliquer conjointement les deux méthodes forfaitaires exposées plus haut pour corriger l'IP y relatif. Il convient toutefois de rappeler que ces revenus doivent être le produit d'activités accessoires, telle que définies précédemment⁸⁷.

3.3.2.3.2 Méthodes de réduction forfaitaire et variantes forfaitaires

Les méthodes de réduction forfaitaire peuvent également être cumulées aux variantes forfaitaires. En effet, la DIP peut d'abord être répartie, avant d'être réduite au moyen de l'une des variantes forfaitaires. A cet égard, la base de calcul pour cette REDIP ne doit pas comprendre le chiffre d'affaires provenant d'activités accessoires. Concernant ce dernier, la REDIP est calculée selon l'une des méthodes de réduction forfaitaire exposées ci avant. Le montant obtenu doit cependant être déduit de l'IP non affectable, avant que la REDIP selon l'une des variantes forfaitaires soit calculé⁸⁸.

85 BS 610.530-06, p. 34s. ; N 610.545-08, p. 9s.

86 BS 610.530-06, p. 34s. ; N 610.545-08, p. 9s.

87 BS 610.530-06, p. 35ss. ; N 610.545-08, p. 10s. ; Modifications concernant la pratique valables à partir du 1er juillet 2005.

88 BS 610.530-06, p. 35ss.

Pour illustrer notre propos, prenons l'exemple chiffré suivant :

Un assujetti exerce une activité principale imposable de garagiste (vente et réparation de véhicules), parallèlement à laquelle il exerce une autre activité principale exclue du champ de l'impôt, telle que de la formation (auto-école). Cumulativement, il exerce une activité accessoire, au sens du chiffre 3.2.2.1 du présent mémoire, exclue du champ de l'impôt :

<i>Chiffre d'affaire imposable : vente et réparation de véhicules (hors TVA)</i>	<i>500,000</i>	
<i>Chiffre d'affaire exclu : formation (hors TVA)</i>	<i>250,000</i>	
<i>Chiffre d'affaire exclu : vente de papier valeurs et revenus d'intérêts</i>	<i>75,000</i>	<i>(9%)</i>
<i>TOTAL</i>	<i>825,000</i>	<i>(100%)</i>

Il y a lieu au surplus de tenir compte d'un montant d'IP de CHF 70,000 qui n'est pas attribuable à l'une des activités.

Examinons d'abord le chiffre d'affaires provenant de la vente de papiers valeur et des revenus d'intérêts. Il s'agit en effet d'une activité exclue du champ de l'impôt au sens de l'art. 18 ch. 19 LTVA. Celle-ci représente, dans l'exemple qui nous occupe, 9% du chiffre d'affaire total. Cependant, comme nous l'avons exposé ci avant, la limite de 10% n'est plus déterminante. Par conséquent, dès lors que le seuil de CHF 10,000 et 5% du chiffre d'affaires annuel total sont dépassés, la réalisation de ce chiffre d'affaires entraîne une REDIP. Celle-ci doit être calculée par application du taux forfaitaire de 0,02%. Le calcul doit ainsi être effectué de la manière suivante : 0,02% de 75,000. Le montant de la REDIP est donc de 15.

Ensuite, l'assujetti exerce également une activité de formation, exclue du champ de l'impôt conformément à l'art. 18 ch. 11 LTVA. En conséquence, cette activité n'ouvre pas droit à la DIP. C'est pour cette raison que le montant d'IP non affectable doit être réduit proportionnellement.

<i>Vente et réparation de véhicules</i>	<i>500,000</i>	<i>67%</i>
<i>Activité de formation</i>	<i>250,000</i>	<i>33%</i>
	<i>750,000</i>	<i>100%</i>

Le montant d'IP non affectable s'élève à 70,000. Avant de le réduire proportionnellement à l'activité de formation exclue du champ de l'impôt, il convient au préalable d'en déduire la correction liée au chiffre d'affaires provenant de l'activité accessoire, exclue du champ de l'impôt, dont le montant s'élève à 15.

<i>Montant d'IP non affectable</i>	<i>70,000</i>
<i>Correction de l'IP due au chiffre d'affaires accessoire exclu du champ de l'impôt</i>	<i>15</i>
	<hr/>
	<i>69,985</i>
<i>Réduction liée à l'activité de formation (33%)</i>	<i>23,095</i>

Il convient au surplus de préciser que lors de l'utilisation cumulative de la méthode forfaitaire simplifiée pour la gérance par l'assujetti des propres immeubles avec la variante forfaitaire 1 ou la méthode de l'unité de la prestation, l'IP grevant les dépenses liées auxdits immeubles doit être porté en déduction, respectivement réduit, conformément à la brochure n°16 relative aux « Régies immobilières et courtiers en immeubles ». A noter que la variante forfaitaire 2 ne peut pas être utilisée conjointement avec la simplification en matière de gérance par des propres immeubles. La base de calcul utilisée pour la REDIP selon l'une des deux variantes forfaitaires susmentionnées ne doit pas comprendre les recettes provenant de la location des immeubles, qu'une option ait été exercée ou non. Enfin, comme dans l'exemple ci-avant, la correction de l'IP obtenue avec la méthode simplifiée pour la gérance des propres immeubles peut être déduite du montant d'IP total, avant que la réduction selon l'une des variantes forfaitaires soit opérée.

3.3.2.4 *Autres cas de simplification*

Le calcul de la REDIP au moyen d'une méthode simplifiée s'est avéré nécessaire également en cas de double affectation de l'infrastructure administrative utilisée pour la réalisation d'autres chiffres d'affaires provenant d'activités accessoires exclues du champ de l'impôt ou non imposables. Ainsi, la possibilité d'appliquer une méthode simplifiée pour ce calcul a été élargie aux domaines suivants:

- Prestations des conférenciers⁸⁹ ;
- Activité de membre d'un conseil d'administration⁹⁰ ;
- Bons non échangés⁹¹.

89 N 610.545-08a, p. 3.

90 N 610.545-08a, p. 5.

Nous n'entrerons pas dans le détail de ces méthodes, puisqu'il s'agit là de cas particuliers. Au surplus, au vu des taux forfaitaire fixé par l'AFC, nous pouvons nous demander si le perfectionnisme n'est pas un peu extrême à cet égard. En effet, les taux suivants sont applicables pour procéder à la correction de l'IP afférent à ces activités : pour les prestations de conférenciers le taux est de 1,0% (le taux s'applique dans les trois cas au revenu brut exclu du champ de l'impôt), pour les activités de membre du conseil d'administration le taux s'élève à 1,0% et finalement pour les bons non échangés le taux est égal à 0,02%. Afin de mieux se rendre compte de la correction qu'un tel taux représente, prenons l'exemple chiffré suivant, relatif aux prestations de conférenciers :

<i>Honoraires bruts exclus du champ de l'impôt provenant de l'activité de conférencier</i>	25,000
<i>Calcul simplifié de la REDIP : 1,0% de 25,000</i>	250

Il nous semble par conséquent que la détermination de méthode de REDIP forfaitaire pour des activités aussi précises que celles susmentionnées paraît quelque peu disproportionnée au vu des résultats obtenus.

3.4 Subventions, contributions des pouvoirs publics et dons

3.4.1 Subventions et autres contributions des pouvoirs publics

Il convient en premier lieu de préciser que les subventions et autres contributions des pouvoirs publics peuvent notamment revêtir l'une des formes suivantes : prestation pécuniaire, prêt à des conditions préférentielles, remise de dettes, cautionnement ou prestation en nature et services accordés à titre gracieux ou à des conditions avantageuses. Une subvention peut également être accordée par le moyen de la compensation ou encore par renonciation entière ou partielle à une prestation dont le bénéficiaire de la subvention est redevable⁹².

Au terme de l'art. 33 al. 6 let. b LTVA, les subventions et autres contributions des pouvoirs publics, même lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations, ne font pas partie de la contre-prestation. De plus, conformément à l'art. 38 al. 8 LTVA, si l'assujetti reçoit des dons qui ne peuvent être considérés comme la contre-prestation d'une opération déterminée, celui-ci doit réduire proportionnellement la DIP. Il convient d'agir de même si l'assujetti reçoit des subventions

91 N 610.545-08a, p. 7.

92 SUDAN, p. 421.

ou d'autres contributions des pouvoirs publics. Il apparaît ainsi au sens de ces deux dispositions d'une part, que les subventions, contributions des pouvoirs publics et les dons ne font pas partie de la contre-prestations et ne doivent ainsi pas être pris en compte dans la base de calcul de l'impôt et d'autre part, que ceux-ci n'ouvrent pas droit à la DIP et entraînent par conséquent une réduction proportionnelle de celle-ci.

En effet, au vu de la jurisprudence rendue depuis l'introduction de la TVA le 1^{er} janvier 1995, il appert « *que d'une façon générale [...] le lien étroit entre la prestation et la contre-prestation fait défaut dans le cadre des subventions. Les subventions constituent des contributions des pouvoirs publics effectuées sans contrepartie correspondante ayant une valeur économique dans le cadre de l'économie de marché* »⁹³. En particulier, les livraisons de biens et les prestations de services, dont le prix est réduit par le moyen des subventions, sont traitées de manière analogue à des opérations exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 18 LTVA. Lesdites livraisons de biens et prestations de services n'ouvrent ainsi pas droit à récupération de l'IP. Il convient à cet égard d'éviter que les contribuables qui bénéficient de subventions affichent systématiquement des décomptes créditeurs, en indiquant un montant excédentaire d'IP les mettant ainsi au bénéfice, indirectement, d'un subventionnement supplémentaire. En d'autres termes, l'objectif est ici de prendre en compte le fait que le prix des livraisons de biens ou prestations de services étant réduit par le subventionnement reçu, ces livraisons de biens ou prestations de services ne génèrent pas de contre-prestation imposable, et n'ouvrent ainsi pas droit à la récupération de l'IP⁹⁴.

3.4.2 Dons, legs et autres contributions volontaires

Aucune définition de la notion de dons, legs et autres contributions volontaires ne se trouve dans la LTVA. Il est en conséquence nécessaire de se référer à la jurisprudence rendue depuis l'introduction de la TVA. Ainsi, le TF a reconnu, en lien avec l'OTVA, que les dons, legs et autres contributions volontaires étaient assimilables aux subventions et autres contributions des pouvoirs publics et ne constituent par conséquent pas du chiffre d'affaires soumis à l'impôt. Il s'agit là non pas d'une base légale expresse, mais d'une pratique administrative dont il doit être considéré qu'elle est appropriée, puisque les considérations relatives aux subventions sont également applicables aux contributions volontaires privées. En effet, le don est réalisé à titre volontaire et gratuit. Celui-ci a pour objectif de permettre à son destinataire de réaliser une tâche particulière, de manière similaire à la subvention. De même, le don n'est pas accordé dans la perspective de recevoir une contre-

93 ATF 126 II 443 consid. 6d, 6e et 6f, traduit in RDAF 2001 II 75, in : SUDAN, p. 420.

94 ATF 126 II 443 consid. 6d = RF 2001 35, trad. In RDAF 2001 II 75, in: SUDAN, p. 422; Code TVA, p. 217.

prestation en échange. Le don ne constitue alors pas la contre-prestation versée en échange d'une prestation et ne doit ainsi pas être pris en compte dans la base de calcul de l'impôt. Ceci est également valable pour les legs et autres contributions volontaires, dans la mesure où leur but est identique à celui du don. Il est par conséquent impératif d'examiner dans chaque cas s'il s'agit d'une contribution volontaire et gratuite ou au contraire de la contre-prestation d'une prestation⁹⁵. « *Dans ce contexte* [comme dans celui des subventions et autres contributions des pouvoirs publics,] *il s'avère évident que la question de " l'échange de prestations " représente un point décisif pour appréhender le caractère des dons (ég. legs et autres contributions volontaires) mentionnés aux art. 33 al. 2 et 38 al. 8 1^{ère} phrase LTVA, ce que confirme également* [comme nous venons de le voir] *la jurisprudence* »⁹⁶.

En conséquence, et conformément à l'art. 38 al. 8 1^{er} phrase LTVA, si l'assujetti reçoit des dons qui ne peuvent pas être considérés comme la contre-prestation d'une opération déterminée, il réduit proportionnellement l'IP. Cette disposition légale ne fait que confirmer la jurisprudence rendue à ce sujet sous l'empire de l'OTVA, en réglant expressément la question de la REDIP. En effet, le TF avait confirmé, en rapport avec l'OTVA, que lorsqu'un assujetti bénéficie de dons, legs ou autres contributions volontaires, il doit réduire proportionnellement la DIP⁹⁷ : le TF a notamment relevé que dans le cas où des dons sont accordés à des entreprises assujetties à la TVA et que celles-ci les utilisent afin de fournir des prestations, tant imposables qu'exclues du champ de l'impôt, il ne peut pas être considéré que lesdits dons sont hors du champ d'application de la TVA et n'ont pas d'impact sur celle-ci. En effectuant un don, le donateur a pour intention de soutenir et d'encourager l'activité de l'entreprise dans son ensemble. Le don n'est ainsi pas affectable à la réalisation d'une activité plutôt qu'une autre et n'entre pas dans la base de calcul de l'impôt. Ceci ne change cependant rien au fait que le don favorise la réalisation de prestations, qu'elles soient imposables ou exclues, et que celui-ci a des incidences sur le prix desdites prestations. Cependant, comme seules les activités imposables ou exonérées ouvrent droit à récupération de l'IP, de tels dons doivent être pris en compte pour le calcul de la REDIP⁹⁸.

Il est utile de préciser que le don doit être distingué du sponsoring, ce dernier étant considéré comme la contre-prestation d'une prestation de publicité et n'entraînant par conséquent pas de REDIP. Cependant, suite à une communication concernant la pratique et à la modification de la LTVA par l'introduction de l'art. 33a LTVA, la délimitation entre don et sponsoring a quelque peu changé. Nous vous renvoyons à cet égard à l'art. 33a LTVA. En outre, il est important de

95 SUDAN, p. 425s; Code TVA, art. 38, p. 218.

96 SUDAN, p. 419.

97 ATF 126 II 443 consid. 8 = RF 2001 35, trad. In RDAF 2001 II 75, in : Code TVA, art. 38, p. 218.

98 SUDAN, p. 426s.

mentionner que, et le TF l'a confirmé⁹⁹, lorsqu'un don ne réunit pas toutes les conditions requises par l'art. 33a LTVA, il n'est pas possible de le diviser en deux pour qu'une partie soit imposable à titre de sponsoring et l'autre non en raison d'un don. Ceci est dû à la variété des prestations de sponsoring qui peuvent être fournies. Nous ne attarderons cependant pas plus sur ce point¹⁰⁰.

3.4.3 Modification de la pratique

Il existe depuis le 1er juillet 2005 une possibilité de ne pas effectuer de REDIP en cas de subventions et autres contributions des pouvoirs publics, ainsi qu'en cas de dons. En effet, l'AFC autorise maintenant l'assujetti à soumettre les subventions et autres contributions des pouvoirs publics, ainsi que les dons, à la TVA. Cette imposition "*fictive*"¹⁰¹ doit ainsi se faire dans tous les cas au taux normal et il ne doit au surplus pas être fait mention de l'impôt dans la facture. Il faut relever qu'une exonération de l'impôt des opérations citées à l'article 14 alinéa 3 LTVA est exclue, et, la mention de l'impôt n'étant pas admise, il n'est pas possible non plus de rembourser l'impôt à des destinataires étrangers. Si l'impôt est mentionné dans la facture, la méthode simplifiée s'annule automatiquement. Dans ce cas, le fournisseur de la prestation doit acquitter l'impôt – sans droit à la DIP¹⁰². En appliquant cette méthode, l'assujetti impose l'ensemble de son chiffre d'affaire, sans distinction, cependant seul l'impôt relatif à des activités imposables peut être reporté sur ses clients¹⁰³.

Il convient en outre d'ajouter que l'AFC admet dorénavant l'application de cette méthode pour toute activité exclue du champ de l'impôt. Il est par conséquent intéressant de constater qu'à défaut de réduire la liste des exceptions de l'art. 18 LTVA, l'AFC permet l'imposition, pour des raisons purement techniques permettant d'éviter le calcul fastidieux de la REDIP, de ces chiffres d'affaires exclus!¹⁰⁴ Par ailleurs, le résultat financier de cette méthode ne semble pas aussi avantageux que la simplification que celle-ci apporte¹⁰⁵. A cet égard, nous vous renvoyons à l'exemple chiffré présenté dans l'Annexe III¹⁰⁶. Il semble en outre que cette méthode soit en pratique peu ou pas utilisée par les assujettis.

99 ATF du 8 janvier 2003, [2A.43/2002].

100 Communication concernant la pratique du 3 mars 2006 : sponsorings et dons; modification de la loi sur la TVA; art. 33a LTVA.

101 STRAUB, *la face cachée*, pp. 21s.

102 Modifications de la pratique valables à partir du 1er juillet 2005, p. 2s.

103 STRAUB, *la face cachée*, pp. 21s.

104 HOMBERGER GUT / GUT, p. 945.

105 STRAUB, *la face cachée*, pp. 21s.; HOMBERGER GUT / GUT, p. 945.

106 Il s'agit de la reproduction de l'exemple in : Homberger Gut / Gut, p. 944.

3.5 Contributions des actionnaires ou des proches, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement¹⁰⁷

Il convient en premier lieu de préciser que la notion de contribution vise notamment les primes, les aides, les contributions versées à fonds perdu, l'abandon ou la postposition de créances relatives à des prêts ou encore l'abandon ou la réduction du montant des intérêts dus sur des prêts octroyés.

3.5.1 Contributions des actionnaires ou des proches

Lorsqu'une contribution telle que définie ci-avant est effectuée par un actionnaire ou un associé, celle-ci doit être justifiée par l'usage commercial afin de ne pas entraîner de REDIP. Cet état de fait doit être constaté au moment où la contribution est octroyée. En d'autres termes, au moment où l'actionnaire ou l'associé effectue un apport en capital au bénéfice de la société, l'auteur dudit apport doit être en mesure de présumer, sur la base de documents, tels que le bilan, les comptes d'exploitation prévisionnels ou les plans financiers, ou compte tenu de l'ensemble des circonstances que la société peut atteindre une rentabilité appropriée suivant les principes de l'économie d'entreprise. Cependant, cette notion de « rentabilité appropriée » est relativement floue et rend par conséquent la détermination de sa survenance malaisée. C'est pourquoi la pratique administrative précise encore que de tels apports ne doivent pas uniquement servir à absorber les pertes mais doivent également rester à disposition afin de permettre la continuation de l'activité dans le futur. Cette définition laisse cependant à l'AFC une marge d'appréciation non négligeable et susceptible de coûter cher au contribuable.

3.5.2 Contributions de tiers

Concernant les contributions octroyées par des tiers, la question est beaucoup plus simple. En effet, de telles contributions sont considérées par la pratique administrative comme des dons et entraînent par conséquent une REDIP. Le régime est le même en cas de contribution accordée par les pouvoirs publics, mais celle-ci sera alors considérée comme une subvention ou autre contribution des pouvoirs publics.

107 N 610.545-23.

3.5.3 Contributions à des fins d'assainissement

A titre préliminaire, il est utile de rappeler brièvement que, suivant la pratique administrative, il y a assainissement lorsqu'un surendettement est tel que la société ne dispose pas des réserves déclarées ou latentes suffisantes afin de pouvoir couvrir les pertes comptabilisées.

Les mesures d'assainissement comprennent le versement de contributions ou l'abandon de créances en vue de l'assainissement d'une société, afin de permettre à celle-ci de poursuivre son activité et de reconstituer durablement son capital propre. Il s'agit ainsi de « *mesures extraordinaires d'obtention de fonds en vue de couvrir les pertes cumulées, mesures qui contribuent à l'assainissement du bilan* »¹⁰⁸.

Plusieurs types de contributions doivent être distingués. Nous allons les examiner les uns après les autres ci-après.

3.5.3.1 Contributions des actionnaires ou des associés

Une contribution réalisée par un actionnaire ou un proche à des fins d'assainissement n'entraîne pas de REDIP si cette contribution est justifiée par l'usage commercial, au sens où nous l'avons défini précédemment. Par conséquent, que la contribution s'effectue dans le cadre d'un assainissement ou non, seul est déterminant le fait que ladite contribution soit justifiée par l'usage commercial ou non.

Il est toutefois important de préciser que les contributions octroyées par une société sœur ou proche à une société requérant un assainissement sont assimilées à des contributions d'actionnaires ou d'associés. La société assainie doit cependant être en mesure de prouver à la DP TVA que, conformément à la théorie du triangle, le droit de timbre d'émission au sens de l'art. 5 al. 2 let. a de la Loi fédérale sur les droits de timbres (*ci-après : LT*) a bien été acquitté par la société assainie et bénéficiaire de la contribution ou que celle-ci a bénéficié d'une remise dudit droit en vertu de l'art. 12 LT.

Par ailleurs, l'IP afférent aux dépenses directement liées à l'assainissement n'est pas déductible. Sont par exemple compris dans ces dépenses les frais de notaire.

108 N 610.545-23, p. 8.

3.5.3.2 Contributions de tiers

Examinons maintenant le cas des contributions de tiers accordées à des fins d'assainissement. Trois situations différentes doivent être distinguées. Nous allons les aborder l'une après l'autre ci-après.

3.5.3.2.1 Contribution à fonds perdu

Une contribution financière à fonds perdu octroyée à des fins d'assainissement par un tiers est traitée comme un don. Par conséquent, celle-ci entraîne une REDIP. Le régime est le même lorsqu'un prêt est octroyé à une société sujette à assainissement accompagné d'un abandon de créance. En revanche, tel n'est pas le cas s'il peut être prouvé, par des documents tels par exemple que le budget, que la société pourra poursuivre son activité au-delà de l'assainissement et que le prêt pourra être remboursé. A cet égard, seul un abandon des intérêts peut faire l'objet d'une REDIP annuelle.

3.5.3.2.2 Abandon de créances relatives à des prêts octroyés

S'agissant de l'abandon par des tiers de créances liées à des prêts octroyés préalablement à l'assainissement de la société et ce dans un but commercial, tel que diminution des pertes ou maintien des relations d'affaires, celui-ci n'est pas assimilé à des dons et n'entraîne par conséquent pas de REDIP. La pratique administrative donne à cet égard un critère beaucoup plus précis qu'en matière de « rentabilité appropriée ». En effet, si un laps de temps de moins de 12 mois s'écoule entre l'octroi du prêt et l'abandon de créance, il est considéré que la société était déjà en situation d'assainissement au moment où le prêt a été accordé. Celui-ci est par conséquent réputé contribution financière à fonds perdu entraînant une REDIP.

Concernant les pouvoirs publics, tous les principes exposés ci avant relativement aux contributions de tiers sont applicables. Par conséquent, l'abandon d'une créance liée à un prêt accordé à une société en situation d'assainissement entraîne une REDIP. Toutefois, si la postposition de la créance est survenue ultérieurement et s'il appert que l'activité de la société pourra se poursuivre au-delà de l'assainissement, la créance demeure considérée comme remboursable et n'entraîne ainsi pas de REDIP.

Par ailleurs, et comme déjà évoqué pour les contributions d'actionnaires ou d'associés à des fins d'assainissement, l'IP afférent aux charges grevant directement l'assainissement n'est pas déductible.

3.5.3.2.3 *Abandon de créances relatives à des livraisons de biens ou à des prestations de services*

Lorsque des tiers sont titulaires de créances relatives à des livraisons de biens ou à des prestations de services et que ceux-ci abandonnent lesdites créances, celles-ci ne sont alors pas assimilées à des dons et n'entraînent par conséquent pas de REDIP. Le régime est identique si c'est un actionnaire ou un associé qui est titulaire d'une créance de cette nature, puisque celui-ci est alors considéré comme fournisseur ou prestataire de la société.

A cet égard, la société bénéficiaire de cet abandon de créance n'est pas en droit de déduire l'IP y relatif. Si la société établit ses décomptes selon les contre-prestations convenues et que l'IP a par conséquent déjà été déduit, celui-ci doit faire l'objet d'une correction, conformément à l'art. 40 LTVA. Symétriquement, l'abandon de créances constitue une diminution du chiffre d'affaires imposable du fournisseur ou prestataire. Celui-ci doit par conséquent également en tenir compte, conformément à l'art. 44 al. 2 LTVA.

3.6 Traitement particulier de la REDIP : aperçu par secteur

Nous avons présenté des méthodes de REDIP qui s'appliquent à la majorité des contribuables TVA. Or, certaines activités sont à ce point spécifiques ou techniques qu'aucune des méthodes de REDIP présentées précédemment ne conduisent à un résultat objectif et ne permettent de gérer convenablement cette question. En conséquence, l'AFC, en principe en concertation avec la branche d'activité en question, a développé des méthodes de REDIP particulières.

3.6.1 Entreprises de Transport Concessionnaires

En premier lieu, il est utile de préciser que, selon la pratique administrative de l'AFC, sont en principe considérées comme entreprises de transport concessionnaires (*ci-après : ETC*) les entreprises (ou parties d'entreprise) des transports publics qui sont assujetties à des obligations découlant de la concession (clauses de la concession) relatives au transport, au fonctionnement, au tarif et à l'horaire¹⁰⁹. De plus, si des téléphériques valent ETC au sens de la présente définition, le même régime que celui des ETC leur est applicable¹¹⁰.

109 B 610.540-10, p. 7.

110 B 610.540-10, p. 17.

En matière de décompte TVA, les ETC disposent de deux possibilités. La première est l'application de la méthode dite normale. A ce titre, nous précisons simplement que lorsque l'ETC est affiliée au système de décompte de trafic national ou à une communauté tarifaire des transports publics, le chiffre d'affaires imposable pour l'ETC est représenté par les recettes de trafic qui lui sont créditées par le décompte de trafic central ou par la communauté tarifaire des transports publics. Au surplus, pour ce qui est du chiffre d'affaires réalisé par l'ETC lors de la vente de propres titres de transports, non décomptés avec la centrale, celui-ci doit être déclaré selon le principe des contre-prestations convenues. La seconde méthode, accordée par l'AFC sur la base de l'art. 58 al. 3 LTVA, prévoit que l'ETC établisse son décompte au moyen du taux d'impôt forfaitaire. Ce taux ne sert cependant que de multiplicateur pour déterminer le montant de l'impôt dû et ne doit par conséquent pas être indiqué sur les factures. Cette méthode a l'avantage de simplifier l'établissement de la deuxième partie du décompte, puisqu'il n'est plus nécessaire de calculer l'IP sur les charges, ni de calculer de REDIP en cas d'obtention de subventions et autres contributions des pouvoirs publics¹¹¹.

A contrario, lors de l'application de la méthode dite normale, le versement de subventions entraîne aussi une réduction proportionnelle de la DIP¹¹². En effet, les contributions allouées par la Confédération, les cantons ou encore les communes, sur la base d'un mandat de prestations ou pour couvrir des déficits doivent également être considérés comme des subventions et autres contributions des pouvoirs publics, de même que les prêts accordés à des conditions préférentielles. Ainsi, dans la mesure où les subventions et contributions des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation imposable, le destinataire desdites subventions et contributions doit réduire la DIP proportionnellement. Il existe toutefois deux types de contributions : les contributions (ou subventions) pour investissements et les contribution pour fonctionnement (ou d'exploitation)¹¹³.

En revanche, lorsque l'ETC réalise une prestation en vertu d'un contrat de mandat ou d'un contrat d'entreprise, il ne s'agit plus d'une subvention ou d'une contribution des pouvoirs publics mais bien d'une contre-prestation imposable. Pour reprendre l'exemple de la pratique administrative, tel est le cas d'une communauté scolaire qui rembourse à l'ETC les frais de mise à disposition gratuite de ses élèves de transports publics¹¹⁴.

111 B 610.540-10, p. 8s.

112 Arrêt non publié du 6 juillet 2001 dans la cause B. (2A.111/1999) consid. 5: confirmation de la jurisprudence publiée in ATF 126 II 443, traduit in RDAF 2001 II 75, in : Code TVA, art. 38, p. 217; SUDAN, p. 422.

113 B 610.540-10, p. 13.

114 Ibidem.

3.6.1.1 Contributions pour investissement

Il faut distinguer dans les contributions pour investissement les contributions à fonds perdu et les prêts des pouvoirs publics. En effet, suivant qu'il s'agit de l'un ou de l'autre, le traitement de la REDIP n'est pas le même.

Si l'on considère d'abord une contribution pour investissement à fonds perdu. Il s'agit de contributions qui ne sont pas remboursables. En conséquence, l'ETC doit réduire l'IP afférent aux investissements proportionnellement à la contribution à fonds perdu par rapport au montant total de l'investissement. L'ETC ne peut ainsi récupérer que l'IP grevant la part d'investissements qui n'a pas été financée par les contributions à fonds perdu¹¹⁵.

Si l'on regarde maintenant le cas des prêts des pouvoirs publics, lorsque ceux-ci servent à financer des investissements, ce type de financement est alors considéré par l'AFC comme un financement par des fonds étrangers. Le prêt peut ainsi être effectué avec ou sans intérêts, remboursable avec ou sans conditions. En conséquence, l'ETC a le droit de déduire l'IP afférent à ces investissements. Cependant, s'il est ultérieurement renoncé au remboursement du prêt des pouvoirs publics et que celui-ci fait l'objet d'un amortissement, ce dernier est alors considéré comme une contribution pour fonctionnement et entraîne par conséquent une REDIP¹¹⁶.

3.6.1.2 Contributions pour fonctionnement

Lorsqu'une ETC reçoit des contributions pour fonctionnement et/ou des prêts à des conditions préférentielles, c'est-à-dire remise partielle ou totale des intérêts, l'ETC doit réduire la DIP. A ce titre, les ETC doivent en règle générale calculer la REDIP sur la base du taux forfaitaire déterminé par l'AFC et l'Office fédéral des transports. Ainsi, il faut multiplier le montant des subventions d'exploitation reçues par le taux forfaitaire afin d'obtenir le montant de la REDIP¹¹⁷. Il convient à cet égard de préciser que le taux a été modifié au 1^{er} janvier 2004, pour passer de 2,7% à 3,5% actuellement. En outre, l'application de ce taux forfaitaire permet de ne pas calculer de REDIP supplémentaire pour l'obtention de prêts à des conditions préférentielles. Finalement, le taux forfaitaire prend en compte les remboursements de l'impôt sur les huiles minérales, celles-ci ne doivent ainsi pas être ajoutées¹¹⁸.

115 B 610.540-10, p. 13s.

116 B 610.540-10, p. 14s.

117 B 610.540-10, p. 15ss.

118 Communication concernant la pratique du 30 janvier 2004 relative au relèvement du taux forfaitaire pour le calcul de la REDIP en raison de contributions d'exploitation (subventions) des pouvoirs publics de 2,7% à 3,5% au 1er janvier 2004 en matière d'ETC.

3.6.1.3 *Autres particularités*

Si l'ETC exerce une activité accessoire, il convient alors d'appliquer, en sus de la méthode forfaitaire, les règles classiques sur la REDIP en cas d'activité accessoire. Tel est également le cas lors de la réalisation d'une activité exclue du champ de l'impôt, en particulier d'opérations de change, les règles générales sur la REDIP relatives aux activités exclues du champ de l'impôt s'ajoutent à l'application de la méthode forfaitaire¹¹⁹.

3.6.2 **Collectivités publiques**

Au terme de l'art. 23 al. 1 LTVA, les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes, de même que les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et les organismes chargés de tâches de droit public sont assujettis si leurs prestations commerciales dépassent la limite du chiffre d'affaires minimal déterminant et si le chiffre d'affaires des prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques excède le montant de 25 000 francs par année. Ces services, institutions, personnes et organismes ne sont pas assujettis pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de la puissance publique, même s'ils perçoivent des émoluments, des contributions ou des taxes pour ces prestations. L'art. 23 al. 2 LTVA énumère ensuite les activités qui sont notamment réputées professionnelles ou commerciales, et par conséquent imposables. L'assujettissement des collectivités publiques pour les prestations que celles-ci ne fournissent pas dans l'exercice de la puissance publique, dans la mesure où les conditions sont remplies, est justifié par un souci de non distorsion de concurrence¹²⁰. « Une collectivité publique agit dans l'exercice de la puissance publique lorsqu'elle astreint, par arrêté ou par décision, une ou plusieurs personnes à agir, à s'abstenir ou à tolérer une situation. La puissance publique se caractérise en général par l'existence d'un rapport de subordination et par le fait que la collectivité publique peut exercer une contrainte sur le citoyen en se fondant sur une réglementation de droit public »¹²¹. Il convient finalement d'ajouter que, conformément à l'art. 23 al. 4 LTVA, les collectivités publiques peuvent demander à être imposées globalement ou par groupes de services.

119 B 610.540-10, pp. 17 et 25.

120 ATF 125 II 480 [f] consid. 6c = Archives 69 740 = RF 1999 752 = RDAF 2000 II 69 = JdT 2000 I 815, in Code TVA, art. 23, p. 146.

121 Archives 69 882 consid. 4b = RF 2000 55, trad. In RDAF 2000 83 ; Archives 70 163 [f] consid. 6b = SJ 2000 I 396; Archives 70 764 consid. 4b; Archives 71 157 consid. 4b = RF 2001 55, trad. In RDAF 2003 II 256 ; Archives 72 226 consid. 4.3 avec condensé [f] in Archives 73 36, rés. In RF 2002 671, trad. In RDAF 2002 II 265 ; arrêt non publié du 3 août 2000 [f] dans la cause C. [2A.527/1998] consid. 5a/bb, in : Code TVA, art. 23, p. 147.

Quant au traitement de l'IP, de sa déductibilité ou de sa réduction, il convient de procéder à un certain nombre de distinctions. En effet, s'agissant de collectivité publique, la question de la DIP est délicate, puisque la détermination de celle-ci requiert la prise en compte des activités accomplies dans l'exercice de la puissance publique ainsi que les activités exclues du champ de l'impôt qui n'ouvrent pas droit à la récupération de l'IP, ainsi que du financement par le biais des ressources du budget général de la collectivité publique¹²². Nous traiterons ainsi des règles générales de la DIP en relation avec les collectivités publiques. Nous n'aborderons en revanche pas la question du financement spécial, dans la mesure où il s'agit là d'un aspect extrêmement technique et complexe et qui ne touche que les collectivités publiques.

3.6.2.1 Principes généraux de la DIP en matière de collectivités publiques

D'un point de vue général, le mécanisme classique de la DIP s'applique aux collectivités publiques. En effet, si les biens et prestations de services acquis par une collectivité publique assujettie ne servent qu'à la réalisation d'activités imposables, l'intégralité de l'IP peut-être déduit. Demeure cependant réservé l'IP afférent aux frais de boisson et de nourriture, lequel n'est déductible qu'à hauteur de 50%, conformément à l'art. 38 al. 5 LTVA. Si par contre les dépenses servent également à la réalisation d'activités exclues du champ de l'impôt, la DIP doit être réduite proportionnellement. Finalement, si les biens et prestations de services acquis par la collectivité publique ne servent qu'à la réalisation d'activités exclues du champ de l'impôt ou d'activités relevant de la puissance publique, aucune DIP n'est possible¹²³. Au surplus, les règles sur le DUIP sont également applicables aux collectivités publiques. La REDIP se calcule sur la base d'une clef de répartition définie au début de l'assujettissement et applicable pour les trois premiers trimestres. Au quatrième trimestre cette clef doit être recalculée et il doit, le cas échéant, être procédé aux corrections nécessaires. C'est ensuite cette même clef qui servira provisoirement à calculer la REDIP des trois premiers trimestres de l'année suivante.

Il est toutefois intéressant de relever quelques particularités propres aux collectivités publiques. En effet, dans le cas de biens mobiliers acquis par un service non assujettis, ceux-ci n'ouvrent pas droit à la DIP, quand bien même ils seraient partiellement utilisés par des services assujettis. Au surplus, les imputations réalisées au niveau interne entre un service assujetti et service non assujetti ne sont jamais soumises à la TVA. Par conséquent, aucune DIP n'est possible à ce titre. Par ailleurs, en matière immobilière, il convient de préciser qu'un service assujetti, bénéficiant d'un financement

122 RIVIER / ROCHAT PAUCHARD, p. 192.

123 B 610.540-18, p. 26s.

spécial, est autorisé à déduire l'IP, si tant est que le financement des dépenses soit assuré par des taxes affectées et que lesdites dépenses soit réparties entre les services touchés en fonction des coûts effectifs¹²⁴.

3.6.3 Secteur bancaire¹²⁵

Lorsqu'une banque est assujettie à la TVA, celle-ci dispose de la possibilité d'appliquer le forfait de l'IP spécifique à la branche bancaire, appelé « forfait bancaire ». Soulignons que ce forfait bancaire a fait l'objet d'intenses discussions et négociations entre l'AFC et l'Association suisse des banquiers (*ci-après* : ASB). En conséquence, l'AFC refuse d'individualiser un forfait bancaire pour tenir compte des spécificités d'un établissement bancaire. Au contraire, l'AFC considère que son seul interlocuteur en matière de modifications dudit forfait est l'ASB.

Grâce au forfait bancaire, l'établissement du décompte TVA est simplifié et les travaux administratifs facilités, étant donné que le montant de l'IP déductible ne doit pas être déterminé de manière précise. Cependant, afin de pouvoir appliquer ce forfait simplifié, les banques doivent respecter un certain nombre de principes.

D'abord, seul l'IP afférent à des prestations étant comprises dans le domaine d'utilisation du forfait d'IP peut être déterminé approximativement. Font partie de ce domaine d'utilisation toutes les activités typiquement propres à une banque. A contrario, ne font pas partie du domaine d'utilisation du forfait et par conséquent nécessitent une détermination précise du montant de l'IP les activités suivantes :

- Le commerce de métaux précieux (seulement l'achat de métaux précieux),
- La location ou l'affermage d'immeubles,
- Les activités appartenant à un secteur étranger à la branche bancaire.

Concernant ce dernier point, afin de déterminer si une activité appartient à un secteur étranger à la branche, la pratique administrative donne des « critères principaux », lesquels sont la régularité et l'importance financière, qui sont cumulatifs. Au surplus, la pratique administrative donne des indices, positifs et négatifs, dont il faut tenir compte pour déterminer si une activité est attribuable à un secteur étranger à la branche. Nous n'entrerons cependant pas dans le détail desdits indices.

124 B 610.540-18, p. 26.

125 B 610.540-14, p. 72ss.

Il peut arriver que, dans le cadre de l'utilisation du forfait bancaire, un changement d'affectation se produise. Cependant, il convient dans ce contexte d'être diligent quant au traitement TVA auquel il faut procéder. En effet, un changement d'affectation dans le cadre du domaine d'utilisation du forfait a lieu lorsqu'un bien ou une prestation de service affecté avant à une activité imposable est ensuite utilisé pour une activité exclue du champ de l'impôt. Dans ce cas, aucune correction de l'IP ne devra être apportée. En effet, le forfait bancaire tient déjà compte du DUIP ou de l'imposition de prestations à soi-même en cas de changement d'affectation dans le cadre du domaine d'utilisation du forfait. En revanche, un changement d'affectation hors du domaine d'utilisation du forfait s'entend lorsqu'un bien ou une prestation de service précédemment utilisé pour une activité dans le domaine d'utilisation du forfait est ensuite affecté à une activité hors du domaine d'utilisation du forfait. Le DUIP ainsi que l'imposition de prestations à soi-même doivent alors s'effectuer conformément à la méthode classique.

La pratique administrative fixe encore des prescriptions quant à la tenue de la comptabilité et détaille également la procédure pour déterminer le forfait d'IP. Ces deux points n'étant cependant pas étroitement lié avec le sujet du présent mémoire, nous ne les aborderons pas ici.

D'expérience, nous avons pu constater qu'à notre connaissance, tous les établissements bancaires sont au bénéfice du forfait. En effet, cela simplifie sensiblement la gestion de l'IP. Nous pensons d'ailleurs qu'il serait souhaitable qu'un tel système qui a fait ses preuves dans le domaine financier soit applicable à d'autres entités actives dans le domaine financier¹²⁶.

3.6.4 Le cas particulier des fondations¹²⁷

Il convient en premier lieu de rappeler que la fondation est un cas particulier. En effet, pour créer une fondation, il faut qu'un patrimoine soit affecté à un but déterminé. Toutefois, aucun montant minimum n'est prévu par la loi pour le capital d'une fondation. Au surplus, dans la mesure où la fondation est un patrimoine indépendant, celle-ci ne peut pas avoir de membres, de même qu'il ne peut y avoir de participation des fondateurs ou de tiers au capital.

Du point de vue de la TVA, les fondations peuvent être assujetties en qualité de personnes morales. Il faut cependant distinguer les cas, suivant que l'activité de la fondation est financée par des contre-prestations imposables ou par des contributions de tiers. Dans le premier cas, la fondation

126 Gérants de fortune, sociétés financières sans statut bancaire.

127 Communication concernant la pratique du 3 mars 2006 relative au financement de fondations par des tiers.

est traitée de manière analogue à celle d'un assujetti ayant une autre forme juridique (telle par exemple qu'une société anonyme). La seconde hypothèse engendre en revanche quelques particularités. En matière de TVA, les cas de financement par des tiers suivants sont à distinguer : financement par le(s) fondateur(s), financement par d'autres personnes, financement par le revenu du patrimoine de la fondation. Sans entrer trop en détail dans le sujet, précisons simplement que dans le premier cas, le traitement TVA dépend du traitement comptable dudit patrimoine. En conséquence, c'est seulement si le patrimoine (ou plutôt ce qui le constitue) est comptabilisé comme un produit affectant le résultat et qu'il sert au financement de prestations acquises, il doit alors être considéré comme un don et entraîne par conséquent une REDIP. S'agissant du financement par d'autres personnes que le(s) fondateur(s), celui-ci doit être qualifié de don et entraîne par conséquent une REDIP. Finalement, dans le cas du financement par le revenu du patrimoine de la fondation, conformément à la jurisprudence du TF¹²⁸, la DIP n'est admise que si les prestations imposables acquises en amont servent à la réalisation d'une activité imposable. L'utilisation de telles prestations pour une activité imposable ultérieure n'est pas suffisante. Le TF admet ainsi la DIP proportionnellement au chiffre d'affaires imposable. Par conséquent, si l'acquisition de prestations n'est pas affectée et donc financée par une activité imposable, mais par le revenu du patrimoine de la fondation, l'IP n'est alors pas déductible.

128 Arrêts du TF rendus le 1er décembre 2004, [2A.348/2004], [2A.349/2004],[2A.350/2004], [2A.351/2004].

4 Euro compatibilité du régime suisse avec le système européen

4.1 Généralités¹²⁹

Avant d'entamer l'analyse de l'euro compatibilité du système suisse, il est primordial d'éclaircir quelques divergences de terminologie entre le droit suisse et le droit communautaire. Ceci nous permettra ainsi d'établir clairement le sens qu'il conviendra de donner aux termes utilisés pour la suite du présent mémoire. En effet, les notions d'opérations exclues du champ de l'impôt, respectivement d'opérations exonérées, ne répondent pas exactement à la même définition en droit suisse et en droit communautaire. Si l'on examine les règles communautaires, l'on s'aperçoit qu'une opération hors du champ d'application de l'impôt est une opération ne constituant pas une activité économique « effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel »¹³⁰. Par conséquent, ces opérations ne sont pas soumises à la TVA et n'ouvrent pas droit à la récupération de la TVA d'amont ou IP selon la terminologie suisse. Ce type d'opération au niveau communautaire trouve notamment son équivalent en droit suisse dans les dividendes. S'agissant des opérations exonérées au sens du droit communautaire, celles-ci entrent dans le champ d'application de la TVA mais n'y sont pas soumises en application de la 6^e Directive. Nous pouvons notamment mentionner à titre d'exemple les opérations bancaires, financières ou encore médicales. Ces opérations exonérées au sens du droit communautaire sont donc l'équivalent des opérations dites exclues du champ en vertu de l'art. 18 LTVA. Par voie de conséquence, et de manière similaire au système suisse, ces opérations ne sont pas soumises à la TVA et n'ouvrent ainsi pas droit à la récupération de la TVA d'amont. Ce principe souffre cependant d'exceptions s'agissant des livraisons intracommunautaires et des exportations. En effet, ces opérations exonérées ouvrent néanmoins droit à récupération de la TVA d'amont¹³¹. Au terme du présent paragraphe, nous ne pouvons par conséquent que constater l'incompatibilité terminologique du système suisse avec celui de l'Union Européenne !

4.2 Mécanisme de la REDIP en droit communautaire¹³²

Le système communautaire doit être appréhendé en deux étapes. La première a trait au type d'assujettissement, total ou partiel, et la seconde au caractère redevable, total ou partiel, de

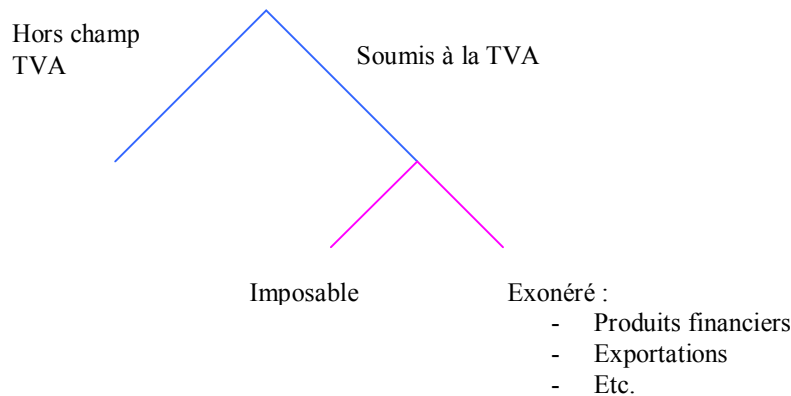
129 STRAUB, pp. 760-767.

130 Art. 2 6^e Directive.

131 Art. 28 septies 3 6^e Directive.

132 STRAUB, pp. 760-767.

l'assujetti. Schématiquement, le système peut être représenté de la manière suivante :



Ainsi, l'assujetti qui ne réalise que des opérations soumises à la TVA sera un assujetti total et celui qui réalise des opérations soumises à la TVA et des opérations hors du champ d'application de la TVA sera un assujetti partiel. Ensuite, s'agissant des opérations soumises, si l'assujetti ne réalise que des opérations imposables il sera redevable total. En revanche, si celui-ci réalise des opérations imposables et des opérations exonérées, il sera alors redevable partiel. En définitive, les quatre cas de figures suivants peuvent se présenter :

- **Un assujetti total redevable total** : cela signifie que l'assujetti ne réalise que des opérations dans le champ d'application de la TVA, toutes imposables ;
- **Un assujetti total redevable partiel** : l'assujetti réalise uniquement des opérations soumises à la TVA, mais une partie est imposable et l'autre exonérée ;
- **Un assujetti partiel redevable total** : l'assujetti a des activités hors du champ d'application de la TVA et des activités soumises à la TVA, et parmi celles-ci, toutes sont imposables ;
- **Un assujetti partiel redevable partiel** : l'assujetti effectue des activités hors du champ de la TVA ainsi que des activités soumises à la TVA, parmi lesquelles certaines sont imposables et les autres exonérées.

Conformément aux art. 17ss de la 6^o Directive, les seules opérations qui ouvrent droit à récupération de la TVA d'amont sont celles qui sont situées dans le champ d'application de la TVA et qui sont imposables. N'ouvrent ainsi pas droit à récupération de la TVA d'amont les opérations situées hors du champ d'application de la TVA, telles par exemples que la perception de dividendes, ainsi que les opérations situées dans le champ d'application de la TVA, mais exonérées. Ainsi, dans l'hypothèse où un assujetti réalise des opérations situées dans le champ

d'application de la TVA, mais imposables pour une partie d'entre elles et exonérées pour les autres, en d'autres termes, lorsqu'un assujetti est redevable partiel, conformément à l'art. 17 § 5 1^{er} alinéa de la 6^e Directive, *«la déduction [de la TVA afférente aux biens et services utilisés à la fois pour des opérations imposables et des opérations exonérées] n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.»* A ce titre, l'art. 19 § 1 de la 6^e Directive précise, à l'attention dudit assujetti, comment calculer un prorata de déduction : celui-ci *«résulte d'une fraction comportant au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, TVA exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'art. 17 § 2 et 3 [et] au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, TVA exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction»*¹³³, telles que les opérations exonérées. Nous vous renvoyons à cet égard à l'exemple présenté dans l'Annexe IV.

Nous pouvons ainsi constater que seules les opérations situées dans le champ d'application de la TVA sont prises en compte pour la détermination de ce prorata de déduction, à l'exclusion des opérations exclues du champ d'application de la TVA. Par ailleurs, l'article 19 § 2 de la 6^e Directive précise que, par dérogation au § 1, *«il est fait abstraction du montant de chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières ou financières ou à celles visées à l'article 13 sous B sous d)¹³⁴, lorsqu'il s'agit d'opérations accessoires»*¹³⁵. En conséquence, nous remarquons que le système communautaire ne connaît pour le calcul du prorata de déduction, équivalant à la REDIP dans le système suisse, qu'une unique méthode, telle que décrite ci avant.

4.3 Comparaison entre le système suisse et le système communautaire

Une fois constatée une incompatibilité terminologique entre les systèmes suisse et communautaire, nous pouvons remarquer que ces divergences formelles révèlent un système relativement similaire quant au fond. En effet, la composition de la base de calcul relative à chacune des deux méthodes est similaire. Le régime communautaire tient compte des chiffres d'affaires imposables et exonérés pour déterminer le prorata de déduction et le droit suisse intègre dans sa base de calcul les chiffres d'affaires imposables, exonérés et exclus. Cependant, comme nous l'avons exposé précédemment, ces notions se recoupent.

133 Art. 19 § 1 de la 6^e Directive.

134 Parmi les opérations visées, figurent (liste non exhaustive) l'octroi et la négociation de crédits, la négociation et la prise en charge d'engagements, les opérations, y compris les négociations, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements,..., les opérations portant sur les devises, la gestion des fonds communs de placements,... Certaines opérations peuvent néanmoins faire l'objet d'une option pour l'assujettissement à la TVA (par exemple certaines opérations de crédit pour les recettes autres que les intérêts,...).

135 Art. 19 § 2 de la 6^e Directive.

Il demeure au surplus une différence fondamentale entre les deux systèmes : l'unicité de la méthode de calcul du prorata de déduction en droit communautaire, face à la multiplicité des méthodes de calcul de la REDIP en droit suisse.

Les points mis en lumière ne constituent cependant que l'aspect pratique et même mathématique des différentes méthodes de calcul. Cependant, si l'on prend un peu de recul et que l'on examine cela d'un point de vue plus général, nous pouvons constater que les systèmes suisse et communautaire sont relativement proches, quant au principe. En d'autres termes, les résultats auxquels aboutissent l'une et l'autre méthode sont similaires. Les moyens d'y parvenir sont cependant différents. Nous pensons ainsi que nous pouvons prétendre à une euro compatibilité du système suisse de calcul de la REDIP avec le système européen de calcul du prorata de déduction, le Conseil Fédéral y met d'ailleurs un point d'honneur.

Si l'on dresse maintenant un bilan des avantages et inconvénients que peuvent présenter chacune desdites méthodes, voilà ce que nous pouvons relever :

- Le système suisse, grâce à sa plus grande variété de méthodes mises à disposition du contribuable, est plus proche de la réalité économique des entreprises. En effet, la possibilité est offerte à chaque assujetti de choisir la méthode de REDIP qui lui convient le mieux, dans la mesure où cela n'entraîne pas d'avantage ou de désavantage fiscal notable. Indépendamment du fait que cette dernière notion est très floue, chaque assujetti reste libre de choisir la méthode qui lui paraît la plus appropriée à sa société ;
- Le pendant de cette grande liberté de choix est l'insécurité juridique, en particulier en raison de cette notion « d'avantage ou de désavantage fiscal notable ». Comme nous l'avons dit plus haut, cette notion est très floue et seule l'AFC peut en déterminer les contours au gré de ses propres critères de décision, malheureusement pas toujours évidents du point de vue des assujettis. Cette problématique est accentuée par l'un des principes phare de la TVA : l'auto-taxation. En effet, l'assujetti est libre de choisir la méthode qu'il estime appropriée à l'établissement du décompte TVA de sa société. Il est au surplus, et conformément au principe de l'auto-taxation, responsable du calcul du montant de l'impôt dû et de la DIP. De plus, lors de la remise du décompte, aucune vérification n'est réalisée par l'AFC pour déterminer si la méthode appliquée par l'assujetti est conforme aux critères de l'AFC en la matière. Cependant, si l'AFC devait décider de contrôler l'assujetti, seule sa décision fait foi. Par conséquent, si l'AFC estime que la méthode utilisée n'est pas adéquate et qu'elle entraîne un avantage ou un désavantage fiscal notable, celle-ci est en droit de redresser l'assujetti. A cet égard, et conformément aux art. 49 et 50 LTVA, le délai

de prescription en cas de contrôle est de 5 ans. Les conséquences financières d'une telle « erreur » peuvent ainsi coûter cher à l'assujetti ;

- La multiplicité des méthodes mises à disposition de l'assujetti pour calculer la REDIP entraîne un autre inconvénient : la complexité. En effet, une telle multiplication des méthodes rend le calcul de la REDIP malaisé. Il convient dans un premier temps de déterminer laquelle des méthodes il convient d'appliquer, en espérant choisir la bonne ! Ensuite, chacune des méthodes a ses spécificités. Il est par conséquent difficile pour l'assujetti de connaître parfaitement les finesses de chacune des méthodes. Le risque d'erreur dans le calcul de la REDIP est ainsi augmenté ;
- Du point de vue communautaire, la question de la méthode est rapidement résolue, puisque une seule et unique méthode est offerte à l'assujetti pour déterminer le prorata de déduction. L'application de celle-ci est alors rendu plus aisé, dans la mesure où l'assujetti ne manipule, et donc ne doit connaître, qu'une seule méthode ;
- La question de la sécurité juridique est également réglée. Une seule méthode existe, pas de risque d'erreur quant au choix de la méthode à appliquer. L'assujetti sait quelle méthode il doit utiliser et il connaît également les conséquences qui en découlent. Il ne peut pas y avoir de mauvaise surprise à cet égard en cas de contrôle ;
- Un inconvénient quand même à l'unicité de la méthode, celle-ci est beaucoup moins flexible. Effectivement, la réalité économique de l'entreprise est beaucoup moins bien prise en compte avec une seule méthode. Celle-ci sera peut-être parfaite pour une société ou pour un type de société, mais beaucoup moins avantageux pour d'autres sociétés. Il en découle en quelque sorte une inégalité par l'usage d'une seule méthode face à la diversité de la réalité économique.

Au terme de cette analyse rapide du système communautaire par rapport au régime suisse, nous pouvons constater, en bon citoyen suisse, qu'aucune des deux méthodes n'est totalement satisfaisante. Chacune a ses avantages et ses revers de médailles. Nous pouvons même aller plus loin en disant que les avantages de l'une sont les inconvénients de l'autre. Il paraît donc utile et même approprié que la Suisse s'inspire du système communautaire, mais peut-être serait-il bien de ne pas totalement faire disparaître le système suisse au profit d'un système parfaitement euro compatible. Certaines des particularités du système suisse sont à notre avis suffisamment bonnes pour mériter d'être conservées !

5 Perspectives pour l'avenir

Après avoir dressé les contours du système TVA suisse et plus particulièrement de la REDIP, il est superfétatoire de dire que le système suisse est compliqué! En effet, il souffre un grand nombre de particularités et de spécialités, qui rendent l'application de la TVA, et tout spécialement le calcul de la REDIP, malaisé pour les assujettis. C'est dans ce contexte que se dessine une volonté, émise par le Conseil fédéral dans son rapport intitulé « Rapport du Conseil fédéral sur des améliorations de la TVA (10 ans de TVA) » (*ci-après : le Rapport*), puis de la part du Conseiller fédéral Hans Rudolf Merz, de simplifier ce système.

En effet, en nous penchant sur le « Rapport du Conseil fédéral sur des améliorations de la TVA (10 ans de TVA) », nous constatons qu'à défaut de réelle simplification, des améliorations sont pour le moins envisageables et au surplus souhaitables!

L'une des solutions évoquées par le Conseil fédéral dans son rapport a trait à la REDIP en cas de double affectation, puisqu'il s'agit là d'un « *des problèmes épineux posé par le système actuel de la TVA* »¹³⁶. Au sens du Conseil fédéral, qui tente tant bien que mal de trouver une solution à ce problème délicat, une hypothèse envisageable serait l'imposition volontaire par l'assujetti de tous les chiffres d'affaires exclus, afin de supprimer l'actuel calcul d'une REDIP, sans toutefois opter pour l'imposition au sens de l'art. 26 LTVA. Cette pratique entraînerait cependant la nécessité de supprimer la mention de l'impôt apparaissant sur la facture adressée par l'assujetti au destinataire du bien ou de la prestation de service. Cependant, dans la mesure où une telle modification de la pratique n'engendrerait qu'une faible augmentation des recettes et concernerait chaque année à peine cent assujettis, cette solution ne semblait pas emporter l'adhésion du Conseil fédéral¹³⁷. Force est cependant de constater, comme nous l'avons exposé au point 3.4.3 du présent mémoire, qu'une telle possibilité a été introduite par les modifications de la pratique valables à partir du 1^{er} juillet 2005.

Un autre point abordé par le Rapport du Conseil fédéral touche la REDIP lors de l'attribution de subventions. A cet égard, il a été demandé la suppression de l'art. 38 al. 8 2^e phrase LTVA par l'Union des transports publics. Cet article dispose qu'une REDIP doit être calculée en cas de réception de subventions non assimilables à une contre-prestation afférente à une opération déterminée. Il convient à ce titre de noter que « *le Tribunal Fédéral a [...] confirmé que les subventions versées sans contrepartie économique équivalente n'entrent pas dans le calcul de la*

136 Rapport du Conseil fédéral, p. 72.

137 Rapport du Conseil fédéral, p. 72.

TVA en tant que "subventions ou autres contributions des pouvoirs publics" mais que la DIP doit être réduite proportionnellement aux subventions reçues »¹³⁸, ce qui revient à les assimiler à des dons. En d'autres termes, la REDIP prend en compte le fait que la contre-prestation a été réduite par la subvention et que par conséquent aucun IP n'est déductible au titre de cette réduction, puisque celle-ci ne constitue pas une contre-prestation. La requête de l'Union des Transports public va donc à l'encontre des principes applicables en matière de TVA et au surplus confirmés par le TF. Par ailleurs, la solution du TF est compatible avec celle du droit communautaire, conformément à l'art. 19 al. 1 phrase 1 tiret 2 de la 6^o Directive¹³⁹.

A la lecture dudit Rapport, il apparaît qu'un autre point posait problème en Suisse, notamment en comparaison de l'Union européenne. Il s'agissait du traitement de l'IP en matière de sociétés holdings. En effet, selon la pratique administrative, les dividendes et revenus sur ventes de participations sont des activités exclues du champ de l'impôt (dans la mesure où la détention de participations est le but commercial de la société détentrice desdites participations). Par conséquent, la perception de tels revenus entraîne une REDIP. Tel n'est en revanche pas le cas en droit communautaire, puisque celui-ci qualifie les dividendes de chiffre d'affaires hors du champ d'application de la TVA. Autrement dit, les dividendes ne sont pas considérés comme du chiffre d'affaires au sein de l'Union européenne, tel que le confirme la jurisprudence de la CJCE¹⁴⁰. En application de cette jurisprudence, l'acquisition ou la détention de parts d'une société (notamment des actions) ne constitue pas une activité économique au sens de l'art. 4 al. 1 et 2 de la 6^o Directive. Ainsi, la perception de ce type de revenu n'a aucune incidence sur la récupération de l'IP puisque, comme nous l'avons exposé plus haut, le calcul du prorata de déduction ne prend pas en compte les chiffres d'affaires situés hors du champ d'application de la TVA. En droit communautaire, la détention de participation par une holding dite pure n'entraîne par conséquent pas d'assujettissement à la TVA et donc aucun droit à la récupération de l'IP. Nous constatons à ce titre que le principe est le même dans le système en vigueur en Suisse. Le cas est un peu différent s'agissant d'une holding dite mixte. En effet, si une holding, indépendamment de son activité de détention de participation, réalise une activité imposable, la société doit alors s'assujettir à la TVA. Le droit à récupération de l'IP est ainsi ouvert à la société holding mixte, si tant est que celle-ci ne réalise que des activités imposables. Si le chiffre d'affaires de la société se compose de chiffre d'affaires imposable et non imposable, la DIP est restreinte d'autant. Cependant, nous rappelons que dans la mesure où les dividendes sont considérés en droit communautaire comme hors du champ d'application de la TVA, quand bien même la société détentrice de participation devrait s'assujettir

138 Rapport du Conseil fédéral, p. 105; Arrêt du Tribunal fédéral du 11 février 2002, Archives, vol. 73, p. 147s.

139 Rapport du Conseil fédéral, p. 105.

140 Arrêt de la CJCE du 20 juin 1991 en la cause Polysar Investments Netherlands [affaire C-60/90]; Arrêt du 14 novembre 2000 en la cause Floridienne et Berginvest [affaire C-142/99].

en raison de la réalisation d'un chiffre d'affaires imposable, le prorata de déduction n'en serait pour autant pas réduit. Il est au surplus intéressant de noter que la CJCE considère que les frais relatifs à l'acquisition par une holding de participation dans ses sociétés filles sont déductibles à titre d'IP, ce qui n'est pas le cas dans le système suisse en vigueur¹⁴¹. Il est cependant important de préciser que le système suisse n'est pas si différent du système communautaire qu'il n'en a l'air sur ce point. En effet, il est mentionné à l'art. 38 al. 4 LTVA, parmi les opérations qui n'ouvrent pas droit à la récupération de l'IP, les « *activités qui ne sont pas considérées comme des opérations* ». Et comme nous l'avons mentionné précédemment, les activités situées hors du champ d'application de la TVA dans l'Union européenne n'ont aucun impact sur le droit à récupération de l'IP par l'assujetti. La distinction se fait ainsi essentiellement au niveau de la façon de traiter ou de qualifier les dividendes en droit suisse, respectivement en droit communautaire. En outre, à la suite des modifications de la pratique valables à partir du 1^{er} juillet 2005, comme nous l'avons vu au point 3.4.3 du présent mémoire, l'AFC admet maintenant qu'une société holding exerce une activité économique lorsque celle-ci réalise des prestations au bénéfice d'autres sociétés du groupe ou de tiers¹⁴².

Intéressons nous maintenant au « Rapport de P. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA », Dans les grandes lignes, l'idée de ce rapport était de ramener les trois taux constitutifs du système suisse à un taux unique et d'abolir les 25 exceptions. Le Rapport de Peter Spori est cependant sans équivoque : la simplification de la TVA suisse n'est pas pour demain! Selon ledit rapport, il semblerait en effet que le maintien de deux taux semble nécessaire. Au surplus, la suppression d'un certain nombre d'exceptions est envisageable mais pas de toutes. Monsieur Spori propose ainsi de soumettre la santé, l'éducation, la culture et le sport à la TVA, mais de maintenir exclues les opérations bancaires, les assurances et le logement¹⁴³.

Par ailleurs, une simplification telle que celle proposée par Hans Rudolf Merz ne résout pas tous les problèmes liés à la REDIP. En effet, seule une imposition de tous les revenus permettrait une réelle simplification. Tant que subsistent des exceptions, aussi peu nombreuses soient-elles, le calcul d'une REDIP est nécessaire. Et comme nous l'avons déjà évoqué plus haut, l'imposition de tous les revenus n'est pour l'instant pas envisagée.

141 BS 610.530-06, pp. 21 et 23.

142 Modifications de la pratique valables à partir du 1er juillet 2005, p. 7.

143 Cf. Rapport de P. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA.

Par ailleurs, si un tel système devait être adopté en Suisse, c'est-à-dire un système sans exceptions, il surviendrait alors en Suisse un risque de « paradis TVA ». En effet, la suppression des 25 exceptions ainsi que l'adoption d'un taux unique réduit, ne seraient pas en ligne avec le système européen et la 6^e Directive. A notre sens, à une époque où la volonté politique est plutôt à l'harmonisation et à l'euro compatibilité, de telles mesures doivent être envisagées avec beaucoup de prudence. En outre, la pression de l'OCDE et de l'Union européenne étant déjà forte sur certains éléments de notre imposition directe, il ne serait pas souhaitable d'avoir un nouveau front.

Ainsi, au terme de ce rapide survol des perspectives pour l'avenir en matière de TVA, nous pouvons constater que la TVA n'est pas encore, et de loin, un impôt aussi simple que beaucoup le souhaiterait. Toutefois, bien des améliorations sont encore à apporter au système actuel.

6 Conclusion

Au terme du présent mémoire, il semble que le mot clef de la REDIP soit : compliqué ! En effet, il apparaît clairement que le système suisse en matière de REDIP est fort complexe, tant en raison des diverses méthodes de REDIP qu'en raison, paradoxalement, des simplifications relatives à des domaines particuliers qui viennent s'ajouter.

Nous constatons également que les modifications de la pratique n'en sont pas toujours. Il semble en effet que lesdites simplifications s'avèrent plus difficiles à mettre en œuvre. Il règne au surplus un flou quand à l'application de ces méthodes, en particulier en raison d'une définition trop imprécise, voire même d'une absence de définition « d'avantage ou désavantage fiscal notable ».

Ces différentes difficultés et la complexité du système conduisent à de fréquentes reprises en cas de contrôle TVA externe. En effet, toute la responsabilité de l'exactitude des décomptes et en particulier du calcul de l'IP et de la REDIP repose sur les épaules de l'assujetti, conformément au principe de l'auto-taxation. Ce n'est qu'en cas de contrôle que tombe le verdict et que l'assujetti saura si la façon dont il a procédé était correcte. Si tel n'est pas le cas, les erreurs accumulées pendant cinq ans peuvent être financièrement très importantes et la facture salée !

Une solution proposée par le Conseiller fédéral Hans Rudolf Merz était la suppression des 25 exceptions et ainsi de l'art. 18 LTVA. Nous avons pu constater que cette proposition n'était pas euro compatible. Nous avons par ailleurs soulevé qu'il existerait ainsi un risque de « paradis TVA » en Suisse. Il sera à cet égard intéressant de voir l'évolution de cette volonté de simplification de la TVA, et en particulier l'impact qu'aura le Rapport de P. Spori. Il nous semble en effet que ce rapport ne soit pas la révolution tant attendue par certains, en particulier de notre Ministre fédéral des Finances. Par ailleurs, à la lecture dudit rapport, il semble que le maintien du statu quo soit suggéré sur bien des points. Nous regrettons en particulier qu'il n'est pas été fait mention d'une simplification des méthodes de calcul de la REDIP, sur l'exemple de l'Union européenne. Il aurait à notre sens été intéressant de s'inspirer de l'Union européenne sur ce point et de chercher à restreindre le nombre des méthodes de REDIP.

En conséquence, les choses semblent, comme de coutume en Suisse, évoluer et changer lentement. Cependant, il apparaît clairement qu'une simplification du système TVA suisse est en route : puisse-t-elle aussi concerner la REDIP. Il sera intéressant d'observer quand et surtout comment se manifestera concrètement cette simplification tant attendue !

TABLE DES MATIERES

1	INTRODUCTION	2
2	GÉNÉRALITÉS	3
2.1	NOTION.....	3
2.2	OBJET DE L'IMPÔT.....	4
2.3	MÉCANISME DE LA TVA.....	4
2.4	DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE.....	6
2.4.1	<i>Notion</i>	6
2.4.2	<i>Conditions matérielles</i>	6
2.4.3	<i>Condition formelle</i>	8
2.4.4	<i>Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable</i>	9
2.4.5	<i>Limitation du droit à la déduction de l'impôt préalable</i>	11
2.4.6	<i>Remboursement de la TVA à des destinataires dont le domicile ou le siège social est à l'étranger</i>	11
2.4.7	<i>Changement d'affectation</i>	12
3	RÉDUCTION DE LA DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE	13
3.1	NOTION.....	13
3.2	DIMINUTION DE LA CONTRE-PRESTATION.....	14
3.3	DOUBLE AFFECTATION.....	15
3.3.1	<i>Méthodes d'affectation</i>	16
3.3.1.1	<i>Affectation directe</i>	16
3.3.1.2	<i>Déduction totale avec calcul ultérieur de prestations à soi-même</i>	17
3.3.1.3	<i>Variantes forfaitaires</i>	17
3.3.1.3.1	<i>Variante forfaitaire 1 – attribution partielle de l'impôt préalable</i>	17
3.3.1.3.2	<i>Variante forfaitaire 2 – réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la base du chiffre d'affaires total</i>	18
3.3.1.3.3	<i>Méthode alternative – l'unité de la prestation</i>	19
3.3.1.3.4	<i>REDIP en matière de sociétés holdings</i>	20
3.3.1.3.4.1	<i>Modification de la pratique</i>	20
3.3.1.3.4.2	<i>Application inversée du taux de la dette fiscale nette</i>	21
3.3.2	<i>Simplification de la correction de l'impôt préalable en cas de revenus exclus du champ de</i>	

4	EURO COMPATIBILITÉ DU RÉGIME SUISSE AVEC LE SYSTÈME EUROPÉEN.....	44
4.1	GÉNÉRALITÉS.....	44
4.2	MÉCANISME DE LA REDIP EN DROIT COMMUNAUTAIRE.....	44
4.3	COMPARAISON ENTRE LE SYSTÈME SUISSE ET LE SYSTÈME COMMUNAUTAIRE	46
5	PERSPECTIVES POUR L'AVENIR.....	49
6	CONCLUSION	53

TABLE DES MATIERES.....	I
TABLE DES ABREVIATION.....	IV
BIBLIOGRAPHIE.....	VI

ANNEXE I	Exemple de calcul de REDIP selon la variante forfaitaire 1
ANNEXE II	Exemple de calcul de REDIP selon la variante forfaitaire 2
ANNEXE III	Exemple d'imposition d'un chiffre d'affaires exclu
ANNEXE IV	Exemple de calcul de prorata de déduction en droit communautaire

TABLE DES ABREVIATIONS

AFC	Administration fédérale des contributions
ASB	Association Suisse des Banquiers
al.	alinéa
APSE	Acquisition de prestations de services fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger
Archives	Archives de droit fiscal suisse
art.	Article
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse
B	Brochure de l'AFC concernant la TVA
BS	Brochure spéciale de l'AFC concernant la TVA
Cf.	confer (se référer à)
ch.	chiffre
CJCE	Cour de Justice des Communautés européennes
consid.	considérant
CRC	Commission fédérale de recours en matière de contributions
DIP	déduction de l'impôt préalable
6° Directive	Sixième directive 77/388/CEE (JOCE 1977 n° L 145) du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires
DP TVA	Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée
DUIP	dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable
etc.	Et caetera
ETC	entreprise de transport concessionnaire
[f]	Lorsque la langue originale d'une décision d'une autorité judiciaire est le français
<i>ibidem</i>	même endroit
Instructions	Instructions 2001 sur la TVA
JAAC	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
JdT	Journal des tribunaux

in	dans
IP	impôt préalable
let.	lettre
LT	Loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 (RS 641.1)
LTVA	Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (RS 641.20)
m²	mètre carré
m³	mètre cube
MWST	Mehrwertsteuer
N	Notice de l'AFC concernant la TVA
N°	numéro
OLTVA	Ordonnance du Conseil fédéral relative à la loi sur la TVA du 29 mars 2000 (RS 642. 201)
p.	page
pp.	pages
§	paragraphe
RDAF	Revue de droit administratif et fiscal, Lausanne
REDIP	réduction de la déduction de l'impôt préalable
Rés. in	résumé dans
Rés. trad. in	résumé traduit dans
RF	Revue fiscale, Muri/Berne
RS	Recueil systématique du droit fédéral
SJ	Semaine judiciaire
s. / ss.	suivant(e)s
TDFN	taux de la dette fiscale nette
TF	Tribunal fédéral
trad. in	traduction dans
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
v.	voir
v. ég.	voir également

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES CONSULTÉS

BAUMGARTNER Peter / SCHAÜBLE Günter, « Mehrwertsteuerrechtliche Probleme bei Holdinggesellschaften », in: *IFF Forum für Steuerrecht*, 2006/1, p. 15-28.

CAMENZIND Alois / HONAUER Niklaus, *Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA)*, Haupt, Berne 1996.

HOMBERGER Isabelle / GUT Yvo, « Nouveautés en matière de TVA – aperçu et développements », in : *l'Expert-comptable suisse*, 11/05, pp. 943-947.

LEUTENEGER Willi, *MWST-Séminar 2006 : MWST-Fragen rund um Holding-Gesellschaften*, Séminaire de la chambre fiduciaire, Saint-Gall, 30 et 31 mai 2006.

MOLLARD Pascal, « La TVA : vers une théorie du chaos ? », in : *Festschrift SRK zum 10. Geburtstag des Eidgenössischen Steurrekurskommission = Mélanges CRC à l'occasion du 10^e anniversaire de la Commission fédérale de recours en matière de contributions*, Lausanne 2004, pp. 47-92.

OBERSON Xavier, *Droit fiscal suisse*, 2^e édition remaniée, Helbing & Lichtenhahn, Bâle 2002, pp. 292-371.

OBERSON Xavier, « Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée », in : *RDAF 1997 II 33* (cité : OBERSON, *Principes directeurs*).

Rapport du Conseil fédéral sur des améliorations de la TVA (10 ans de TVA).

Rapport de P. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA .

RIVIER Jean-Marc / ROCHAT Annie, *Droit fiscal suisse : la taxe sur la valeur ajoutée*, OLF Diffusion, Fribourg 2000.

ROCHAT Annie, « La déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation : la solution suisse à l'épreuve de la TVA européenne », in : *RDAF 1997 II 72*.

SCHALLER / SUDAN / SCHEUNER / HUGUENOT, *Code TVA annotée : jurisprudence, loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTV) annotée*, Schulthess, Genève-Zürich-Bâle 2005.

STRAUB Olivier, « Opérations accessoires au sens de la TVA : vers un alignement de la pratique suisse sur la nouvelle jurisprudence européenne », in : *RF 2004 760*.

STRAUB Olivier, « TVA : la face cachée de la simplification du 1^{er} juillet 2005 », in: *Le Temps*, 7 novembre 2005, p. 21-22 (cité: STRAUB, *la face cachée*).

SUDAN Yves, « Le traitement des subventions et autres contributions publiques ainsi que des dons, legs et autres contributions volontaires dans le droit suisse de la TVA », in : *ASA (74) 2006*, p. 417-427.

PUBLICATION DE L'ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

Brochure n° 610.540-10, Entreprises de transport concessionnaires (ETC), téléphériques et remontées mécaniques.

Brochure n° 610.540-14, Finance (banques, gérants de fortune, sociétés financières, négociants en valeurs mobilières, sociétés de fonds de placement et autres).

Brochure n° 610.540-16, Régies immobilières et courtiers en immeuble.

Brochure n° 610.540-18, Collectivités publiques.

Brochure spéciale n° 610.530-06, Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation.

Communication concernant la pratique du 30 janvier 2004 relative au relèvement du taux forfaitaire pour le calcul de la REDIP en raison de contributions d'exploitation (subventions) des pouvoirs publics de 2,7% à 3,5% au 1er janvier 2004 en matière d'ETC.

Communication concernant la pratique du 3 mars 2006 : le sponsorings et dons; modification de la loi sur la TVA.

Communication concernant la pratique du 3 mars 2006 relative au financement de fondations par des tiers.

Communication concernant la pratique du 30 juin 2006 concernant la facturation par le fournisseur de la prestation (art. 37 al. 1 LTVA) – déduction de l'impôt préalable par le destinataire de la prestation (art. 38 al. 1 et 2 LTVA et art. 15a1 OLTVA) .

Modifications de la pratique valables à partir du 1^{er} juillet 2005, n° 610.526-02/f.

Notice n° 610.545-08, Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation.

Notice n° 610.545-08a, Autres simplifications de la correction de l'impôt préalable en cas de chiffres d'affaires ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable et provenant d'activités accessoires

Notice n°610.545-23, Contributions des actionnaires et des associés, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement.

ARRETS ET DECISIONS EN DROIT SUISSE

ATF 122 I 213 [f], Archives 66 242, RF 1997 28, RDAF 1997 II 204, SJ 1997 5.

ATF 123 II 295, Archives 66 384, trad. in RDAF 1997 II 743.

ATF 125 II 480 [f], Archives 69 740, RF 1999 752, RDAF 2000 II 69, JdT 2000 I 815.

ATF 126 II 44, trad. in RDAF 2001 II 75.

ATF 126 II 443, RF 2001 35, trad. in RDAF 2001 II 75.

Arrêt non publié du 3 août 2000 [f] dans la cause C. [2A.527/1998].

Arrêt non publié du 6 juillet 2001 dans la cause B. (2A.111/1999).

Arrêt du Tribunal fédéral du 11 février 2002, Archives, vol. 73, p. 147s.

Arrêt non publié du 2 juin 2003 dans la cause F. [2A.320/2002 et 2A.326/2002] 1, rés. in RF 2003 797, trad. in RDAF 2004 II 100.

Arrêt non publié du 2 juin 2003 [f] dans la cause C. [2A.461/2002], RDAF 2003 II 656.

ATF du 8 janvier 2003, [2A.43/2002].

Arrêt non publié du 1er avril 2004 [f] dans la cause U. [2A.330/2002], rés. in RF 2004 570, RDAF 2004 II 123, SJ 2004 I 468.

Arrêt non publié du 29 juin 2004 dans la cause B. [2A.520/2003], rés. in RF 2005 244.

Arrêt du TF rendus le 1er décembre 2004, [2A.348/2004].

Arrêt du TF rendus le 1er décembre 2004, [2A.349/2004].

Arrêt du TF rendus le 1er décembre 2004, [2A.350/2004].

Arrêt du TF rendus le 1er décembre 2004, [2A.351/2004].

Archives 69 882, RF 2000 55, trad. in RDAF 2000 83.

Archives 70 163 [f], SJ 2000 I 396.

Archives 70 764.

Archives 71 157, RF 2001 55, trad. in RDAF 2003 II 256.

Archives 72 226 avec condensé [f] in Archives 73 36, rés. in RF 2002 671, trad. in RDAF 2002 II 265.

Archives 73 147, rés. in RF 2002 669.

Archives 73 414 avec condense [f] in Archives 73 45, rés. in RF 2003 545.

JAAC 64.45, Archives 67 222, 1998 93.

JAAC 64.47, trad. in RDAF 2000 II 343.

JAAC 65.84, RF 2001 832.

JAAC 66.97.

JAAC 67.21 [i] avec condensé [f] in Archives 73 41, rés. in RF 2003 227.

JAAC 67.23 [f], rés. in RF 2003 225.

JAAC 67.78, rés. in RF 2003 231.

JAAC 67.81, rés. in RF 2003 551.

JAAC 67.126 , rés. in RF 2003 799.

JAAC 68.20, rés. in F 2004 236.

JAAC 68.73.

JAAC 68.127.

JAAC 68.130 [f], rés. in RF 2004 576.

ARRETS EN DROIT COMMUNAUTAIRE

Arrêt de la CJCE 29 du avril 2004, Empresa de Desenvolvimento Mineir o SGPS SA [EDM], affaire C-77/01.

Arrêt de la CJCE du 20 juin 1991 en la cause Polysar Investments Netherlands [affaire C-60/90].

Arrêt de la CJCE du 14 novembre 2000 en la cause Floridienne et Berginvest [affaire C-142/99].

ANNEXE I

Pour illustrer la variante forfaitaire 1 la pratique administrative prend l'exemple suivant (montants en milliers de francs, produits et charges sans TVA)¹:

CALCUL DE LA REDUCTION DE LA DEDUCTION DE L'IMPOT PREALABLE

Produits						
Vente ordinateurs	800					
Réparations diverses	400	1'200	80%			
Formation		300	20%			
Total intermédiaire		1'500	100%			
Intérêts bancaires		20				
Total		1'520				
Charges		sans IP	Achat de marchandises et prestations de services ²⁾	IP compte 1170	Autres charges d'exploitation et investissements ³⁾	IP compte 1171
Achat ordinateurs		60	540	41.04	60	0
Achat petit matériel		0	100	7.50	0	0
Salaires et appointem.		340	0	0	60	4.56
Frais d'énergie		0	0	0	50	3.80
Frais généraux		0	0	0	100	7.50
Total		400	640	48.54	270	15.96

¹ Brochure spéciale n°6, "Réduction de la déduction de l'impôt préalable", p. 51s.

² Charges dont l'IP a été comptabilisé dans le compte 1170 et qui donnent en principe droit à une DIP totale.

³ Les charges et investissements grevés de l'IP comptabilisés dans le compte 1171 et qui donnent droit à la déduction totale ou partielle de l'IP.

CALCUL DE L'IP DEDUCTIBLE ET DE L'IMPOT DU

Impôt sur les recettes	7.5% de	1200	91.2
IP			
Compte 1170		48.64	
Compte 1171		15.93	
Réduction de 20%		3.19	
IP déductible sur compte 1171		<u>12.77</u>	
Total de l'IP déductible		51.41	<u>51.41</u>
Impôt dû			<u><u>29.79</u></u>

CALCUL DE L'IP DEDUCTIBLE ET DE L'IMPOT DU

Impôt sur les recettes	7.5% de	1200	91.2
IP			
Compte 1170		48.54	
Compte 1171		20.52	
Total		<u>69.16</u>	69.16
Réduction de	20% de		13.83
Total de l'IP déductible			<u>55.33</u>
Impôt dû			<u><u>35.87</u></u>

ANNEXE III

Imposition d'un chiffre d'affaires exclu ¹⁾

Exemple en CHF:

Chiffre d'affaire total	1'000'000	10000%
Chiffre d'affaire imposable à 7,6%	800'000	80%
Chiffre d'affaires exclu	200'000	20%
IP déductible	40'000	

a) Réduction selon méthode forfaitaire 2 :

REDIP	20% de 40'000	8'000
	40'000	
DIP	<u>-8'000</u>	32'000
Impôt dû sur le chiffre d'affaires	800,000 <u>x 7,6%</u>	60'800
Dette fiscale	60'800 <u>-32'000</u>	28'800
Coût fiscal		8'000

b) Réduction selon nouvelle méthode simplifiée:

Impôt dû sur le chiffre d'affaires	800'000 <u>x 7,6%</u>	60'800
TVA supplémentaire	200'000 <u>x 7,6%</u>	15'200
DIP intégrale		40'000
Dette fiscale	60'800 +15'200 <u>-40'000</u>	36'000
Coût fiscal		15'200

c) Résultat:

Différence entre les deux méthodes	<u>15'200 -8'000</u>	7'200
---	--------------------------	--------------

¹⁾ Reproduction de l'exemple in : HOMBERGER / GUT, p. 945.

d) *Si option:*

Impôt dû sur le chiffre d'affaires	1'000'000 <u>x 7,6%</u>	76'000
DIP		40'000
Dette fiscale	76'000 <u>-40'000</u>	36'000
Coût fiscal		0

Car la TVA (puisque'il y a option) peut entièrement être reportée sur le client

ANNEXE IV

Calcul du prorata de déduction au sens du droit communautaire

Chiffre d'affaires hors du champ d'application de la TVA	Dividendes	50'000
Chiffre d'affaires imposable (hors TVA)	Ventes de machines	2'500'000
Chiffre d'affaire soumis à la TVA, mais exonéré	Produits financiers	1'000'000
Total		<u>3'550'000</u>
Montant de l'IP		15'000

Calcul du prorata de déduction

Chiffre d'affaires (hors TVA) imposable (donc ouvrant droit à DIP)	$\frac{2'500'000}{2'500'000 + 1'000'000}$	71.43%
Montant figurant au numérateur + chiffre d'affaires n'ouvrant pas droit à DIP		
Montant de l'IP récupérable	$\frac{15'000}{\times 71.43\%}$	10'714.29