



15.08.2018

Modification de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)

Commentaire

1. Contexte

À compter de 2019, les entreprises de vente par correspondance seront assujetties à la TVA si elles réalisent sur le territoire suisse un chiffre d'affaires annuel d'au moins 100 000 francs provenant de (petits) envois exonérés de l'impôt sur les importations (petits envois)¹ (art. 7, al. 3, let. b, LTVA). Si cette limite du chiffre d'affaires est atteinte, lorsque des livraisons sont effectuées sur le territoire suisse en provenance de l'étranger, le lieu n'est plus l'étranger, mais le territoire suisse, et les chiffres d'affaires résultant de ces livraisons sont soumis à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Cette modification permet d'éliminer les désavantages concurrentiels liés à la TVA subis par les entreprises qui effectuent ce genre de livraisons à partir du territoire suisse par rapport aux entreprises de vente par correspondance qui génèrent un chiffre d'affaires important et qui effectuent ce genre de livraisons depuis l'étranger. Cette modification nécessite la création de nouvelles dispositions d'exécution dans l'OTVA et la modification de dispositions existantes.

De plus, la nouvelle disposition légale relative au début de l'assujettissement des entreprises qui n'ont ni siège, ni domicile, ni établissement stable sur le territoire suisse requiert une modification de la procédure de remboursement.

2. Présentation du projet

L'ordonnance précise clairement que les entreprises de vente par correspondance qui seront nouvellement assujetties en Suisse en raison du volume important de leurs envois transfrontaliers exonérés de l'impôt sur les importations devront prélever la TVA sur l'ensemble de leurs livraisons de biens transportés ou expédiés. Si ces livraisons sont grevées de l'impôt sur les importations, ces entreprises pourront le déduire à titre d'impôt préalable conformément aux règles ordinaires. De plus, l'ordonnance vise à garantir que de telles entreprises de vente par correspondance ne puissent pas établir leurs décomptes à l'aide de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

¹ Art. 53, al. 1, let. a, LTVA en relation avec l'art. 1, let. d, de l'ordonnance du DFF du 2 avril 2014 régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minimale ou pour lesquels le montant de l'impôt est insignifiant (RS 641.204)

La période déterminante pour la procédure de remboursement reste l'année civile. Les entreprises n'ayant ni siège, ni domicile, ni établissement stable sur le territoire suisse qui, au cours d'une année civile, ont acquis des prestations sur le territoire suisse et qui, au cours de la même année, doivent s'assujettir à la TVA parce qu'elles ont fourni, pour la première fois, des prestations sur le territoire suisse (art. 14, al. 1, let. b, LTVA) peuvent désormais demander le remboursement de la TVA payée sur les prestations qui leur ont été facturées avant le début de l'assujettissement.

3. Commentaire des dispositions

Art. 4a

Al. 1: l'art. 7, al. 3, let. b, LTVA dispose uniquement que les livraisons sur le territoire suisse d'un bien en provenance de l'étranger sont réputées effectuées sur le territoire suisse si l'entreprise réalise un chiffre d'affaires de 100 000 francs provenant de la livraison de biens (petits envois) dont l'importation est franche d'impôt en raison du montant minime de l'impôt. Le moment auquel intervient ce transfert n'est pas défini dans la loi, mais dans l'ordonnance d'exécution. En vertu de cette dernière, le lieu de la livraison de petits envois se situe à l'étranger jusqu'à la fin du mois au cours duquel la limite du chiffre d'affaires de 100 000 francs est atteinte. À compter du mois suivant, l'entreprise est assujettie sur le territoire suisse et doit imposer à titre de livraison sur le territoire suisse tous les petits envois adressés à sa clientèle sur le territoire suisse. À défaut de cette réglementation, les entreprises de vente par correspondance devraient être en mesure d'identifier les livraisons avec lesquelles elles ont atteint la limite du chiffre d'affaires et facturer, pour la première fois, l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse sur les livraisons ultérieures. Du fait du déplacement du lieu de la livraison à partir du début du mois suivant, il suffit en revanche que l'entreprise sache au cours de quel mois elle a atteint la limite du chiffre d'affaires avec les petits envois. Toutefois, même avec cette simplification, les entreprises ne peuvent pas faire autrement que de saisir séparément les chiffres d'affaires réalisés avec des petits envois. Si l'entreprise de vente par correspondance souhaite planifier plus aisément le début de son assujettissement, elle peut s'assujettir de manière volontaire à la TVA en vertu de l'art. 7, al. 3, let. a, LTVA. Toutefois, dès que la limite du chiffre d'affaires provenant des petits envois est atteinte, l'entreprise perd le droit prévu par cette disposition de choisir de soumettre les envois à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ou à l'impôt sur les importations.

Les entreprises qui sont assujetties sur le territoire suisse pour d'autres prestations doivent également prélever l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse sur les petits envois effectués sur le territoire suisse en provenance de l'étranger lorsqu'elles atteignent la limite du chiffre d'affaires de 100 000 francs en ce qui concerne les petits envois en franchise d'impôt sur les importations.

Al. 2: si les conditions définies à l'art. 7, al. 3, let. b, LTVA sont remplies, le transfert du lieu de la prestation sur le territoire suisse ne s'applique pas seulement aux petits envois, mais de manière générale à toutes les livraisons de biens transportés ou expédiés sur le territoire suisse provenant de l'étranger effectuées par l'entreprise. L'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse est donc dû non seulement sur les petits envois, mais aussi sur les envois soumis à l'impôt sur les importations. L'entreprise assujettie doit procéder à l'importation en son propre nom et est ainsi considérée comme l'importatrice. À partir du moment où elle est assujettie, l'entreprise peut en principe déduire en contrepartie l'impôt sur les importations et tous les autres impôts préalables payés sur le territoire suisse dans le cadre de son activité entrepreneuriale.

Al. 3: l'art. 7, al. 3, let. b, LTVA ne précise pas non plus à partir de quel moment le lieu de la livraison est retransféré à l'étranger parce que la limite du chiffre d'affaires provenant des petits envois n'est plus atteinte. Étant donné qu'en vertu de l'art. 14, al. 2, let. b, LTVA l'assujettissement des entreprises étrangères prend fin à la fin de l'année civile au cours de laquelle

elles fournissent pour la dernière fois une prestation sur le territoire suisse, l'al. 3 précise que le lieu de la livraison reste également le territoire suisse jusqu'à la fin de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires résultant des petits envois n'atteint plus 100 000 francs. Donc, même si au cours de l'année il est déjà établi que la limite du chiffre d'affaires résultant des petits envois ne sera pas atteinte cette année-là, les chiffres d'affaires réalisés doivent être imposés jusqu'à la fin de l'année en question.

Al. 4: seule l'entreprise de vente par correspondance peut constater qu'elle n'atteint plus la limite du chiffre d'affaires résultant des livraisons de petits envois. Celles-ci, ainsi que les envois soumis à l'impôt sur les importations, étant déclarés ensemble, l'AFC ne peut pas savoir à combien se monte le chiffre d'affaires des petits envois. C'est pourquoi l'entreprise doit annoncer par écrit qu'elle n'atteint plus la limite du chiffre d'affaires déterminante. Si elle n'est pas assujettie pour d'autres prestations, l'AFC pourra ainsi la radier du registre des assujettis. Toutefois, l'entreprise peut aussi, en vertu de l'art. 7, al. 3, let. a, LTVA, décider de se soumettre volontairement à l'assujettissement et continuer à traiter les livraisons sur le territoire suisse de biens en provenance de l'étranger comme des livraisons sur le territoire suisse. L'al. 4 permet de garantir que si l'entreprise de vente par correspondance ne s'adresse pas à l'AFC, elle reste débitrice de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et de l'impôt sur les importations et que cette situation n'entraîne pas une modification a posteriori des conséquences fiscales, lorsque l'entreprise constate qu'elle n'atteint plus la limite du chiffre d'affaires depuis un certain temps déjà. Sinon, il existerait un risque que l'entreprise doive rembourser après coup tous les impôts préalables, tandis qu'elle resterait redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires en vertu de l'art. 27, al. 2, LTVA.

Art. 77, al. 2, let. f

Let. f: si les livraisons de biens en provenance de l'étranger expédiés ou transportés sur le territoire suisse sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse en vertu de l'art. 7, al. 3, LTVA, elles doivent être déclarées à l'aide de la méthode de décompte effective. Si l'entreprise assujettie avait la possibilité d'appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette, elle pourrait déduire un impôt préalable forfaitaire qui n'a jamais été payé sur les biens exonérés de l'impôt sur les importations. Dans une telle situation, la Confédération n'encaisserait qu'un quart environ de la TVA facturée aux consommateurs. Les fournisseurs étrangers seraient alors considérablement avantagés par rapport à leurs concurrents sur le territoire suisse.

Art. 154

L'art. 154 a été reformulé afin que les entreprises qui n'ont ni siège, ni domicile, ni établissement stable sur le territoire suisse et qui doivent s'assujettir en cours d'année civile parce qu'elles ont fourni leur première prestation sur le territoire suisse (art. 14, al. 1, let. b, LTVA) puissent demander le remboursement des impôts préalables qui leur ont été facturés avant leur assujettissement par le biais de la procédure de remboursement.

La période sur laquelle porte le remboursement correspond toujours à l'année civile (*al. 1*). D'après l'ancien art. 151, al. 1, let. b, l'entreprise ne pouvait pas faire valoir les impôts préalables facturés avant le début de l'assujettissement par le biais de la procédure de remboursement parce que la fourniture de prestations sur le territoire suisse excluait en principe l'application de cette procédure pour l'ensemble de l'année civile. Désormais, les entreprises étrangères qui acquièrent des prestations sur le territoire suisse peuvent en principe demander le remboursement des impôts préalables facturés jusqu'au début de l'assujettissement. La demande doit être déposée auprès de l'AFC en même temps que le premier décompte de la TVA (*al. 2*). Cette manière de procéder permet d'éviter que les entreprises puissent faire valoir des impôts préalables deux fois: dans la demande de remboursement et dans le décompte.

Le remboursement au prorata revêt de l'importance uniquement au début de l'assujettissement d'une entreprise étrangère. L'assujettissement des entreprises n'ayant ni siège, ni domicile ni établissement stable sur le territoire suisse prenant fin à la fin de l'année civile au

cours de laquelle elles fournissent pour la dernière fois une prestation sur le territoire suisse, la question du remboursement ne se pose pas à ce moment-là (art. 14, al. 2, let. b, LTVA).

Art. 166b

La disposition transitoire permet de savoir précisément quelles entreprises sont assujetties dès l'entrée en vigueur de l'art. 7, al. 3, let. b, LTVA. Le chiffre d'affaires réalisé l'année précédente avec des petits envois est déterminant. L'entreprise est assujettie à partir du 1^{er} janvier 2019, si son chiffre d'affaires se monte au moins à 100 000 francs en 2018 et qu'il faut présumer qu'elle effectuera aussi de telles livraisons en 2019.

4. Conséquences

L'ordonnance précise la réglementation légale par des dispositions d'exécution. Elle n'a donc aucune conséquence distincte de celles de la LTVA sur l'économie et les finances fédérales (cf. message du Conseil fédéral du 25 février 2015 concernant la révision partielle de la TVA²).

² FF 2015 2397