Philip Robinson, Britta Rehfisch, Isabelle Homberger Gut

Passage de l'Ordonnance régissant la TVA à la Loi sur la TVA

Informations nouvelles quant aux questions d'interprétation que pose le passage de l'OTVA à la LTVA*

Les publications de l'Administration fédérale des contributions (AFC) apportent des informations nouvelles quant à certaines questions d'interprétation de la nouvelle Loi sur la TVA (LTVA). Sur la base de la brochure spéciale n° 1 traitant des dispositions transitoires de la nouvelle LTVA ainsi que des Instructions 2001, les premières questions que suscitait le texte légal trouvent une réponse. Cette brochure spéciale offre aux assujettis une vue d'ensemble de la procédure à suivre dans le cadre du passage de l'OTVA à la LTVA, en particulier les délais à respecter. Le présent article a pour objet d'apporter de nouvelles informations quant aux problèmes d'interprétation et d'attirer l'attention sur les démarches à entreprendre en raison du passage à la LTVA.

1. Introduction

En tout premier lieu, il convient de saluer le fait que les imprimés, y compris les formulaires de demande nécessaires, étaient déjà disponibles, dès mi-juillet, sur internet, sur la page d'accueil de l'AFC [1]. De ce fait, bien des questions qui, sur la base du seul texte légal, étaient ouvertes ont pu trouver une réponse. Dans certains domaines, on disposait ainsi d'une certaine sécurité juridique et on a pu prendre des mesures de planification et d'optimisation fiscale.

Du reste, il était indispensable que les publications paraissent à temps car, comme cela ressort du point 3 ci-dessous, les exigences imposées aux contribuables impliquaient que certaines décisions soient prises au moment même de l'introduction de la LTVA. De manière générale, les demandes de délai échoient le 31 janvier 2001 – pour l'imposition de groupe, en principe déjà le 31 octobre 2000, dans la mesure où l'année commerciale correspond à l'année civile. Autrement dit, le temps dont disposent les personnes concernées pour analyser et optimiser la situation fiscale est extrêmement court.

Les explications qui suivent s'appuient, pour l'essentiel, sur les indications figurant dans la brochure spéciale n° 1 *«Passage de l'Ordonnance régissant la TVA (OTVA) à la Loi sur la TVA (LTVA)»* [2] ainsi que sur les dispositions transitoires de la LTVA. De plus, bien que *les Instructions* 2001 [3] n'aient pas fait l'objet d'un examen détaillé, nous nous y référons parfois pour apporter des informations complémentaires à la brochure susmentionnée.

2. Les nouveautés quant à l'interprétation de la LTVA

2.1 Assujettissement

La LTVA apporte quelques modifications essentielles concernant l'assujettissement subjectif. A titre d'exemple, citons la suppression de l'exception à l'assujettissement des sociétés holding et de domicile (art. 19 al. 1 lit. d OTVA) [4], *la non imposition* des honoraires d'administrateurs (art. 21 al. 1, 2e phrase LTVA) et l'assujettissement optionnel pour les entreprises nouvellement constituées (art. 27 al. 2 LTVA).

L'activité de *membre de conseil d'administration,* de conseil de fondation ou autres activités semblables sont qualifiées nouvellement, aux termes de l'article 21 al. 1, 2e phrase LTVA, d'activité dépendante. Partant, il n'y a plus exercice d'une activité imposable au sens de l'article 21 al. 1, 2e phrase LTVA. Selon les explications figurant dans la brochure spéciale, les honoraires des membres de conseils d'administration et autres rémunérations semblables demeurent toutefois imposables dans le cas suivant: si l'honoraire est versé à l'entreprise auprès de laquelle celui qui exerce cette fonction est employé. Il y a chiffre d'affaires imposable pour cette entreprise.

2.2 Option

Les possibilités d'option ont été fortement élargies par la nouvelle loi. Elles se divisent entre celles pour l'assujettissement subjectif, selon l'article 27 LTVA et celles pour l'imposition des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt, selon l'article 26 LTVA. La publication des Instructions et de la brochure spéciale a apporté, au moins partiellement, certains éclaircissements, notamment en ce qui concerne la procédure à suivre pour l'option à l'assujettissement des entreprises nouvellement constituées.

Option pour l'assujettissement subjectif

L'option pour l'assujettissement subjectif, d'après l'article 27 al. 1 LTVA, est en principe ouvert à toute entreprise qui n'atteint pas les limites de chiffres d'affaires prévues à l'article 21 al. 1 LTVA ou qui est exemptée de l'assujettissement aux termes de l'article 25 al. 1 LTVA. Font notamment partie de ce dernier groupe les entreprises ayant leur siège à l'étranger qui fournissent exclusivement des prestations de services au sens de l'article 14 al. 3 LTVA.

Dans les publications [5], il est clairement indiqué qu'une option comme jusqu'à présent n'est possible qu'aux conditions suivantes:

*Traduction de l'article de Philip Robinson et Britta Rehfisch paru dans l'EC 9/00 par Isabelle Homberger Gut, lic. en droit, experte fiscale diplômée, membre du centre de compétences TVA de la Chambre fiduciaire, chef du service fiscal des CFF, Berne

– le requérant doit y avoir un intérêt évident et durable. Tel est le cas par exemple s'il peut prouver soit qu'il effectue principalement des livraisons ou des prestations de services à d'autres assujettis, soit qu'il a régulièrement un excédent d'impôt préalable [6];
– la condition pour qu'il y ait option est que l'assujetti réalise un chiffre d'affaires d'au moins CHF 40 000 par an provenant soit de prestations imposables réalisées avec des assujettis sur territoire suisse ou des entreprises étrangères ayant droit au remboursement, soit d'exportations ou de prestations de services/livraisons sur territoire étranger. De la sorte, l'option demeure impossible pour les petites entreprises à faible chiffre d'affaires.

L'option peut être demandée au plus tôt pour le début du trimestre au cours duquel la demande a été adressée par écrit à l'AFC. Elle doit être maintenue pendant au moins cinq ans.

Les entreprises nouvellement constituées ont, d'après *l'article 27 al. 2 LTVA,* le droit de demander leur assujettissement à titre volontaire, dès le début de leur activité. Ainsi, elles ont la possibilité de faire valoir la déduction de l'impôt préalable, dans la phase préparatoire déjà, lors du démarrage de l'activité commerciale (location de locaux, achat de droits, frais de recherche et de développement pour la production d'un nouveau produit), alors qu'elles ne réalisent encore aucun chiffre d'affaires. Jusqu'à présent, une entreprise ne pouvait se faire inscrire dans le registre TVA que si elle pouvait prouver qu'elle effectuait déjà une activité imposable ou qu'elle réalisait déjà un chiffre d'affaires. De la sorte, l'impôt préalable grevant en particulier les prestations de services acquises avant la réalisation d'un chiffre d'affaires était souvent perdu.

L'option pour l'assujettissement pour les entreprises nouvellement constituées est soumis aux conditions suivantes:

– début d'une nouvelle activité commerciale;
– cette activité commerciale doit conduire *au plus tard dans les cinq années suivant le début de l'activité* à la réalisation d'un chiffre d'affaires annuel dépassant régulièrement les CHF 250 000.

La difficulté réside dans le fait de fixer, sur la base de critères objectifs, le moment du début de la nouvelle activité et partant le début de l'assujettissement. Les Instructions 2001 donnent au moins quelques indications sur les critères que l'AFC va retenir: elle exige que l'on rende vraisemblable le début de l'activité commerciale. Ainsi, il convient de joindre à la demande des documents prouvant le début de l'activité, tel un business-plan, un budget des investissements, des contrats d'entreprise, mandats, conventions, preuves, etc. [7]. L'exemple choisi par l'AFC – celui d'une entreprise de développement de logiciels qui ne réalise un chiffre d'affaires qu'après deux ans, soit une fois que ses produits sont connus sur le marché – donne à penser que valent comme début d'activité commerciale les travaux préparatoires qui serviront à la réalisation ultérieure d'un chiffre d'affaires.

Malheureusement, les Instructions ne disent rien quant aux conséquences que pourrait avoir le fait de ne pas atteindre, dans le délai de cinq ans, les limites de chiffres d'affaires prescrites. La question est de savoir si un refus de l'assujettissement est possible avec effet rétroactif. Le texte légal parle contre une telle possibilité, puisque l'activité doit simplement viser à réaliser un chiffre d'affaires annuel imposable dépassant régulièrement les CHF 250 000, dans les cinq ans à venir. La limite de chiffre d'affaires de CHF 250 000 ne doit ainsi, selon le texte légal, pas forcément être atteinte [8].

Option pour l'assujettissement objectif

Sous le régime de l'OTVA (art. 20 al. 1 lit. b OTVA), *l'imposition volontaire de chiffres d'affaires exclus* (option pour l'assujettissement objectif) n'était possible qu'en relation avec la vente et la location de biens-fonds, soit des livraisons. Il n'y avait aucune possibilité d'option pour l'imposition des prestations de services exclues du champ de l'impôt. L'article 26 LTVA étend de manière significative *les possibilités d'option pour les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt de sorte que cette possibilité concerne également de nombreuses prestations de services.*

Le droit à l'option s'articule de façon différente selon la prestation en cause. La LTVA différencie trois catégories d'option:

- l'option est possible dans tous les cas. En règle générale, le taux de 7,6% est applicable (art. 26 al. 1 lit. a);
- l'option est possible dans tous les cas et le taux réduit de 2,4% trouve application (art. 26 al. 1 lit. a en relation avec l'art. 36 al. 1 lit. c);
- l'option est possible, dans la mesure où il est prouvé que le chiffre d'affaires est réalisé avec des assujettis sur territoire suisse; en règle générale, c'est le taux de 7,6% (art. 26 al. 1 lit. b) qui s'applique.

Les conditions énumérées (intérêt évident et durable; durée minimale de cinq ans) concernant l'option pour l'assujettissement subjectif valent également pour l'assujettissement objectif, selon les Instructions 2001. La limite de chiffre d'affaires de CHF 40 000 ne doit cependant être respectée que dans la mesure où l'assujettissement subjectif n'est pas déjà donné sur la base des autres chiffres d'affaires imposables [9].

Les conditions relatives à l'option pour des chiffres d'affaires dont il est prouvé qu'ils sont réalisés avec des assujettis sur territoire suisse sont précisées dans les Instructions 2001. D'après le chiffre 697 des Instructions 2001, le prestataire de certaines prestations déterminées (entre autres: soins hospitaliers, traitements médicaux, livraisons d'organes humains et de sang, transfert et constitution de droits réels sur des biens-fonds, mise à disposition d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance) doit s'assurer et documenter que le destinataire de la prestation utilise cette dernière pour réaliser un chiffre d'affaires imposable ou pour lequel il a opté. La documentation doit contenir entre autres la demande d'option établie par le destinataire ainsi que la confirmation annuelle du destinataire établissant que l'option est maintenue. De la sorte, si l'un des intervenants de la chaîne révoque son option, cela peut entraîner

une réaction en chaîne comportant de fâcheuses conséquences (refus ou révocation de l'option) pour tous les prestataires se trouvant dans ladite chaîne. En outre, si la révocation de l'option a pour effet de mettre fin à l'assujettissement, il faudra établir un décompte final auquel est probablement lié le prélèvement de l'impôt de prestation à soi-même.

2.3 Base de calcul

S'agissant des prescriptions relatives à la base de calcul (art. 33, 34 LTVA), les publications de l'AFC donnent des informations détaillées concernant la détermination de la base de calcul de l'impôt de prestation à soi-même et des prestations à titre onéreux au personnel.

La *prestation à soi-même* sera nouvellement calculée, pour les biens usagés, sur la valeur résiduelle et non plus sur la valeur de marché (art. 34 al. 1 lit. b. LTVA). Le chiffre 2.2.3 de la brochure spéciale n° 1 définit comment déterminer la valeur résiduelle des biens mobiliers achetés et des biens mobiliers et immobiliers de fabrication propre. Le prix d'achat constitue le point de départ pour le calcul de la valeur résiduelle, tout comme cela ressort du reste déjà des Instructions 1997 et de l'ancienne notice n° 22. Cela dit, pour la détermination de la valeur résiduelle, on prend désormais en compte un amortissement sur le prix d'achat de 20 % pour les biens mobiliers et de 5 % pour les biens immobiliers. La première année, un amortissement complet peut déjà être effectué. Jusqu'à présent, pour les biens mobiliers, un amortissement n'était possible qu'à partir de l'année suivant l'acquisition du bien. En revanche, aucun amortissement n'était possible l'année respectivement du prélèvement et du changement d'affectation. Selon l'ancienne réglementation prévue dans la notice n° 22, aucun amortissement ne pouvait être effectué, pour les biens immobiliers, sur les deux dernières années.

A partir du 1er janvier 2001, on ne se base plus, pour les *prestations au personnel (art. 33 al. 3 LTVA),* sur le prix qui serait facturé à un tiers indépendant, mais sur la contre-prestation effectivement payée. La valeur de la prestation à soi-même constitue toutefois la base de calcul minimale (p. ex. pour des prestations cédées à un prix de faveur). Celle-ci se détermine principalement, pour les biens, en fonction du prix d'achat (voir paragraphe précédent).

Cela dit, le personnel qui, parallèlement, détient une participation déterminante dans l'entreprise est qualifié de personnes proches. Dès lors, sera déterminant pour fixer la base de calcul le prix qui serait facturé à un tiers indépendant. La brochure spéciale n° 1 précise qu'une participation de plus de 20 % vaut participation déterminante.

2.4 Exigences de forme

On attendait tout particulièrement de la nouvelle réglementation relative à la facturation d'importantes simplifications et l'abandon d'un formalisme exagéré: en effet, selon l'article 37 al. 1 lit. a et b LTVA, est également admissible, outre le nom de celui qui établit la facture resp. de son destinataire sous lequel il est inscrit au registre des contribuables TVA, le nom «qui est admis dans les relations commerciales».

Toutefois, tant la brochure spéciale que les Instructions 2001 indiquent clairement qu'il ne faut pas comprendre par là la désignation usuelle de l'entreprise, mais la désignation telle qu'elle figure au registre du commerce, au sens de l'article 944 ss CO et de l'article 47 s. de l'ordonnance sur le registre du commerce. Dès lors, on peut se demander s'il existe effectivement une possibilité de choix pour le contribuable, dans la mesure où l'inscription qui figure au registre des contribuables TVA doit en principe concorder avec celle du registre du commerce. Selon la brochure spéciale et les Instructions 2001, seule serait envisageable l'utilisation d'une autre désignation, dans la mesure où il s'agit également d'une désignation admise par le registre du commerce. Une telle pratique ne conduit cependant aucunement aux simplifications attendues en ce qui concerne les exigences de forme, de sorte que, en ce sens, la modification légale n'aura sur le plan pratique que peu d'importance (cf. *tableau 1*).

En attendant que l'AFC donne des informations complémentaires à ce sujet, il convient, notamment pour se préserver le droit à la déduction de l'impôt préalable et éviter des risques fiscaux, de veiller comme par le passé à ce que l'adresse figurant sur la facture corresponde à celle figurant au registre des contribuables TVA.

3. Dispositions transitoires

3.1 Généralités

Les dispositions transitoires se trouvent aux articles 93 ss. de la nouvelle LTVA. Pour l'essentiel, les dispositions sont reprises mot pour mot de l'OTVA, bien que, lors du passage de l'OTVA à la LTVA, on n'ait pas affaire à un changement de système, comme c'était le cas lors du passage de l'IChA à la TVA. Le système de la TVA est maintenu [10]. Ce n'est que dans la brochure spéciale qu'il est précisé qu'aucun décompte final ne doit être établi en cas de poursuite de l'assujettissement au-delà du 31 décembre 2000. En revanche, l'article 93 al. 2 LTVA, lequel pré-

Tableau 1
Exemple d'adresse pour des factures à des raisons individuelles:

avant	**aussi admissible comme désignation de l'entreprise pouvant être inscrite:**	**pas admis, la désignation complète de l'entreprise (et non pas seulement l'enseigne) étant exigée:**
Ernst Müller Restaurant Rössli 9912 Seldwyla	Restaurant Müller 9912 Seldwyla	Restaurant Rössli 9912 Seldwyla

voit une disposition particulière relative à l'échéance de la créance fiscale lorsque la contre-prestation est reçue après la date limite du 31 décembre 2000, porte à croire en réalité à un véritable changement de système. Par conséquent, chaque contribuable devrait décompter, au moment de l'échéance particulière prescrite à l'article 93 al. 2 LTVA, les prestations fournies avant la date limite et pour lesquelles il n'a pas encore été payé au 31 décembre 2000 [11]. Cela dit, selon les indications contenues dans la brochure spéciale, l'article 93 al. 2 LTVA n'a qu'un effet limité. Un décompte final ne sera en effet établi que si, en raison des nouvelles dispositions de la LTVA, l'assujettissement cesse (p. ex. pour les membres de conseil d'administration, voir ch. 2.1).

Le fait de savoir si ce sont les dispositions de l'OTVA ou de la LTVA qui trouvent application dépend en principe de la question de savoir si la prestation est soumise à TVA avant ou à partir du 1er janvier 2001. Sur ce point, nous renvoyons le lecteur aux articles 93 al. 1 et 94 al. 1 LTVA. La date de la facture ou du paiement est donc sans importance.

Comme les dispositions transitoires relatives à l'augmentation des taux n'ont pour l'essentiel pas subi de changement, on s'attardera par la suite tout particulièrement aux informations que donne l'AFC au sujet des dispositions transitoires en cas de nouvel assujettissement ou de fin d'assujettissement (art. 94 al. 2 LTVA), d'option (art. 26, 27 en relation avec l'art. 96 LTVA), de changement d'affectation (art. 42 LTVA) et pour les décomptes simplifiés pour certains contribuables (en particulier art. 59 en relation avec l'art. 96 LTVA).

Les dispositions transitoires relatives à l'augmentation des taux seront abordées brièvement au paragraphe 3.6 ci-dessous.

3.2 Assujettissement subjectif

Les modifications relatives aux prescriptions en matière d'assujettissement subjectif contraignent certains assujettis ou ceux qui n'étaient jusque-là pas assujettis à effectuer un nouvel examen des conditions de l'assujettissement. On pense notamment ici aux contribuables qui:

- parce qu'ils dépassent ou n'atteignent pas les limites de chiffres d'affaires deviennent, de par le passage à la LTVA, assujettis pour la première fois ou pour la dernière fois;
- en raison des nouvelles dispositions relatives au lieu de la prestation de services, n'effectuent plus de prestations de services sur territoire suisse et ne sont dès lors plus assujettis en Suisse (entreprises qui fournissent exclusivement des prestations de services au sens de l'article 14 al. 3 LTVA à l'étranger [«exportation de prestations de services»]);
- tombent, en tant qu'entreprises étrangères, sous l'exception de l'article 25 al. 1 lit. c, 2e phrase LTVA et deviennent assujettis subjectivement au 1er janvier 2001, car ils fournissent des prestations de télécommunication à des destinataires non assujettis en Suisse, à condition toutefois qu'ils remplissent les conditions de l'article 21 LTVA;
- ne sont plus soumis à l'impôt (p. ex. les administrateurs) ou qui sont désormais exemptés de l'assujettissement en vertu des nouvelles dispositions de la LTVA, c'est-à-dire dont l'exemption est désormais formellement levée (p. ex. sociétés holding).

Délais pour déposer les demandes

De manière générale, les entreprises pour lesquelles l'assujettissement cesse au 1er janvier 2001 ou débute à cette date doivent s'annoncer auprès de l'AFC au plus tard jusqu'au 31 janvier 2001. La radiation donne lieu à un décompte final, lequel est souvent lié au paiement de l'impôt de prestation à soi-même sur les stocks et les biens d'investissement [12].

Détermination des limites de chiffre d'affaires pour l'assujettissement

De plus, la brochure spéciale indique comment déterminer *l'assujettissement sous le régime de la LTVA*. Selon les dispositions transitoires de l'article 94 al. 2 LTVA, il faut prendre en considération les chiffres d'affaires imposables de l'année 2000 pour examiner les limites de chiffres d'affaires au sens de l'article 21 al. 1 LTVA. L'attribution des chiffres d'affaires au chiffre d'affaires imposable ou exclu intervient cependant sur la base des nouvelles réglementations de la LTVA. Si donc la question du dépassement, ou du non dépassement de la limite des CHF 75 000 se pose pour la première fois, l'examen doit absolument être fait d'ici la fin 2000, puisque l'inscription ou la radiation au registre des contribuables TVA doit, comme déjà dit, intervenir au plus tard le 31 janvier 2001.

Besoin d'agir

Le passage à la LTVA nécessite, pour les contribuables suivants notamment, qu'ils prennent certaines mesures:

Les assujettis qui, parce qu'ils dépassent ou n'atteignent pas les limites de chiffre d'affaires sont, en raison du passage à la LTVA, pour la première fois ou la dernière fois, assujettis. L'ampleur des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt a subi, dans la nouvelle LTVA, un certain nombre de modifications. Certaines prestations auparavant exclues deviennent imposables (notamment les colis postaux, la location de places de parc), d'autres sont nouvellement exclues du champ de l'impôt alors qu'elles étaient imposables sous le régime de l'OTVA (entre autres, activité de conférencier, location d'installations sportives). De plus, les possibilités d'option pour l'imposition des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt ont été sensiblement élargies.

Les assujettis dont le chiffre d'affaires devient (partiellement) imposable ou exclu du champ de l'impôt de par l'entrée en vigueur de la nouvelle LTVA, doivent observer ce qui suit:

les prestataires qui ne sont pour l'heure pas assujettis (p. ex. ceux qui louent des places de parc de longue durée) doivent examiner si les montants limites déterminant l'assujettissement au sens de l'article 21 LTVA (chiffre d'affaires > 75 000 CHF) et de l'article 25 LTVA (chiffre d'affaires ≤ CHF 250 000 et

dette fiscale ≤ CHF 4000 p. a.) sont dépassés. Si tel est le cas, ils doivent s'annoncer à l'AFC d'ici au 31 janvier 2001.

Dans le cas inverse, un contribuable doit demander sa radiation à l'AFC jusqu'au 31 janvier 2001, si son chiffre d'affaires 2000 (y compris les chiffres d'affaires nouvellement exclus du champ de l'impôt) et probablement aussi son chiffre d'affaires 2001 n'atteint plus les limites prescrites aux articles 21 et 25 LTVA.

La fin de l'assujettissement entraîne l'établissement d'un décompte final, lequel est, le cas échéant, lié au paiement d'un impôt de prestation à soi-même.

A défaut de radiation, le contribuable est réputé avoir opté pour l'assujettissement, selon la fiction légale de l'article 56 al. 3 LTVA. Dans la mesure où l'assujetti doit en principe maintenir l'option pendant cinq ans, le non respect de ce délai peut entraîner, à long terme, des conséquences fiscales qui n'étaient pas forcément souhaitées par le contribuable.

Si, malgré les nouveaux chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt, le contribuable demeure assujetti, il doit néanmoins déterminer le rapport existant entre le chiffre d'affaires imposable et exclu du champ de l'impôt sur la base des chiffres de l'année 2000, tout en prenant en considération la nouvelle liste des opérations exclues, afin de fixer la clé pour la réduction éventuelle de l'impôt préalable pour l'année 2001. Une correction de la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour 2001, sur la base des chiffres actuels, interviendra dans le dernier décompte de l'année 2001.

Le court délai au 31 janvier 2001 pour demander l'assujettissement ou la radiation impose aux entreprises des exigences élevées. Celles-ci doivent analyser avec précision leur chiffre d'affaires à la fin de l'année 2000 pour pouvoir, le cas échéant, réagir correctement.

De même, on exige des *représentants fiscaux d'entreprises étrangères* qu'ils informent ces dernières des nouveautés et des délais y relatifs et qu'ils leur disent comment agir. Pour les *«exportateurs de prestations de services»* qui ne fournissent que des prestations de services à l'étranger au sens de l'article 14 al. 3 LTVA ou pour *les entreprises étrangères qui ne fournissent que des prestations de services sur territoire suisse* et qui sont exemptées de l'assujettissement sur la base de l'article 25 al. 1 lit. c LTVA, se pose tout particulièrement la question de savoir s'ils doivent volontairement s'assujettir à la TVA (option, cf. paragraphe 3.3).

Pour les *membres de conseils d'administration* qui étaient assujettis jusqu'à présent sur la base de l'article 6 al. 1 en relation avec l'article. 17 al. 1 OTVA et dont la rémunération n'était pas bonifiée à une entreprise [13] auprès de laquelle ils étaient employés, les règles générales exposées ci-dessus trouvent application. En raison de la cessation de leur assujettissement au sens de l'article 21 al. 1 LTVA, ils doivent demander par écrit leur radiation à l'AFC au plus tard jusqu'au 31 janvier 2001. Une option pour l'assujettissement n'est pas possible. L'AFC enverra en même temps que la confirmation de la radiation un décompte final. Sur ce décompte, les administrateurs doivent indiquer les rémunérations, provenant de leurs activités éventuelles en l'an 2000, non encore reçues au 31 décembre 2000 et non encore déclarées et qui doivent encore être imposées selon l'ancien système. Enfin, il conviendra d'acquitter encore l'impôt de prestation à soi-même, dans la mesure où l'administrateur ne décomptait pas au moyen des taux de dette fiscale nette.

La *règle d'exception de l'article 19 al. 1 lit. d OTVA* (p. ex. pour les sociétés holding et les sociétés de domicile) n'a pas été reprise dans la nouvelle LTVA. Dès lors, les entreprises qui bénéficient de l'imposition privilégiée de l'article 28 LHID et qui, jusqu'à présent, ne se sont pas faites inscrire comme contribuables TVA, ce à l'encontre de la pratique de l'AFC, mais en s'appuyant sur le texte légal de l'article 19 al. 1 lit. d OTVA, doivent sérieusement et de façon urgente examiner les critères de l'assujettissement et requérir, le cas échéant, leur inscription au registre des contribuables TVA [14].

3.3 Option pour l'assujettissement subjectif

Si les limites de chiffre d'affaires fixées à l'article 21 al. 1 LTVA ne sont pas atteintes ou si l'entreprise est exemptée de l'assujettissement, conformément à l'article 25 LTVA, la possibilité existe d'être assujetti à titre volontaire, selon l'article 27 al. 1 LTVA.

Pour les petites entreprises, les «exportateurs de prestations de services» et les prestataires exemptés en vertu de l'article 25 al. 1 lit. c LTVA se pose la question de savoir si, en voulant bénéficier de la déduction de l'impôt préalable, on ne se soumet pas à des exigences (administratives) élevées. Pour les prestataires étrangers, cela peut revêtir une certaine importance si les règles de la procédure de remboursement de l'impôt préalable ne trouvent pas application. Selon le Ch. 687 des Instructions 2001, l'assujetti doit maintenir l'option pendant cinq ans au moins.

La brochure spéciale n° 1 renvoie également, s'agissant des délais et des règles de procédure à respecter, aux Instructions 2001. A ce propos, un assujettissement volontaire à l'impôt ainsi que la déduction de l'impôt préalable qui lui est liée, n'est possible au plus tôt que pour le début du trimestre dans lequel la demande d'option a été déposée. Si un assujettissement prend fin en raison de l'introduction de la LTVA (p. ex. les «exportateurs de prestations de services» en raison des nouvelles dispositions sur le lieu de la prestation de services), c'est l'article 56 al. 3 LTVA qu'il convient d'appliquer. Cela signifie qu'une option pour l'assujettissement est déjà simulée, si aucune radiation n'intervient auprès de l'AFC jusqu'au 31 janvier 2001. De la sorte, aucune demande d'option particulière ne serait nécessaire. Nous recommandons toutefois, dans ces cas, de prendre contact avec l'AFC à temps et de présenter explicitement une demande d'option.

Les entreprises nouvellement constituées qui, sur la base du chiffre d'affaires qu'elles pensent réaliser dans les cinq prochaines années, souhaitent s'assujettir volontairement à la TVA (cf. chapitre 2.2) devraient adresser à l'AFC à temps une demande écrite al-

lant dans ce sens, afin de se préserver le droit à la déduction de l'impôt préalable, l'option étant possible, selon les Instructions, au plus tôt au début du trimestre au cours duquel la demande a été faite par écrit [15]. On peut, le cas échéant, faire valoir les prétentions d'impôt préalable de périodes précédentes par le biais de la déduction ultérieure de l'impôt préalable lors du début de l'option.

De cette manière, il devrait également être possible pour les entreprises « nouvelles », fondées déjà avant l'entrée en vigueur de la LTVA, mais non encore assujetties à la TVA en raison du montant de leur chiffre d'affaires, de requérir l'option pour nouvelles entreprises, lors de l'entrée en vigueur de la LTVA, au moins à partir du 1er janvier 2001. De plus, celles-ci devraient pouvoir également déduire au moment de l'option, par le biais du dégrèvement ultérieur de l'impôt, les impôts préalables grevant des biens et prestations de services acquis avant le 1er janvier 2001, tout au moins partiellement.

Comme les critères permettant de dire ce qui vaut début d'activité n'ont jusqu'à présent pas été définis de manière exhaustive par l'AFC, il apparaît particulièrement important, pour le contribuable qui souhaite s'assujettir volontairement, sur la base de l'article 27 al. 2 LTVA, de soigneusement conserver les indices du début de son activité commerciale et de pouvoir prouver le but de ses investissements.

3.4 Option pour les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt

Si l'on veut que l'option pour les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt (assujettissement objectif) réalisés sur territoire suisse soit effective à partir du 1er janvier 2001 déjà, une demande écrite allant dans ce sens doit être remise à l'AFC au plus tard jusqu'au 31 janvier 2001. En fixant le délai pour le dépôt de la demande et les effets de l'option au 31 janvier 2001, dans le cadre du passage à la LTVA, la brochure spéciale n° 1 s'écarte des dispositions générales des Instructions 2001. Ces dernières prévoient en effet, au Ch. 684, que, de façon générale, l'option commence avec le début du trimestre au cours duquel la demande a été déposée [16]. Mais, selon les dispositions particulières de la brochure spéciale n° 1, une demande d'option déposée par exemple le 1er février 2001 ne pourra pas prendre effet au début du premier trimestre 2001, soit au 1er janvier 2001. On peut se demander si cette règle particulière concernant le 1er trimestre 2001 a vraiment été voulue par l'AFC.

Quoi qu'il en soit, une analyse du chiffre d'affaires s'impose également dans le cadre de l'option pour l'assujettissement objectif, lors du passage de 2000 à 2001. On veillera également à s'assurer, en prenant contact avec l'AFC en janvier 2001 au plus tard, des possibilités d'option pour le 1er trimestre 2001 et de la déduction de l'impôt préalable y relative.

3.5 Imposition de groupe

S'agissant de l'imposition de groupe, la constitution de sous-groupes est désormais possible, pour autant que toutes les sociétés du sous-groupe réunies sous une direction unique soient intégrées dans le sous-groupe. Désormais, selon les termes de l'article 22 LTVA, les sociétés de personnes ainsi que les personnes physiques peuvent non seulement dominer un groupe, mais également faire partie d'un groupe comme société ou personne subordonnée. La constitution d'un groupe est comme par le passé limitée aux sujets fiscaux ayant leur siège ou leur établissement stable en Suisse. De plus, l'article 22 al. 3 LTVA permet à l'AFC d'autoriser des exceptions lors de la constitution de groupes et sous-groupes. Ainsi, on peut penser que certaines sociétés puissent être exclues de l'imposition de groupe, sur demande de l'assujetti, alors même qu'elles font partie du groupe.

Selon la pratique de l'AFC, les demandes de groupe auraient dû être déposées jusqu'au 31 octobre 2000 (exception à la règle selon laquelle ces demandes doivent en principe être déposées trois mois avant le début du nouvel exercice commercial), si on veut, sur la base des nouvelles possibilités légales, qu'une imposition de groupe déploie ses effets au 1er janvier 2001. Si une imposition de groupe a déjà été octroyée par le passé, la demande ne doit pas être renouvelée pour la date du 1er janvier 2001. L'imposition de groupe doit être maintenue pendant au moins cinq ans (exception faite des cas de restructuration ou vente d'entreprises).

Du seul fait du délai fixé pour déposer lesdites demandes, il existait, avant l'entrée en vigueur de la loi déjà, une nécessité pour les entreprises d'analyser précisément les activités commerciales des entreprises du groupe ainsi que les relations entre elles, alors même que la notice relative à l'imposition de groupe n'a paru que peu de temps avant l'expiration du délai fixé aux contribuables [17]. De plus, demeurent ouvertes nombre de questions soit matérielles, telle que la question de savoir quelles sont les sociétés qui sont qualifiées de membres du groupe, soit de procédure.

3.6 Taux d'impôt

Lors de la votation populaire du 29 novembre 1998, le peuple et les cantons ont accepté «l'Arrêté fédéral sur la construction et le financement des grands projets ferroviaires», lequel prévoit entre autres que le Conseil fédéral peut augmenter de 0,1 point les taux TVA fixés dans la Constitution fédérale. Sur cette base, le Conseil fédéral a décidé, par ordonnance du 23 décembre 1999, d'adapter en conséquence les taux TVA simultanément à l'entrée en vigueur de la LTVA au 1er janvier 2001. Les publications de l'AFC indiquent clairement que les règles qui ont régi l'augmentation des taux au 1er janvier 1999 seront en principe applicables [18]. C'est pourquoi, par la suite, on se limitera à rappeler brièvement les dispositions transitoires générales.

Est en principe déterminant le moment auquel la prestation est fournie. Si la prestation est fournie dès le 1er janvier 2001, le nouveau taux d'impôt est applicable. Cependant, dans certains cas, le nouveau taux d'impôt peut aussi être applicable aux prestations fournies

Passage à la nouvelle LTVA

Qui doit prendre quelles décisions et mesures et jusqu'à quand?

No du chapitre	Qui/personnes concernées	Mesures	Délai
3.2	**Début de l'assujettissement subjectif** – Personnes qui, en raison du **dépassement** des limites de chiffre d'affaires, deviennent pour la première fois, avec le passage à la loi, assujetties, – Entreprises étrangères qui fournissent des prestations de télécommunication en Suisse à des destinataires non assujettis, – Personnes pour lesquelles l'exception à l'assujettissement a été maintenant formellement levée **(p. ex. sociétés holding)**	**Demande en vue de l'inscription dans le registre des contribuables TVA**	**31 janvier 2001**
	Fin de l'assujettissement subjectif – Personnes qui, parce qu'elles n'atteignent pas les limites de chiffre d'affaires, voient leur assujettissement cesser en raison du passage à la loi, – Entreprises qui fournissent exclusivement des prestations de services à l'étranger au sens de l'art. 14 al. 3 LTVA, – Personnes qui sont désormais exemptées de l'assujettissement sur la base des dispositions de la LTVA (p. ex. **membres de conseils d'administration**)	**Demande en vue de la radiation au registre des contribuables TVA** (lié à un décompte final ainsi qu'à une éventuelle imposition à titre de prestation à soi-même) **le cas échéant demande d'option** (voir ci-dessous)	**31 janvier 2001**
3.2	**Prestataire qui continue à être assujetti**	Détermination de la clé pour une **éventuelle réduction de la déduction de l'impôt préalable** pour l'année 2001, sur la base du rapport existant entre le chiffre d'affaires exclu et imposable ressortant des chiffres 2000, tout en tenant compte des nouveaux chiffres d'affaires exclus	**1er trimestre 2001** (correction dans le 4e trimestre 2001)
3.3	**Option pour l'assujettissement subjectif** **– D'après l'art. 27 al. 1 LTVA,** dans la mesure où les limites de chiffre d'affaires (art. 21 al. 1 LTVA) ne sont pas dépassées ou si l'entreprise est exemptée de l'assujettissement en vertu de l'art. 25 LTVA (p. ex. entreprises étrangères qui fournissent des prestations de services sur territoire suisse).	**Demande d'option** – Avec effet au 1er janvier 2001 – Au début du trimestre suivant	**– 31 janvier 2001** **– dans le trimestre concerné**
	– D'après l'art. 27 al. 2 LTVA pour entreprises nouvellement constituées	**Demande d'option** – Fondation nouvelle avant le 1er janvier 2001 – Fondation nouvelle après le 1er janvier 2001	**– ouvert (conseillé le 1er janvier 2001)** **– lors du début de l'activité**
3.4	**Option pour l'assujettissement objectif** Option pour l'imposition des chiffres d'affaires exclus (p. ex. chiffres d'affaires provenant de traitement médicaux, chiffres d'affaires des organisations d'utilité publique, opérations en relation avec les biens-fonds, etc.)	**Demande d'option** – au 1er janvier 2001 – pour le trimestre suivant	**– 31 janvier 2001** **– dans le trimestre concerné**
3.5	**Imposition de groupe** Personnes morales, sociétés de personnes et personnes physiques qui souhaitent désormais être imposées comme un groupe, resp. en sous-groupe (art. 22 LTVA) ou qui souhaitent modifier la composition du groupe	**Remise d'une demande idoine à l'Administration fédérale des contributions**	**31 octobre 2000** (le cas échéant demande sous réserve) resp. 3 mois avant le début de l'année commerciale

No du chapitre	Qui/personnes concernées	Mesures	Délai
3.7	**Dégrèvement ultérieur de l'impôt** – Changement d'affectation avant le 1er janvier 2001	– Déduction de l'impôt préalable dans le décompte TVA du 1er trimestre 2001 seulement si, au moment du changement d'affectation, aucune déduction de l'impôt préalable n'était possible sur la base de l'art. 33 OTVA (p.ex. pour les prestations de services et les biens déjà utilisés)	Décompte TVA 1er trimestre 2001
	– Changement d'affectation le 1er janvier 2001 (p.ex. début/suppression de l'assujettissement, nouvelle option, changement d'affectation partiel en raison d'une nouvelle répartition entre le chiffre d'affaires imposable et exclu)	– Déduction de l'impôt préalable dans le décompte TVA du 1er trimestre 2001	Décompte TVA 1er trimestre 2001
	– Changement d'affectation après le 1er janvier 2001	– Déduction de l'impôt préalable dans le décompte TVA au cours duquel a lieu le changement d'affectation	Décompte TVA correspondant
3.8	**Méthode simplifiée de décompte pour certains contribuables** Les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel ne dépassent pas CHF 3 millions et dont la dette fiscale atteint au maximum CHF 60 000 par an peuvent demander de décompter au moyen des **taux de dette fiscale nette**	Remise d'une (nouvelle) **déclaration d'adhésion** auprès de l'Administration fédérale des contributions, à défaut obligation de décompter selon la méthode effective pendant au moins 5 ans	**31 janvier 2001**
	Les collectivités publiques et les domaines apparentés (organisation à caractère social, écoles, hôpitaux, associations, etc.) peuvent décompter au moyen des **taux forfaitaires**	Remise d'une (nouvelle) **déclaration d'adhésion** auprès de l'Administration fédérale des contributions, à défaut obligation de décompter selon la méthode effective pendant au moins 15 ans	**31 janvier 2001**
	Pour les banques, il existe la possibilité d'appliquer un **forfait d'impôt préalable** spécifique aux banques	Remise d'une (nouvelle) **déclaration d'adhésion** auprès de l'Administration fédérale des contributions, à défaut obligation de décompter selon la méthode effective pendant au moins 10 ans	**31 janvier 2001**

avant le 1er janvier 2001. Tel est le cas lorsqu'une seule facture est établie pour des prestations qui sont fournies tant avant qu'après le 1er janvier 2001. Pour déterminer si le nouveau taux d'impôt est applicable ou non, nous renvoyons au schéma de l'AFC [19].

3.7 Changement d'affectation

En règle générale, il y a changement d'affectation [20]:

– *complet,* lorsque les biens ou services quittent l'entreprise ou, suite au changement d'affectation, sont utilisés exclusivement à des fins imposables ou à des fins non imposables;
– *partiel,* lorsque la part de l'utilisation de biens ou services, lesquels sont utilisés tant pour une activité imposable que pour une activité non imposable, se modifie.

Une nouvelle affectation totale/partielle à des fins non imposables ou étrangères à l'entreprise est constitutive, comme on le sait, de prestation à soi-même. Dans le cas inverse, lorsque le changement d'affectation conduit à une utilisation à des fins imposables ou dans le but de l'entreprise, l'article 42 LTVA, prévoyant un dégrèvement ultérieur de l'impôt de manière plus large, est désormais applicable. Celui-ci donne le droit de déduire ultérieurement l'impôt préalable grevant désormais aussi les prestations de services et les biens usagés. Sous le régime de l'article 33 OTVA, seule était possible une déduction ultérieure de l'impôt préalable grevant les biens qui n'avaient pas été utilisés avant que les conditions donnant droit à la déduction ne soient remplies.

On s'est demandé, aussi bien en doctrine que dans la pratique, quels états de fait étaient constitutifs de changement d'affectation. En particulier, la question se pose de savoir si la seule entrée en vigueur de la nouvelle loi peut entraîner automatiquement un dégrèvement ultérieur de l'impôt des biens et services utilisés désormais à des fins imposables, impôt qui, en rai-

son du très restrictif article 33 OTVA, n'avait pas pu donner droit jusqu'alors à la déduction.

La brochure spéciale n° 1 apporte maintenant quelques réponses à cette question, mais il convient également de consulter à ce sujet la brochure spéciale «Changements d'affectation». Sur la base de la brochure spéciale n° 1, on peut déjà tirer les principes suivants:

Les changements d'affectation se produisant jusqu'au 31 décembre 2000 ne peuvent pas conduire, pour le passé, à un dégrèvement ultérieur de l'impôt. L'impôt de prestation à soi-même est dû selon les règles de l'OTVA. Ce n'est que pour les changements d'affectation qui ont lieu à partir du 1er janvier 2001 que la nouvelle loi est applicable.

Cela dit, l'AFC précise encore qu'un dégrèvement ultérieur de l'impôt n'est possible sur la valeur résiduelle, à savoir sur la valeur de la part non encore utilisée au 1er janvier 2001 que «dans la mesure où le bien (ou la prestation de services) *continue* à être utilisé à des fins imposables, ...» [21]. A notre avis, ce paragraphe doit être interprété de manière que les changements d'affectation intervenus avant le 1er janvier 2001 puissent aussi conduire à un dégrèvement ultérieur de l'impôt, lorsque, lors du changement d'affectation (p. ex. en 1999), une déduction de l'impôt préalable n'était pas possible sur la base de l'article 33 OTVA. Cela peut concerner par exemple des biens qui auront déjà été utilisés avant le changement d'affectation ou des prestations de services. Le dégrèvement ultérieur n'est toutefois pas possible de façon rétroactive (p. ex. à la date du changement d'affectation en 1999), mais seulement pour la période suivant le 1er janvier 2001. Ainsi, lors de l'entrée en vigueur de la loi, on peut encore faire valoir la déduction de l'impôt préalable grevant des biens et services utilisés pour la période allant du 1er janvier 2001 jusqu'à leur fin présumée.

Outre cet état de fait, soit celui d'un dégrèvement ultérieur quasi automatique au 1er janvier 2001, d'autres états de fait conduisent, dans le cadre du passage de l'OTVA à la LTVA, à un changement d'affectation, en particulier:

– cessation de l'assujettissement au 31 décembre 2000 ou suppression de l'imposition des chiffres d'affaires au 1er janvier 2001:
selon l'article 8 al. 1 lit. d OTVA, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur les stocks et les biens d'investissement dans la mesure où l'assujetti, avant la cessation de l'assujettissement, décomptait de manière effective, c-à-d. non pas au moyen des taux de dette fiscale nette;

– nouvel assujettissement subjectif au 1er janvier 2001 ou nouvelle option pour l'imposition des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt au 1er janvier 2001:
les dispositions relatives au dégrèvement ultérieur de l'impôt selon l'article 42 LTVA sont applicables;

– le changement d'affectation partiel au 1er janvier 2001 en raison de la modification de la part de l'utilisation à des fins imposables et exclues du champ de l'impôt (p. ex. en raison du chiffre d'affaires, nouvellement imposable, provenant de la location de places de parc);
ce sont les règles de la nouvelle loi relatives au dégrèvement ultérieur de l'impôt et, dans le cas inverse, de la prestation à soi-même qui sont applicables.

S'agissant de la manière d'imposer, il convient de relever que la brochure spéciale n° 1 prévoit, ce qui est nouveau, que doivent être joints au décompte trimestriel les calculs de dégrèvement ultérieur et de prestation à soi-même.

3.8 Méthode de décompte simplifiée pour certains contribuables

On a voulu simplifier la méthode de décompte avec l'AFC pour les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas CHF 3 millions et la dette fiscale CHF 60 000. A cette fin, des taux de dette fiscale nette ont été élaborés par branche d'activité, conformément à l'article 59 LTVA. L'assujetti qui fait usage de cette simplification décompte son chiffre d'affaires envers l'AFC au moyen du taux de dette fiscale nette qui lui a été accordé. De la sorte, il évite la détermination et la déduction des montants d'impôt préalable figurant sur ses factures fournisseurs.

De même, l'article 58 al. 3 LTVA autorise les collectivités publiques ainsi que les domaines apparentés (organisations à caractère social, écoles, hôpitaux, associations, etc.) à décompter l'impôt, sans égard au chiffre d'affaires réalisé, au moyen de taux forfaitaires.

Enfin, les banques ont la possibilité, en vertu de l'article 58 al. 3 LTVA, d'adhérer à un forfait d'impôt préalable spécifique aux banques, leur évitant ainsi de décompter de manière effective.

S'agissant des taux de dette fiscale nette, taux forfaitaires et forfait d'impôt préalable pour les banques, l'entrée en vigueur de la loi représente un nouveau départ. Cela signifie que tous les contribuables qui souhaitent appliquer l'une de ces méthodes – y compris ceux qui ont, jusqu'à présent, déjà décompté selon ces méthodes –, doivent remettre à l'AFC une nouvelle déclaration d'adhésion au plus tard jusqu'au 31 janvier 2001. Il s'agit là d'un délai de forclusion. Si aucune demande d'adhésion n'est déposée d'ici au 31 janvier 2001, l'assujetti devra obligatoirement décompter de manière effective pendant un certain temps. Le décompte devra être établi de manière effective pendant le laps de temps suivant:

• Taux de dette fiscale nette	5 ans
• Forfait d'impôt préalable	10 ans
• Taux forfaitaires	15 ans

Ainsi, pour certains contribuables, le non respect du délai pour déposer la demande d'adhésion pourra avoir des conséquences particulièrement graves. La disproportion existant entre le court délai fixé et la durée pendant laquelle le contribuable est lié par sa décision est critiquable. Dans la mesure où l'on souhaite adopter la procédure de décompte simplifiée, il est vivement conseillé de prendre à temps contact avec l'AFC. Les formulaires idoines ont été envoyés aux contribuables l'automne passé.

4. Perspectives

Les publications de l'AFC, en particulier la brochure spéciale n° 1 résolvent certaines questions d'interprétation de la nouvelle loi, tout en laissant ouvertes d'autres questions, importantes, qui ressortent des dispositions légales. En font notamment partie les questions en relation avec les futures exigences de forme en matière de facturation, l'option pour nouvelles entreprises, les questions de délimitation en matière de dégrèvement ultérieur de l'impôt ainsi que la question de savoir si l'AFC appliquera avec rigueur ou non les délais fixés dans la brochure spéciale.

Notes

1 Un calendrier des publications et les publications peuvent être consultés sur internet à l'adresse http://www.estv.admin.ch/data/index-f.htm.

2 Brochure spéciale n° 1 Passage de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) à la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA), Nr. 610.530-01.

3 Instructions 2001 sur la TVA, n° 610.525.

4 Ne sont plus exemptées de l'assujettissement les sociétés de capitaux, les coopératives et les fondations au sens de l'art. 28 LHID, qui, au moins d'après le texte de loi de l'art. 19 al. 1 lit. d OTVA étaient exemptées de la TVA. Comme, en pratique, cette disposition était restée lettre morte, déjà sous le régime de l'OTVA, il n'en résulte en principe aucune modification.

5 Instructions 2001 sur la TVA, Ch. 683 ss., brochure spéciale n° 1, p. 40 s.

6 Voir également Gerhard Schafroth, Dominik Romang, L'Expert-comptable 11/99, p. 1053.

7 Instructions 2001 sur la TVA, Ch. 692.

8 Cette manière de penser est confirmée par une jurisprudence de 1996 de la Cour européenne (CJCE, jugement du 29 février 1996 relatif à l'art. 4 al. 1 et 2 de la Sixième Directive (77/388/CEE)). Ce jugement confirme que, par exemple, la qualité de contribuable ne peut pas être refusée a posteriori, lorsque, sur la base d'une étude de rentabilité confiée au début de l'activité commerciale, on décide de renoncer à cette activité avant la réalisation de chiffre d'affaires. L'arrêt se réfère notamment au principe de la neutralité de la TVA auquel renvoie également l'art. 27 al. 1 LTVA. Ce serait en contradiction avec ce principe que de refuser le droit à la déduction de l'impôt préalable suivant le déroulement des affaires si on peut prouver que les investissements avaient été effectués pour réaliser un chiffre d'affaires imposable. Mais les indices mentionnés par la Cour européenne montrent aussi qu'une délimitation – en particulier si les investissements sont destinés tant à une activité professionnelle qu'à des besoins privés – n'est pas toujours facile dans les cas d'espèce. Il est donc d'autant plus important que l'AFC concrétise les conséquences qu'entraînera le fait de ne pas atteindre les limites requises de chiffre d'affaires.

9 Brochure spéciale n° 1, p. 40 s.

10 Voir aussi Diego Clavadetscher, Andreas Wasserfallen, L'Expert-comptable 11/99, p. 1095 ss.

11 En doctrine, certains ont déjà exigé que l'art. 93 al. 2 LTVA soit abrogé ou que sa non-application soit confirmée par l'Administration. Voir à ce sujet les commentaires dans l'article de Diego Clavadetscher, Andreas Wasserfallen, L'Expert-comptable 11/99, p. 1097 s.

12 Brochure spéciale n° 1 «Passage de l'OTVA à la LTVA», p. 38 s.

13 Voir Instructions 2001 sur la TVA, Ch. 119, 120.

14 Cela concerne en particulier les entreprises dont l'inscription comme contribuable TVA a été refusée dans une phase antérieure, soit lorsque la pratique mentionnée ci-dessus n'existait pas encore, de même que les entreprises qui n'ont pas requis jusqu'à présent leur inscription, étant donné que le changement de pratique et l'obligation d'inscription qui lui était liée n'ont jamais fait l'objet d'une information formelle. Sur la base du texte de l'Ordonnance, les dernières entreprises citées arrivent à la conclusion qu'elles ne sont pas assujetties à la TVA.

15 Ch. 684 des Instructions 2001 sur la TVA.

16 Voir aussi formulaire n° 762 annexé, comme modèle, à la brochure spéciale n° 1, p. 98.

17 Voir le planning des parutions ainsi que les publications disponibles sur internet.

18 Voir brochures spéciales n° 1 et n° 1a relatives à l'augmentation des taux au 1er janvier 2001.

19 Voir brochure spéciale n° 1a, p. 7.

20 Ch. 871 s. des Instructions 2001 sur la TVA.

21 Voir brochure spéciale n° 1, p. 46.