

tax news 01/2017

TVA - Impôt sur les acquisitions

Nous souhaitons résumer, ci-après, les règles générales applicables en matière de décompte des acquisitions de prestations de services en provenance de l'étranger (« APSE » ci-après).

1. Principe de l'impôt sur les acquisitions

Sont soumises à l'impôt sur les acquisitions toutes les prestations qui répondent aux 4 critères cumulatifs suivants:

- les prestations sont soumises au principe du lieu du destinataire, et
- dont le lieu de la fourniture de la prestation se situe sur le territoire suisse,
- dans la mesure où elles sont imposables sur le territoire suisse, et
- que le prestataire de services est une entreprise ayant son siège à l'étranger qui n'est pas inscrite au registre des assujettis à la TVA.

a. Prestations de services soumises au principe du lieu du destinataire

Par principe, toutes les prestations de services sont soumises au principe du lieu du destinataire, sauf les exceptions mentionnées à l'art. 8, al. 2, let. a à g LTVA. Ne sont notamment pas soumis à l'impôt sur les acquisitions les prestations de services en relation avec des biens immobiliers, les prestations d'hébergement, de restauration, de transport de passagers ou encore les prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives, ou récréatives et les prestations analogues, y compris celles de l'organisateur et, le cas échéant, les prestations y afférentes.

b. Prestations de services fournies sur le territoire suisse

Cette condition est remplie dès lors que le destinataire de la prestation de services a le siège de son activité économique, son établissement stable, son domicile ou son lieu de séjour habituel en Suisse.

c. Prestations de services imposables sur le territoire suisse

Par principe, toutes les prestations de services sont imposables à la TVA suisse, à moins qu'elles ne soient expressément exclues du champ de l'impôt au terme de l'art. 21 LTVA ou exonérées de l'impôt au terme de l'art. 23 LTVA.

d. Prestataire de services étranger non inscrit au registre des assujettis à la TVA suisse

Nous vous remercions de bien vouloir noter qu'il est possible de vérifier en ligne si une personne est inscrite au registre des assujettis à la TVA suisse:
<https://www.uid.admin.ch/Search.aspx>

2. Décompte de l'impôt sur les acquisitions

a. Personne assujettie à la TVA suisse

Dès lors qu'une personne est inscrite au registre des assujettis à la TVA suisse, les APSE doivent être déclarées en ligne 381 des décomptes TVA dès le 1^{er} CHF (art. 45 al. 2 let. a LTVA).

A partir du moment où la personne assujettie à la TVA suisse décompte selon la méthode effective et dispose d'un droit intégral à la déduction de l'impôt préalable, le décompte de l'impôt sur les acquisitions est neutre fiscalement (i.e. déclaration en lignes 381 et 400 ou 405 des décomptes TVA).

En revanche, dans tous les autres cas, le décompte de l'impôt sur les acquisitions n'est pas neutre fiscalement et constitue une charge finale de TVA lorsque la personne assujettie à la TVA suisse décompte selon :

- la méthode effective et dispose d'un droit partiel à la déduction de l'impôt préalable (e.g. personne active dans le domaine de l'immobilier, de la finance, de l'assurance) ;
- la méthode du taux de la dette fiscale nette ;
- la méthode des taux forfaitaires.

b. Personne non assujettie à la TVA suisse

Dès lors que la personne n'est pas assujettie à la TVA suisse (e.g. fondation, association, entreprise individuelle...), elle doit s'annoncer spontanément par courrier auprès de l'Administration Fédérale des Contributions (« AFC » ci-après) au plus tard dans les 60 jours qui suivent la fin de l'année civile (art. 47 al. 2 let. b et art. 66 al. 3 LTVA) si le total des APSE est supérieur à CHF 10'000 au cours de l'année civile correspondante.

Exemple : acquisitions de prestations publicitaires en provenance de l'étranger en 2016 à hauteur de CHF 200'000 -> montant de TVA dû à l'AFC au titre de l'impôt sur les acquisitions = CHF 16'000.

3. Cas particulier des sociétés holding

a. Prestations entre société mère (holding) et filiales

Les sociétés holding ne disposent souvent pas de propre personnel. Les prestations présentées par une société holding comme chiffres d'affaires sont, dans ce cas, fournies partiellement par des tiers étrangers au groupe, mais souvent aussi par le personnel d'une de ses filiales. Des enregistrements détaillés concernant ce genre de prestations fournies par une filiale à la société holding font souvent défaut (i.e. prestations non facturées, non comptabilisées, absence de contrats).

En cas de prestations fournies par une société du groupe pour une autre société du groupe, il s'agit de prestations fournies à des personnes proches. Selon l'art. 24, al. 2, LTVA, la contre-prestation à comptabiliser et à déclarer est la valeur qui serait convenue entre des tiers indépendants (« dealing at

arm's length »).

b. Calcul de la valeur des prestations en relation avec la gestion stratégique du groupe

Selon la pratique administrative, lorsqu'une filiale fournit à une société holding sans propre personnel des prestations en relation avec la gestion stratégique du groupe dont la valeur ne peut être déterminée de manière effective, sur la base de documents ou d'enregistrements comptables appropriés, celle-ci peut être calculée par approximation au sens de l'art. 79 al. 1 LTVA, comme suit, pour autant qu'il n'en résulte aucun avantage ou désavantage fiscal manifeste :

2 ‰ ou 3 ‰ de la fortune moyenne de la société holding (i.e. total des actifs)
./ les prestations administratives acquises auprès d'entreprises étrangères au groupe
= prestations de services fournies par la filiale

c. Jurisprudence récente

Dans ses deux arrêts rendus récemment (i.e. A-1668/2015 et A-1679/2015), le Tribunal Administratif Fédéral confirme la pratique administrative de l'AFC telle que décrite dans le para. 3. b. ci-dessus, aboutissant à un redressement TVA respectif de CHF 3'755'771 (i.e. sur la période allant du 01.01.2008 au 31.12.2012) et CHF 59'236 (i.e. sur la période allant du 01.01.2010 au 31.12.2012) au titre des APSE non déclarées en présence de personnes proches.

Dans les deux cas d'espèce, une filiale sise à l'étranger (i.e. et non assujettie à la TVA suisse) avait fournie à sa société holding sise en Suisse sans propre personnel des prestations en relation avec la gestion stratégique du groupe dont la valeur ne pouvait être déterminée de manière effective. La société holding aurait dû déclarer ces APSE annuellement à l'AFC comme précisé dans le para. 2. b. ci-dessus dans la mesure où elle n'était pas assujettie à la TVA suisse. De ce fait, le décompte de cet impôt sur les acquisitions a constitué une charge finale de TVA pour la société holding. Ces redressements TVA peuvent généralement être évités en assujettissant à titre volontaire les sociétés holding, à noter que cette option n'est possible qu'à partir du début de la période fiscale en cours.

Pour conclure, il sied de préciser que l'impôt sur les acquisitions a pour but d'assurer la neutralité concurrentielle entre les sociétés sises en Suisse et à l'étranger. En effet, les conséquences TVA auraient été les mêmes si la filiale était établie en Suisse dans la mesure où elle aurait dû facturer la TVA suisse sur ses services rendus. Du fait que la société holding n'était pas assujettie à la TVA suisse, elle n'aurait pas été en mesure de déduire les montants d'impôt préalable encourus. Seule l'entité redevable de la TVA change ; dans le premier cas, c'est la société holding qui est redevable du paiement de l'impôt sur les acquisitions auprès de l'AFC, alors que dans le deuxième cas, c'est la filiale suisse assujettie à la TVA qui est redevable du paiement de l'impôt grevant les opérations réalisées en Suisse auprès de l'AFC.

Nous restons à votre disposition pour tout complément d'information.
tax@berneyassociés.com