



Communication concernant la pratique

## Traitement des vices de forme

### Introduction

La loi fédérale en vigueur, du 2 septembre 1999, régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) décrit en détail les chiffres d'affaires qui doivent être imposés au taux correspondant et ceux qui ne sont pas soumis à l'impôt. Elle définit en outre, par exemple, la manière dont la preuve de l'exportation doit être fournie ou la forme sous laquelle le prestataire doit établir ses factures afin que le destinataire ait droit à la déduction de l'impôt préalable. Il ressort également de la loi que l'assujetti doit tenir dûment ses livres comptables, de manière à ce que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre, et que l'Administration fédérale des contributions (AFC) peut édicter des dispositions particulières à ce sujet.

Se basant sur cette situation juridique, l'AFC a, dans ses Instructions, brochures et notices, défini la manière dont la loi doit être appliquée dans la pratique, indiqué quelles sont les preuves requises dans des cas concrets et précisé la forme sous laquelle les contrats et les factures doivent être établis du point de vue de la TVA. Le 24 mai 2006, le Conseil fédéral a complété l'ordonnance d'exécution relative à la loi sur la TVA (OLTVA) et décrété que, dans des conditions déterminées, les vices de forme en général (art. 45a OLTVA) et en particulier (imposition de la marge [art. 14 al. 2 OLTVA] et établissement de la facture [art. 15a OLTVA]) ne doivent pas entraîner de reprise d'impôt.

Ces dispositions sont ce qu'on appelle des ordonnances administratives avec « effets externes »<sup>1</sup>, c'est-à-dire qu'il s'agit de directives de service s'adressant à l'AFC et ayant également des répercussions sur la relation entre l'AFC et l'assujetti. Le Conseil fédéral veut ainsi garantir une pratique conforme au droit et une égalité de droit dans l'application de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée et promouvoir l'exercice uniforme du pouvoir d'appréciation de l'AFC<sup>2</sup>. Dans la clause générale de l'article 45a OLTVA notamment, le Conseil fédéral dit clairement qu'il ne doit pas y avoir de reprise d'impôt sur la base d'un simple vice de forme. Il exprime ainsi sa volonté que les « prescriptions de forme édictées par le législateur [soient appliquées] avec pragmatisme et sans formalisme exagéré »<sup>3</sup> à l'état de fait matériel, selon leur sens et leur but.

C'est donc l'examen matériel de l'impôt qui a la priorité; il s'agit d'établir l'état de fait, de l'examiner sur la base des dispositions légales pertinentes et d'en tirer les conséquences juridiques (imposition au taux correspondant, exonération au taux 0 % ou exclusion du champ de l'impôt). Le Conseil fédéral confirme à ce sujet que des vices de forme, c'est-à-dire le non-respect de prescriptions formelles de la LTVA ou de ses ordonnances d'exécution ainsi que des directives y relatives publiées par l'AFC (Instructions, brochures, notices, etc.) ne doivent pas entraîner de reprises d'impôt, dans la mesure où la

<sup>1</sup> Pour des précisions au sujet de ce concept voir U. Häfelin / G. Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zurich 1998, N 96 s. - F. Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, p. 101 s. - G. T. Chatton, Quelques réflexions au sujet du nouvel article 8A de la loi genevoise sur les droits d'enregistrement et de sa constitutionnalité, RDAF 2005 II 30; - B. Knapp, Précis de droit administratif, 4<sup>e</sup> édition, Berne 1991, ch. 363; P.- L. Manfrini, Nature et effets juridiques des ordonnances administratives, thèse, Genève 1978, p. 258 s.

<sup>2</sup> F. Gygi, op.cit. p. 102, avec référence à la jurisprudence du Tribunal fédéral

<sup>3</sup> v. Communiqué de presse du Département fédéral des finances du 24.05.2006

Confédération n'a subi aucun préjudice financier en raison de ce non-respect des prescriptions formelles, ce qui peut être élucidé d'office par l'AFC ou prouvé par l'assujetti. Concrètement, il peut suffire que l'absence de préjudice financier soit simplement rendue vraisemblable par l'assujetti ou qu'elle résulte des circonstances.

D'autre part, les dispositions de la loi et de ses ordonnances d'exécution restent valables et il est donc demandé aux assujettis de se conformer également aux recommandations concernant l'administration de la preuve (p. ex. contrats, factures), faites dans les publications de l'AFC (Instructions, brochures, notices, etc.) en vue d'un déroulement simple et transparent des affaires et de leur traitement fiscal, cela afin d'éviter d'emblée des incertitudes et des discussions en particulier lors de contrôles.

Les explications ci-après sont destinées à montrer, par des exemples, comment l'AFC va dans le futur appliquer la directive administrative du Conseil fédéral dans le cadre de ses contrôles et lors du traitement des contestations antérieures au 1<sup>er</sup> juillet 2006 encore en suspens. Les Instructions et les exemples qui suivent ne doivent par conséquent pas être considérés comme exhaustifs.

[art. 14 al. 2 OLTVA](#)

[art. 15a OLTVA](#)

[art. 45a OLTVA](#)

## Première partie

### Traitement des vices de forme en général (art. 45a OLTVA)

#### 1. En général

Selon l'article 45a OLTVA, le rappel d'impôt ne peut pas être perçu sur la seule base d'un vice de forme, à la condition toutefois que la Confédération n'ait subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme. L'existence ou l'inexistence d'un préjudice financier peut être examinée d'office par l'AFC ou prouvée par l'assujetti. Concrètement il peut suffire que l'assujetti rende simplement vraisemblable l'absence de préjudice financier. Dans les cas où il est évident qu'il n'y a eu aucune perte fiscale, on peut renoncer à une preuve. La preuve doit être administrée en tenant compte des circonstances du cas particulier; c'est pourquoi il n'est pas possible ici d'indiquer de manière générale les exigences de preuve spécifiques. Les principes qui sont appliqués dans les cas concrets ci-après peuvent cependant être considérés comme des indices en ce qui concerne la preuve dans d'autres cas.

#### 2. Cas concrets d'application (exemples non exhaustifs)

##### 2.1 Représentation (art. 11 al. 1 et 2 LTVA)

Selon les Instructions, la preuve d'une représentation directe doit être apportée de la manière suivante (conditions cumulatives):

- existence d'un mandat d'intermédiaire,
- la mention « au nom et pour le compte de ... » doit ressortir des documents pertinents et le représenté doit être désigné de façon à ce que son identification soit garantie,
- le représentant doit remettre au représenté un décompte mentionnant séparément chaque prestation et lui indiquant le nom et l'adresse de l'acquéreur.

Pour plus de détails, voir ch. 192 - 195 des Instructions 2001 sur la TVA et chif. 2.9 de la brochure « Modifications de la pratique valables à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2005 ».

Si les conditions précitées ne sont pas cumulativement remplies, on peut néanmoins partir du principe qu'il y a représentation directe, pour autant

- qu'il **ressorte clairement de l'ensemble des documents pertinents** que le contrat a été réalisé directement entre le prestataire et le destinataire,
- que le représentant ne fournisse aucune prestation à l'acquéreur final ou qu'il n'ait pas à se porter garant de la prestation de l'une ou l'autre des parties au contrat (le représentant ne supporte pas le risque de ducroire ni aucune garantie, etc.),
- que l'opération commerciale ait été correctement comptabilisée, en particulier que **seule la commission** ait été enregistrée chez le représentant,
- que le **représenté soit reconnaissable par le tiers et que l'ensemble des documents permettent de l'identifier clairement** et
- que le représentant fournisse un décompte au représenté.

##### Exemple 1 (facture)

- a) *A vend une auto à C par l'intermédiaire du garage B. Le contrat de vente mentionne A comme vendeur et C comme acheteur. La facture est établie par B, qui comptabilise ensuite la commission de vente qui lui revient. A et C ont conclu un contrat de vente écrit.*

- ▶ *Bien que la facture ne mentionne pas la représentation, il y a du point de vue de C représentation directe.*

b) *A vend une auto à C par l'intermédiaire du garage B. Le contrat de vente mentionne A comme vendeur et C comme acheteur. La facture est établie par B, qui comptabilise ensuite la commission de vente qui lui revient. B accorde à C une garantie de trois mois.*

- ▶ *Sur la base du contrat écrit, C peut certes indubitablement identifier A. Toutefois, comme le garage B accorde une garantie à l'acheteur C, il n'y a pas représentation directe. B doit imposer le prix de vente du véhicule et non seulement la commission.*

### Exemple 2 (contrat)

*A vend une auto à C par l'intermédiaire du garage B. Aucun contrat écrit n'est conclu. Dans la facture qu'il adresse à C, B mentionne qu'il vend l'auto au nom et pour le compte de A en indiquant son adresse. B comptabilise ensuite uniquement la commission qui lui revient.*

- ▶ *Bien qu'il n'y ait pas de contrat écrit, il apparaît qu'il existe un rapport de représentation; il est certain que C peut identifier son fournisseur et qu'il peut s'adresser directement à A pour une éventuelle garantie en cas d'éviction ou en raison des défauts de la chose, en vertu des articles 192 ss. ou des articles 197 ss. CO. La représentation peut donc être admise.*

### Exemple 3 (facture et contrat)

a) *Le garage B vend à C l'auto du détenteur précédent A. Il n'y a pas de contrat écrit. La facture à C est établie par B en son propre nom, sans indication de la représentation et sans mention de A. B comptabilise uniquement la commission.*

- ▶ *Une représentation directe n'est pas identifiable. Il y a deux opérations, l'une entre A et B et l'autre entre B et C. Le chiffre d'affaires provenant de la vente à C doit être entièrement imposé par B.*

b) *Immo SA loue des appartements de vacances qui sont la propriété de tiers. Il y a des contrats entre ladite société et les propriétaires. Elle loue ces appartements de vacances en son propre nom, conclut les contrats d'hébergement avec les hôtes en son propre nom, sans communiquer le nom du propriétaire, et établit la facture également en son propre nom; elle comptabilise cependant uniquement les honoraires qui lui reviennent. Le loyer restant après déduction des honoraires est reversé aux propriétaires des appartements de vacances.*

- ▶ *Comme Immo SA agit en son propre nom à l'égard des hôtes, un rapport de représentation est exclu. Ce comportement ne constitue pas un simple « vice de forme ». Immo SA doit imposer la totalité du chiffre d'affaires provenant de la location des appartements de vacances.*



S'agissant de la preuve irréfutable d'un rapport de représentation apportée par l'assujetti, il est comme jusqu'à présent indispensable d'observer les dispositions mentionnées ci-devant.

## 2.2 Acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger (art. 10, 38 al. 1 let. b et al. 2 LTVA)

Les prestations de services acquises de l'étranger, pour autant qu'il s'agisse de prestations de services au sens de l'article 14 alinéa 3 LTVA, doivent être imposées et donnent droit à la déduction de l'impôt préalable si elles sont utilisées à des fins imposables. S'il n'est pas possible de constater de manière

irréfutable le genre de la prestation de services acquise, la déduction de l'impôt préalable n'est, selon la pratique en vigueur jusqu'à présent, pas autorisée.

La déduction de l'impôt préalable est dorénavant possible dans le cadre de l'affectation imposable, en dépit d'une désignation incomplète:

#### Exemple 4

a) *L'entreprise assujettie « Publicis SA », qui réalise exclusivement des opérations imposables, acquiert des prestations de services auprès de l'entreprise française « PIR Agence ». Celle-ci établit à l'adresse de l'entreprise suisse « Publicis SA » une facture portant sur « nos prestations de services ».*

► *Bien que les prestations de services ne soient pas désignées précisément, l'impôt grevant l'acquisition des prestations de services déclarées peut être déduit en totalité par l'entreprise « Publicis SA ».*

a) *L'entreprise assujettie « PubCom SA » réalise aussi bien des opérations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable que des opérations n'y donnant pas droit. Elle acquiert des prestations de services de l'entreprise française « PIR Agence ». Celle-ci établit à l'adresse de l'entreprise suisse « PubCom SA » une facture portant sur « nos prestations de services concernant le projet publicitaire Texatil SA ».*

► *Bien que les prestations de services ne soient pas désignées précisément, elles peuvent indubitablement être attribuées au domaine imposable; c'est pourquoi PubCom SA peut déduire entièrement l'impôt préalable.*

c) *L'entreprise assujettie « PubCom SA » réalise aussi bien des opérations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable que des opérations n'y donnant pas droit. Elle acquiert des prestations de services de l'entreprise française « PIR Agence ». Celle-ci établit à l'adresse de l'entreprise suisse « PubCom SA » une facture portant sur « diverses prestations de services ».*

► *Les prestations de services acquises ne peuvent pas être attribuées clairement au domaine imposable ou au domaine non imposable. Il s'ensuit que la déduction de l'impôt préalable doit être réduite en application d'une clé appropriée.*



Les prestataires étrangers ne sont pas obligés, dans leurs factures, d'observer les dispositions de l'article 37 alinéa 1 LTVA et les destinataires domiciliés sur le territoire suisse ne sont pas tenus de s'assurer du respect de ces prescriptions formelles. Cependant, en vue d'un traitement fiscal correct, l'acquéreur de prestations suisse a avantage à ce que celles-ci puissent être clairement identifiées dans la facture (ou dans le contrat), par l'indication de caractéristiques servant à les définir (p. ex. le genre et le volume de la prestation).

### 2.3 Preuve de l'exonération (art. 14 al. 3, 19 et 20 LTVA)

#### 2.3.1 Preuve en cas de fourniture de prestations de services à l'étranger (art. 14 al. 3 LTVA)

Les prestations de services énumérées à l'article 14 alinéa 3 LTVA sont exonérées de la TVA si elles sont fournies à des destinataires ayant leur siège à l'étranger. Pour examiner si les prestations de services fournies sont régies par l'article 14 alinéa 3 LTVA, une désignation précise de la prestation dans la facture ou dans le contrat est nécessaire. Jusqu'à présent, l'exonération n'était d'emblée pas admise si la désignation de la prestation n'était pas suffisamment précise dans la facture. Il était insuffisant p. ex. de désigner des prestations de services sous les termes de « prestations de services de management » sans que la facture eût décrit plus en détail les prestations fournies concrètement ou renvoyé au contrat contenant les détails.

Désormais, si, compte tenu de l'ensemble des circonstances (p. ex. correspondance, contrats, mandats, décomptes, procurations, etc.), on peut tenir pour vraisemblable que la prestation facturée à l'étranger constitue une prestation de services au sens de l'article 14 alinéa 3 LTVA, l'exonération de l'impôt est possible même si la désignation de la prestation est imprécise dans la facture:

#### Exemple 5

a) L'entreprise suisse « Management SA » facture à l'entreprise anglaise « Mac Gastro Ltd. » des prestations désignées par les termes « diverses prestations de services de management ». Il ressort cependant des rapports de travail des collaborateurs de « Management SA » qu'il s'agissait de tâches dans le domaine de la comptabilité et de l'administration ainsi que de l'établissement de statistiques sur l'évolution du chiffre d'affaires et du développement du marketing.

▶ La désignation de la prestation utilisée dans la facture ne permet certes pas de ranger les prestations sous l'article 14 alinéa 3 LTVA. L'attribution est cependant possible grâce aux autres documents.

b) L'entreprise suisse « Protect SA » est active dans le domaine de la surveillance des personnes et des biens ainsi que dans le conseil sur des questions de sécurité. Elle adresse à l'entreprise française X SA une facture portant sur « nos prestations de services pour la période du 3 au 10 août 2006 ».

▶ La facture ne permet pas de déterminer si les prestations fournies sont des prestations de conseil (art. 14 al. 3 LTVA) ou des prestations de surveillance (art. 14 al. 1 LTVA). Il n'existe aucun autre document fournissant des indications à ce sujet. La preuve de l'exonération fiscale n'est donc pas apportée. La prestation est soumise à la TVA au taux normal.

#### 2.3.2 Preuve en cas d'exportation de biens (art. 19 et art. 20 LTVA)

En cas d'exportation, l'exonération de l'impôt est acquise uniquement si l'exportation de la livraison concernée est prouvée au moyen d'un document officiel de la douane (v. ch. 535).

Dorénavant, l'exonération de l'impôt est acquise même si, dans des **cas exceptionnels**, un document **erroné** est utilisé:

#### Exemple 6

Le 24 août 2006, une bijouterie genevoise vend à un touriste japonais une montre d'une valeur de Fr. 800.--. Au lieu du formulaire n° 11.49 (déclaration d'exportation dans les trafics des voyageurs et de frontière), c'est le document unique qui est rempli par erreur et qui est ensuite timbré par la douane le 28 août 2006.

▶ Etant donné que le document d'exportation a été timbré par la douane et que, par ailleurs, la réglementation concernant l'exportation dans les trafics des voyageurs et de frontière, selon ch. 558, ont été respectées (limite de Fr. 400.-- / exportation dans les 30 jours / domicile à l'étranger), la preuve de l'exonération est apportée, bien que le formulaire soit erroné.

Si le document officiel d'exportation timbré par le bureau de douane suisse fait défaut, l'exonération de l'impôt peut être admise si l'exportation peut être prouvée par d'**autres documents officiels de la douane**:

### Exemple 7

a) L'entreprise suisse « Wagon SA » exporte un train à crémaillère vers l'Autriche, où il servira à transporter les touristes au sommet du Zillerhorn. La comptabilité de « Wagon SA » est tenue régulièrement, mais les papiers d'exportation sont introuvables. Elle détient toutefois les papiers d'importation, timbrés par la douane autrichienne.

► L'exportation est prouvée au moyen du document officiel d'importation du pays de destination.

b) L'entreprise suisse Chimie SA exporte 1'000 boîtes de cire pour voitures special GT au prix de Fr. 43.-- pièce à destination de Racing GmbH, qui utilise la cire en partie pour elle-même et en partie pour la revendre à ses clients. L'entreprise suisse Chimie SA a une comptabilité régulièrement tenue, mais tant les papiers d'exportation que les papiers d'importation sont introuvables. Toutefois, l'entreprise étrangère Racing GmbH atteste que Chimie SA lui a livré la cire.

► Il n'y a pas de document douanier officiel émanant des autorités douanières suisses ou étrangères. L'attestation de la destinataire de la prestation ne saurait remplacer un tel document. La preuve de l'exportation n'étant pas apportée, il n'y a pas d'exonération de l'impôt.



Pour prouver l'exonération de l'impôt de manière irréfutable, il est recommandé d'établir comme jusqu'à présent les documents d'exportation **suisses** pertinents et de les faire timbrer par la douane.



Indépendamment de la preuve à apporter, du point de vue de la TVA, pour l'exonération en raison de l'exportation, il faut relever que quiconque franchit la frontière douanière (suisse) ou transporte des marchandises à l'étranger, ou de l'étranger en Suisse, doit observer les prescriptions de la loi fédérale sur les douanes (art. 6 al. 1 LD). Dès lors, toutes les marchandises importées ou exportées doivent notamment être présentées au bureau de douane compétent, placées sous contrôle douanier et annoncées à la visite (assujettissement au contrôle douanier, v. art. 6 al. 1 LD).

#### 2.4 Preuve du dégrèvement de l'impôt (art. 90 al. 2 let. a LTVA, resp. art. 20 ss. OLTVA)

Afin que les prestations fournies aux missions diplomatiques, missions permanentes, postes consulaires et organisations internationales ainsi qu'à certaines catégories de personnes puissent être dégrévées à la source, il est nécessaire que le fournisseur de prestations mentionne sur la facture: « Dégrèvement de la TVA selon art. 90 al. 2 let. a LTVA ».

► Si cette mention fait défaut, le dégrèvement est néanmoins admis.



Comme auparavant, la TVA ne doit pas être mentionnée sur les factures destinées à de telles institutions ou à de telles personnes. Si la TVA est mentionnée, elle est due.

2.5 Facturation et transfert de l'impôt (art. 37 al. 1 let. c à f LTVA; en ce qui concerne les let a et b, v. deuxième partie de la présente communication):

### 2.5.1 Etablissement de notes de crédit

Les notes de crédit qui remplacent les factures sont en règle générale établies par le destinataire de la prestation (à la place du fournisseur de la prestation). Si elles donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, elles doivent, comme une facture, remplir les conditions de forme fixées à l'article 37 alinéa 1 LTVA. Elles doivent en particulier contenir le numéro TVA du fournisseur de la prestation, même si elles sont établies par le destinataire de la prestation.

- Si le numéro TVA du fournisseur de la prestation n'est pas indiqué sur la note de crédit mais que celui-ci peut être clairement identifié par le nom et l'adresse, la déduction de l'impôt préalable est admise.

### 2.5.2 Exigences concernant les pièces justificatives en cas de paiements répétitifs

En cas de paiements répétitifs, l'impôt préalable peut être déduit sur la base du bulletin de versement, pour autant qu'un document (contrat) soit à l'origine de la prestation, qu'il contienne toutes les indications exigées à l'article 37 alinéa 1 LTVA et qu'il soit mentionné sur le récépissé, avec l'indication du taux d'impôt applicable (v. chif. 3 de la notice n° 09). Il y a d'autres exigences suivant le genre de paiement (p.ex. recouvrement direct, ordre permanent), notamment l'obligation de conserver le récépissé en cas d'ordre permanent, bien que le bulletin de versement ne soit pas utilisé pour le paiement et donc souvent même pas délivré.

Si les conditions précitées ne sont pas remplies, l'impôt préalable peut aussi être déduit sur la base d'un contrat écrit:

#### Exemple 8

*Verdura Trade SA a acheté ses véhicules commerciaux en leasing. Dans les contrats sont indiqués l'objet du leasing, le donneur de leasing et le preneur de leasing, avec le nom et l'adresse, ainsi que la durée du leasing et le montant des mensualités (TVA 7,6% incl.). Les mensualités de leasing sont payées par ordre permanent; c'est pourquoi Verdura Trade SA n'utilise pas de bulletin de versement et n'a donc pas conservé de récépissé.*

- *Etant donné que le contrat de leasing contient les indications nécessaires pour la déduction de l'impôt préalable, selon l'article 37 alinéa 1 LTVA, que les paiements sont régulièrement effectués et comptabilisés et que ces dépenses servent à la réalisation d'opérations imposables, l'impôt préalable peut être déduit.*

Si le contrat ne contient pas certaines indications exigées à l'article 37 alinéa 1 LTVA, mais que le destinataire de la prestation peut être clairement identifié au moyen d'autres indications disponibles (v. deuxième partie de la présente communication), l'impôt préalable peut également être déduit.

### 2.5.3 Date ou période de la livraison du bien ou de la prestation de services (art. 37 al. 1 let. c LTVA)

Pour donner droit à la déduction de l'impôt préalable, les factures doivent contenir une série d'indications qui sont mentionnées à l'article 37 alinéa 1 LTVA, notamment la date ou la période de la livraison du bien ou de la prestation de services.

- *Si cette indication manque dans la facture mais que les conditions matérielles pour la déduction de l'impôt préalable sont remplies et que la facture peut être clairement attribuée au destinataire de la prestation (v. deuxième partie de la présente communication), la déduction de l'impôt préalable est admise. La date de la fourniture de la prestation est importante surtout en cas de modification des taux de l'impôt; cette indication est donc également dans l'intérêt de l'assujetti.*

## 2.6 Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (art. 42 LTVA)

Pour faire valoir le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, il faut notamment une facture contenant les indications exigées à l'article 37 alinéa 1 LTVA. Le dégrèvement ultérieur se heurte souvent à cette exigence: au stade de fondation d'une société, il est fréquent que les factures ne soient pas libellées au nom de l'assujéti concerné. Un dégrèvement ultérieur sur les apports en nature (p.ex. ordinateur) acquis à titre privé et transférés par la suite dans le domaine commercial est ainsi exclu: si la facture est libellée p. ex. au nom de Cédric Leupin, la raison sociale Cédric Leupin Transports Sàrl n'a par la suite pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Dorénavant, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est admis même si, particulièrement au stade de la fondation de la société, la facture ne porte pas le nom exact:

### Exemple 9

*Cédric Leupin est sur le point de fonder la société « Cédric Leupin Transports Sàrl ». Avant l'inscription au registre du commerce, il se procure l'équipement de bureau, un ordinateur et une camionnette. Les factures sont adressées en partie à son nom et en partie au nom de « Cédric Transports », nom qu'il utilisait au stade du démarrage de la société (avant l'inscription de la raison sociale au registre du commerce). Certaines factures concernant des objets de bureau portent même le nom de son épouse, Corinne Leupin. Après l'immatriculation au registre de la TVA, il fait valoir le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.*

- ▶ *Bien que les factures ne soient pas adressées à la raison sociale figurant au registre du commerce ou au registre des contribuables TVA, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable peut être accordé, étant donné que l'achat des biens est justifié par l'usage commercial, qu'il est comptabilisé par Cédric Leupin Transports Sàrl et que les biens sont affectés à des opérations imposables (v. également deuxième partie de la présente communication).*



Si le nom de la raison sociale est fixé dès le début, il est recommandé, comme jusqu'à présent, de faire établir les factures sous ce nom.

## 2.7 Non-facturation de prestations de services fournies entre des entreprises juridiquement indépendantes appartenant à un même groupe et entre des entreprises et leurs établissements stables à l'étranger

Les prestations de services qui sont fournies entre des entreprises juridiquement indépendantes appartenant à un même groupe doivent être facturées, comptabilisées et imposées. Il en va de même des prestations de services que des entreprises étrangères fournissent à leurs établissements stables en Suisse, respectivement des prestations de services que des entreprises suisses fournissent à leurs établissements stables à l'étranger.

- ▶ *Si, par erreur, il n'y a pas de facturation, il est possible de renoncer **pour le passé** à la facturation, à la comptabilisation et à l'imposition, pour autant que l'acquéreur de la prestation ait **entièrement** droit à la déduction de l'impôt préalable.*

## 2.8 Mention d'un taux de TVA trop élevé

Lorsqu'une prestation soumise au taux réduit ou au taux spécial est facturée avec la mention d'un taux plus élevé que celui qui est prévu par la loi ou si une prestation exclue de la TVA, exonérée ou non imposable est facturée avec la mention de la TVA, la TVA mentionnée dans la facture est due et doit être payée. Dans ce cas, le destinataire de la prestation peut déduire l'impôt facturé à titre d'impôt préalable, pour autant que la prestation soit affectée à des opérations imposables et qu'il n'y ait pas d'abus.

### Exemple 10

La société « Chocry SA » vend des articles de confiserie et a dans son assortiment la boîte de pralinés « Premium Choice » au prix de 60 francs. Lors de la vente de ces boîtes de pralinés, elle mentionne sur le ticket la TVA au taux normal (7,6 % incl. ) au lieu du taux réduit (2,4 %).

- ▶ *Suivant le principe « TVA facturée = TVA due », la société « Chocry SA » doit imposer le chiffre d'affaires provenant de la vente des pralinés « Premium Choice » au taux normal (Fr. 4.20 par boîte vendue) au lieu du taux réduit prévu par la loi (Fr. 1.40 par boîte vendue), et cela même si l'acheteur ne peut pas déduire l'impôt préalable.*



La mention d'un taux trop élevé ne peut être corrigée que par une note de crédit formellement correcte, qui doit être comptabilisée et adressée au destinataire de la prestation (v. communication concernant la pratique « Correction de la TVA facturée - Modification du chiffre marginal 808 des Instructions 2001 sur la TVA » du 30 janvier 2004)

Si, dans le cadre d'un transfert de patrimoine, la procédure de déclaration selon l'article 47 alinéa 3 LTVA n'est pas appliquée, à tort, et que la TVA est mentionnée dans les documents relatifs au transfert, il faut se référer au chiffre 3.2.6 de la notice n° 11.

#### 2.9 Preuve de l'existence d'une activité de courtier d'assurances exclue du champ de l'impôt

Selon le chiffre 2.2.5 de la brochure n° 15, la preuve de l'existence d'une activité de courtier exclue du champ de l'impôt doit être apportée au moyen d'un contrat écrit de courtage (ou de broker), conclu préalablement. Il est toutefois inhabituel, dans divers secteurs du domaine des assurances, de conclure des contrats de courtage par écrit. Désormais la preuve peut également être fournie d'une autre manière (p. ex. moyennant l'inscription du courtier ou du broker dans un registre des [intermédiaires d'assurances](#), avec mention des activités spécifiques de courtage qu'il exerce).

#### 2.10 Affaires de compensation

Si deux assujettis, qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective, compensent mutuellement des prestations imposables (échanges de prestations, affaires de compensation), chaque partie doit traiter sa prestation selon le principe de l'interdiction de la compensation entre charges et produits (art. 662a CO), c'est-à-dire que chaque prestataire facture l'entier de sa prestation à son partenaire commercial et lui transfère (et acquitte) la TVA sur le montant correspondant. En contrepartie, chacun peut faire valoir son droit à la déduction de l'impôt préalable sur la contre-prestation fournie par son partenaire commercial, pour autant que la dépense correspondante soit affectée à des opérations imposables et qu'il existe un justificatif remplissant les exigences formelles requises.

Malgré l'obligation de traiter ce genre de transactions selon le principe de l'interdiction de la compensation entre charges et produits, l'AFC renonce à une reprise d'impôt en ce qui concerne le passé, si l'impôt préalable intégral serait déductible chez le destinataire.

#### 2.11 Option pour l'assujettissement subjectif et acquisitions de prestations de services

Les personnes qui réalisent sur le territoire suisse exclusivement des opérations à l'étranger (livraisons de biens à l'étranger, prestations de services fournies à l'étranger) ne sont pas assujetties obligatoirement à la TVA; elles peuvent toutefois opter pour l'assujettissement subjectif. Cette option n'est possible qu'à partir du début de la période de décompte au cours de laquelle la demande est déposée. Si, durant les périodes fiscales précédant l'inscription, des prestations de services ont été acquises d'entreprises ayant leur siège à l'étranger sans avoir été imposées, il n'était pas possible jusqu'à présent de faire valoir la déduction de l'impôt préalable.

Les acquisitions de prestations de services effectuées dans le passé auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger peuvent dorénavant être déclarées après coup dans le premier décompte suivant l'autorisation d'option et l'impôt préalable peut être déduit, pour autant que les prestations de services acquises soient affectées à des fins imposables. S'agissant d'autres montants d'impôt préalable relatifs à la période précédente, une déduction est possible dans le cadre du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

## Deuxième partie

### Traitement des vices de forme dans la facturation (concernant le nom et l'adresse du fournisseur et du destinataire de la prestation; art. 15a OLTVA)

L'article 37 LTVA règle la manière dont doivent être établies les factures que peuvent exiger les assujettis auprès de leurs fournisseurs. En vertu de cet article, la facture doit notamment porter le nom et l'adresse du fournisseur et du destinataire de la prestation, que ces derniers ont le droit d'utiliser dans leurs transactions commerciales, à savoir le nom qui figure au registre du commerce ou au registre des contribuables; en ce qui concerne les adresses, toutes celles qui sont utilisées dans les transactions commerciales sont acceptées (v. brochure « Modifications de la pratique valables au 1<sup>er</sup> janvier 2005 »). Les vices de forme (en particulier concernant le nom ou la raison sociale) entraînent l'exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable.

Jusqu'à présent, si une facture ne remplissait pas ces conditions légales concernant le nom ou la raison sociale et l'adresse, le destinataire ne pouvait d'emblée pas faire valoir l'impôt préalable. Désormais, un vice de forme concernant le nom ou la raison sociale respectivement l'adresse n'aura plus forcément de conséquence sur la déduction de l'impôt préalable. En effet, dans la mesure où les indications figurant dans la facture permettent d'identifier, malgré le vice de forme, le fournisseur et le destinataire de la prestation, le destinataire peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable, pour autant que la Confédération ne subisse aucun préjudice financier et que la déduction de l'impôt préalable soit matériellement justifiée (v. communication de la pratique « Facturation par le fournisseur [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. 15a OLTVA] »).

L'examen du droit à la déduction de l'impôt préalable doit se concentrer dorénavant sur l'exactitude matérielle. S'il est garanti que

- la dépense est justifiée par l'usage commercial,
- la dépense est destinée à la réalisation d'opérations imposables,
- l'opération commerciale est comptabilisée ou enregistrée selon les prescriptions du droit commercial,
- la Confédération ne subit aucune perte fiscale,

un vice de forme ne doit pas empêcher la déduction de l'impôt préalable.

La mention d'un taux d'impôt trop élevé ou le fait de prélever la TVA sur des opérations qui ne sont pas imposables ne sont pas considérés comme des vices de forme. Le principe « TVA facturée = TVA due » reste valable sous la nouvelle disposition de l'OLTVA (v. chif. 2.8, première partie de la présente communication de la pratique). Par conséquent, le destinataire de la prestation peut aussi faire valoir son droit à la déduction de l'impôt préalable sur un montant de TVA trop élevée, facturé par le prestataire, pour autant qu'il affecte les acquisitions y relatives à des buts imposables (v. cependant la troisième partie de la présente communication de la pratique concernant l'imposition de la marge en cas d'indications contradictoires sur l'imposition normale et l'imposition de la marge).

Les exemples proposés, qui ne sont pas exhaustifs, ont pour but d'illustrer les conséquences de cette nouvelle disposition sur la pratique.

Dans les exemples suivants, les parties peuvent être identifiées (dans la mesure où il n'y a pas danger de confusion) et la déduction de l'impôt préalable est en principe admise:

Exemple 1 (la raison sociale est abrégée )

Raison sociale selon ce qui figure au registre des contribuables ou au registre du commerce: Intercontinental Service and Trade alliance SA

► Variantes autorisées (liste non exhaustive):

- Intercont. Serv. Trade all. SA
- Intercont. S+T all.
- Intercontinental Service and Trade SA

Exemple 2 (un élément du nom manque)

Nom selon ce qui figure au registre des contribuables ou au registre du commerce: Auto (Suisse) Sàrl

► Variantes autorisées (liste non exhaustive):

- Auto Sàrl
- Auto Suisse

Exemple 3: (l'enseigne ne figure pas au registre du commerce)

Nom selon ce qui figure au registre des contribuables ou au registre du commerce: Le Gourmet SA  
Siège selon ce qui figure au registre des contribuables ou au registre du commerce (seul local commercial): 1700 Fribourg

La raison sociale « Le Gourmet SA » exploite le restaurant « Le Lion » à Marly.

► Le nom « Le Lion » est aussi accepté dans les factures. Pour ce qui est de l'adresse, aussi bien celle de Fribourg que celle de Marly sont autorisées.

Dans l'exemple suivant, bien que l'identification soit possible, la déduction de l'impôt préalable n'est pas autorisée:

Exemple 4 (le destinataire de la facture n'est pas le destinataire de la prestation)

Raison sociale 1

Nom selon ce qui figure au registre des contribuables ou au registre du commerce: Jean Ducar Transports Sàrl

Décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette

Raison sociale 2

Nom selon ce qui figure au registre des contribuables ou au registre du commerce: Jean Ducar SA

Décompte selon la méthode effective

Les factures d'une station-service pour l'achat de carburant diesel sont adressées à la société « Jean Ducar SA », laquelle les comptabilise et fait valoir la déduction de l'impôt préalable.

► La déduction de l'impôt préalable n'est pas autorisée parce que la société « Jean Ducar SA » ne dispose pas de véhicules équipés de moteur diesel, tels que camions ou voitures de tourisme. En

outre, « Jean Ducar SA » ne procède à aucune livraison ou refacturation à la société « Jean Ducar Transports Sàrl ». Dans ce cas, il ne s'agit pas d'un pur vice de forme.

Dans les exemples suivants, l'identification n'est pas possible sur la base du nom et de l'adresse, mais bien sur la base d'autres indications figurant sur la facture ou au vu des circonstances:

Exemple 5: Facturation à un collaborateur / pas d'adresse commerciale

Nom selon ce qui figure au registre des contribuables ou au registre du commerce: Lemon Tree Sàrl  
Siège selon ce qui figure au registre des contribuables ou au registre du commerce (seul local commercial): 2000 Neuchâtel

Facture pour 3 nuits du 2 au 5 mai 2006 à l'Hôtel « Grand Palais » à Genève, adressée à une collaboratrice de l'entreprise horticole Lemon Tree Sàrl:

Nathalie Delarose  
Rue Principale 3  
2068 Hauterive

- ▶ Cette adresse ne permet pas l'identification du destinataire de la prestation et n'autorise donc en principe pas l'entreprise « Lemon Tree Sàrl » à déduire l'impôt préalable. Si cette dernière fait valoir un vice de forme, elle doit prouver que la Confédération ne subit pas de pertes fiscales. L'impôt préalable est déductible si l'entreprise peut prouver que Nathalie Delarose est une de ses collaboratrices (sans part déterminante dans l'entreprise) et qu'elle a entrepris des travaux horticoles à Genève du 2 au 5 mai 2006 (sur la base de rapports de travail, factures aux clients, contrats).

Exemple 6: Facturation lors de manifestations culturelles et sportives et autres festivités (notice n° 10)

Nom selon ce qui figure au registre des contribuables: Fête de la musique Bienne

La facture du fournisseur de boissons concernant la livraison de 1'000 harasses de boissons avec et sans alcool est adressée au caissier:

Monsieur  
O. Boy  
Avenue de la Gare 7  
2533 Evilard

- ▶ Le nom figurant sur la facture ne permet pas d'identifier l'organisateur de la manifestation. Toutefois, si ce dernier peut prouver que M. O. Boy est le caissier de la manifestation, il peut déduire l'impôt préalable – dans la mesure où les autres conditions sont remplies – car l'on peut déduire de la désignation des biens livrés (1'000 harasses de boissons avec et sans alcool) qu'il s'agit de dépenses justifiées par l'usage commercial qui sont en rapport avec les prestations imposables fournies par l'organisateur et que ce dernier les a comptabilisées, respectivement enregistrées de manière correcte.



Toutefois, afin d'éviter d'emblée des ambiguïtés et des démarches inutiles pour déterminer si dans un cas d'espèce, l'identification est possible sur la base des indications figurant sur la facture ou sur des documents supplémentaires, l'AFC recommande d'établir toujours des factures correctes du point de vue formel.

Indépendamment de la nouvelle disposition de l'OLTVA, le fournisseur assujéti doit **de par la loi**, sur demande du destinataire de la prestation, établir une facture qui remplit **toutes** les conditions énumérées à l'article 37 alinéa 1 LTVA, même si la facture contenant un vice de



forme donnerait droit, désormais, à la déduction de l'impôt préalable.

## Troisième partie

### Traitement des vices de forme dans l'imposition de la marge (art. 14 al. 2 OLTVA)

Lors de l'application de l'imposition de la marge, la TVA ne doit pas être mentionnée sur les factures de vente; en outre, les documents d'achat doivent contenir les indications énumérées à l'article 14 alinéa 1 OLTVA. Si ces conditions ne sont pas remplies, il n'est pas possible d'appliquer l'imposition de la marge et la vente est soumise à l'imposition normale (chif. 5.4 de la brochure n° 05 « Véhicules automobiles » et chif. 4.1.1 de la brochure n° 07 « Vente aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés »).

Si certaines indications font défaut dans les documents d'achat ou si la facture de vente contient des indications contradictoires concernant l'imposition de la marge et l'imposition normale (mention de l'imposition de la marge **et** indication de la TVA), l'imposition de la marge n'est plus, désormais, obligatoirement proscrite, à condition que la Confédération ne subisse aucune perte fiscale, ce qui est le cas en particulier lorsque **l'acquéreur n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable** (personne privée ou non assujettie). Dans de tels cas, les indications suivantes dans les factures ne portent plus préjudice à l'application de l'imposition de la marge:

- TVA 7,6 % en sus, avec indication de l'imposition de la marge ou de la différence
- TVA 7,6 % incl., avec indication de l'imposition de la marge ou de la différence
- TVA 7,6 % sur la différence ou la marge
- TVA 7,6 % incl., sur la différence ou la marge

En outre, la mention « TVA incluse », sans indication du taux de l'impôt n'exclut pas l'imposition de la marge, comme c'était déjà le cas jusqu'à présent. Une telle indication dans la facture permet l'imposition de la marge, que l'acquéreur ait droit ou non à la déduction de l'impôt préalable. La seule mention « marge imposée » ou « différence imposée » n'exclut pas non plus l'imposition de la marge (mais elle n'est pas nécessaire).

Les indications suivantes figurant dans les factures **ne** permettent par contre toujours **pas** d'imposer la marge, indépendamment du fait que l'acquéreur ait droit ou non à la déduction de l'impôt préalable:

- TVA 7,6 % en sus, sans mention de l'imposition de la marge ou de la différence
- TVA 7,6 % incl., sans mention de l'imposition de la marge ou de la différence
- Fr. xxx.— de TVA

C'est en principe à l'assujetti qu'il incombe de prouver que la facturation incorrecte du point de vue formel n'entraîne pas de pertes fiscales pour la Confédération. La preuve peut être apportée par écrit, par exemple en présentant une déclaration écrite de l'acquéreur confirmant qu'il n'a pas fait, ni ne fera, valoir l'impôt préalable. L'on peut renoncer à exiger une preuve de l'assujetti uniquement lorsque l'on peut constater sans autre qu'il n'y a pas de pertes fiscales.



Pour éviter les démarches liées à la preuve et les incertitudes quant au fait qu'il n'y a pas de pertes fiscales, l'AFC recommande vivement de s'en tenir aux directives et de renoncer à mentionner la TVA dans les factures concernant les véhicules imposés sur la marge.

---

Abréviations utilisées:

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

LTVA: Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS **641.20**)

OLTVA: Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA

CO: Code des obligations

ch.: chiffre marginal des Instructions 2001 sur la TVA

LD: Loi fédérale du 1<sup>er</sup> octobre 1925 sur les douanes

3003 Berne, le 27 octobre 2006