Steuerinformationen
Informations Fiscales
Informazioni Fiscali
Infurmaziuns Fiscalas

S Schweizerische Steuerkonferenz
C S I Conférence suisse des impôts
K Conferenza svizzera delle imposte

Principes de la taxe sur la valeur ajoutée

(Etat de la législation au 1er janvier 2025)

Cet article a été rédigé en collaboration avec les Divisions principales Politique fiscale et Taxe sur la valeur ajoutée de l'Administration fédérale des contributions (AFC)

© Documentation fiscale / AFC
Berne, 2025

Autor:
Team Steuerdokumentation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:
Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:
Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:
Team Documentaziun
Fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern
email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

Avertissement

Demandes d'information
Le recueil Informations fiscales est une publication éditée par la Conférence suisse des impôts (CSI) et rédigée par de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Toutefois, ces deux institutions n'étant pas responsable pour la taxation des personnes physiques, **toute question ou complément d'information** y relatif **est à adresser à l'administration fiscale du canton compétent** (en général, le canton de domicile).

Exclusion de responsabilité
Le contenu de la présente publication poursuit un objectif d'information générale ; il ne constitue notamment en aucun cas un avis ou une appréciation juridique d'un cas d'espèce et ne saurait se substituer aux services professionnels de spécialistes et en particulier à ceux des administrations fiscales cantonales.
Par conséquent, l'AFC décline toute responsabilité dans le cas où le lecteur prend, ou omet de prendre, des mesures en se fiant à l'exactitude et à l'exhaustivité du contenu, lui occasionnant un préjudice.

Renvois et liens
Tous les renvois ou liens vers des pages internet sont mis à disposition du lecteur par commodité et leur validité ne peut pas être garantie.

Copyright
Les informations du présent document sont accessibles au public. Toute reproduction partielle ou intégrale d'éléments de son contenu sous forme électronique ou manuscrite pour un usage non-commercial est autorisée, moyennant l'indication de la source, sans accord préalable de l'AFC.

TABLE DES MATIÈRES

1 GENÈSE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE 1

2 FONCTIONNEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE 4

3 LOI FÉDÉRALE RÉGISSANT LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE 5

4 DISPOSITIONS GÉNÉRALES 6

4.1 Territorialité 6

4.1.1 Territoire suisse 6

4.1.2 Notion d'étranger 7

4.2 Lieu de la prestation 7

4.2.1 Lieu de la livraison 7

4.2.2 Lieu de la prestation de services 8

5 IMPÔT GREVANT LES OPÉRATIONS RÉALISÉES SUR LE TERRITOIRE SUISSE 11

5.1 Sujet de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse 11

5.1.1 Principe 11

5.1.2 Libération de l'assujettissement 14

5.1.3 Renonciation à la libération de l'assujettissement 14

5.1.4 Collectivités publiques 15

5.1.5 Imposition de groupe 15

5.1.6 Début de l'assujettissement pour les entreprises suisses 16

5.1.7 Début de l'assujettissement pour les entreprises étrangères 17

5.1.8 Début de l'assujettissement en cas de vente par correspondance de petits envois transportés ou expédiés de l'étranger vers la Suisse 18

5.1.9 Fin de l'assujettissement pour les entreprises suisses 18

5.1.10 Fin de l'assujettissement pour les entreprises étrangères 19

5.1.11 Fin de l'assujettissement en cas de vente par correspondance de petits envois transportés ou expédiés de l'étranger vers la Suisse 19

5.2 Objet de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse 19

5.2.1 Rapport de prestations 19

5.2.2 Prestation 20

5.2.2.1 Notion de prestation 20

5.2.2.2 Prestations exclues du champ de l'impôt 21

5.2.2.3 Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt 21

5.2.2.4 Prestations exonérées de l'impôt 22

5.2.2.5 Combinaisons de prestations 22

5.2.2.6 Prestations globales 23

5.2.2.7 Prestations principales et prestations accessoires 23

5.2.2.8 Attribution des prestations 24

5.2.3 Contre-prestation 24
5.2.4 Eléments ne constituant pas une contre-prestation 25
5.3 Base de calcul de l'impôt 26
5.4 Taux de l'impôt 27
5.4.1 Taux normal 27
5.4.2 Taux réduit 27
5.4.3 Taux spécial pour les prestations d'hébergement 28
5.5 Déduction de l'impôt préalable 29
5.5.1 Principe 29
5.5.2 Déduction de l'impôt préalable fictif 30
5.5.3 Imposition de la marge 31
5.5.4 Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable 31
5.5.5 Correction de la déduction de l'impôt préalable à la suite d'une double affectation 32
5.5.6 Prestation à soi-même 32
5.5.7 Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable 32
5.5.8 Réduction de la déduction de l'impôt préalable 33
6 IMPÔT SUR LES ACQUISITIONS 34
6.1 Objet de l'impôt sur les acquisitions 36
6.1.1 Prestations de services 36
6.1.2 Supports de données sans valeur marchande 36
6.1.3 Livraisons de biens immobiliers sur le territoire suisse 37
6.1.4 Electricité, gaz et chaleur produite à distance 37
6.1.5 Droits d'émissions et certificats analogues 37
6.2 Sujet de l'impôt sur les acquisitions 38
6.3 Décompte de l'impôt sur les acquisitions 38
7 PERCEPTION DE L'IMPÔT 39
7.1 Période fiscale et période de décompte 39
7.2 Méthodes de décompte 39
7.2.1 Méthode effective 39
7.2.2 Méthode des taux de la dette fiscale nette 40
7.2.3 Méthode des taux forfaitaires 41
7.3 Modes de décompte 42
7.4 Paiement de l'impôt et procédure de déclaration 42
7.5 Prescription 43
7.5.1 Prescription du droit de taxation 43
7.5.2 Prescription du droit d'exiger le paiement de l'impôt 43
8 AUTORITÉS ET PROCÉDURES 45

8.1 Droit d'obtenir des renseignements 45
8.2 Corrections d'erreurs dans le décompte 45
8.3 Contrôles de l'AFC 45
8.4 Libre appréciation des preuves 46

9 IMPÔT SUR LES IMPORTATIONS 47
9.1 Sujet de l'impôt sur les importations 47
9.2 Objet de l'impôt sur les importations 47
9.3 Importations franches d'impôt 48
9.4 Calcul de l'impôt sur les importations 49
9.5 Taux de l'impôt 49
9.6 Perception de l'impôt sur les importations 49
9.6.1 Dette fiscale 49
9.6.2 Report du paiement de l'impôt 49
9.7 Compétence et procédure 50

10 DISPOSITIONS PÉNALES 51
10.1 Soustraction de l'impôt 51
10.2 Violation d'obligations de procédure 52
10.3 Recel 52
10.4 Droit pénal administratif 53

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
aLTVA	Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999
CC	Code civil suisse
CO	Code des obligations
CP	Code pénal suisse
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse
DFF	Département fédéral des finances
DPA	Loi fédérale sur le droit pénal administratif
ICHA	Impôt sur le chiffre d'affaires
LD	Loi sur les douanes
LTVA	Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée
OFDF	Office fédéral de la douane et de la sécurité aux frontières
OTVA	Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

1 GENÈSE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

L'impôt fédéral direct (IFD) et la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) constituent les deux sources de recettes les plus importantes de la Confédération. Ils remplacent l'impôt pour la défense nationale et l'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA)[1] introduits en 1941 à la suite d'une décision du Conseil fédéral, prise sur la base des pouvoirs extraordinaires qui lui avaient été accordés le 30 août 1939 par l'Assemblée fédérale.

L'histoire de la TVA sort de l'ordinaire. Elle remonte en effet aux années septante lorsque la commission spéciale Taxe sur la valeur ajoutée a rendu son rapport final, en 1974, après plusieurs années d'études. Pourtant, ce n'est qu'à la quatrième tentative que le peuple et les cantons acceptèrent l'introduction de la TVA, le 28 novembre 1993. Auparavant, trois tentatives (en 1977, 1979 et 1991) de faire adopter par le peuple un impôt moderne sur le chiffre d'affaires avaient échoué.

Le 22 juin 1994, le Conseil fédéral édicte l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée afin de pouvoir **introduire la TVA au 1er janvier 1995**. Le taux d'imposition normal est alors de 6,5 % et le taux réduit (applicable notamment aux denrées alimentaires) de 2 %. Le 1er octobre 1996, un taux spécial de 3 % est introduit pour les prestations d'hébergement. Ces taux sont ensuite relevés à 7,5 %, 2,3 % et 3,5 % avec effet au 1er janvier 1999.

Le 1er janvier 2001, au terme d'une période d'élaboration d'un peu moins de cinq ans, la Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (aLTVA) remplace l'Ordonnance du Conseil fédéral. A cette même date, les taux d'imposition sont relevés chacun de 0,1 point de pourcentage pour contribuer au financement des grands projets ferroviaires (NLFA).

Peu après son introduction, des voix s'élèvent pour critiquer le droit suisse régissant la taxe sur la valeur ajoutée. Dans son rapport « 10 ans de TVA » de 2005, le Conseil fédéral constate également la nécessité de réformer en profondeur la TVA. C'est pourquoi il charge le Département fédéral des finances (DFF) de lui soumettre un avant-projet de réforme de la TVA. Cette réforme a pour but de simplifier fondamentalement le système de la TVA, d'assurer la plus grande sécurité juridique possible pour les assujettis, d'augmenter la transparence et de recentrer l'Administration sur le service aux assujettis.

Sur la base des résultats obtenus lors de la consultation, le Conseil fédéral approuve, le 25 juin 2008, le message sur la simplification de la TVA contenant deux parties indépendantes l'une de l'autre et le transmet aux Chambres fédérales. La loi sur la TVA entièrement révisée et remaniée sur plus de 50 points constitue la base du projet (partie A). A cela doivent s'ajouter la suppression d'un grand nombre d'exclusions du champ de l'impôt et l'introduction d'un taux unique (partie B).

Le 12 juin 2009, la partie A du projet de révision de la Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) est adoptée lors du vote final par une large majorité dans les deux Chambres. De plus, fait plutôt inhabituel dans le processus législatif suisse, le Parlement fixe d'emblée la date d'entrée en vigueur de la nouvelle loi, à peine six mois plus tard, le 1er janvier 2010.
Le 27 novembre 2009, le Conseil fédéral adopte l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA), relative à la LTVA qui entre en vigueur simultanément à cette dernière, le 1er janvier 2010.

---

[1] Pour de plus amples détails au sujet du passage de l'ancien ICHA à la TVA, voir l'article « *Aperçu historique des impôts fédéraux jusqu'en 1999* » dans le recueil Informations fiscales.

Le 27 septembre 2009, le peuple et les cantons adoptent le projet temporaire de financement additionnel de l'assurance-invalidité. Ce relèvement temporaire des taux à 8,0 %, 2,5 % et 3,8 % pour une durée de 7 ans, est entré en vigueur le 1er janvier 2011 et a expiré le 31 décembre 2017.

Au cours de la séance du 14 octobre 2009, le Conseil fédéral se prononce à nouveau en faveur d'une simplification radicale de la TVA avec l'introduction du taux unique et la suppression de nombreuses exclusions du champ de l'impôt (partie B de la réforme de la TVA). La situation de départ ayant changé depuis l'adoption du message sur la simplification de la TVA, le Conseil fédéral adopte, le 23 juin 2010, le message complémentaire au message sur la simplification de la TVA.

Le 27 septembre 2009, le peuple et les cantons adoptent le projet temporaire de financement additionnel de l'assurance-invalidité. Ce relèvement temporaire des taux à 8,0 %, 2,5 % et 3,8 % pour une durée de 7 ans, est entré en vigueur le 1er janvier 2011 et a expiré le 31 décembre 2017.

Le 21 décembre 2011, le Conseil national renvoie la partie B du projet de réforme de la TVA au Conseil fédéral avec la tâche de rédiger un modèle à deux taux tout en conservant la plupart des exonérations fiscales, évitant ainsi les augmentations d'impôt.

Le 30 janvier 2013, le Conseil fédéral adopte le message complémentaire sur la simplification de la TVA (modèle à deux taux) à l'attention des Chambres fédérales.

Le 23 septembre 2013, le Parlement n'entre pas en matière en ce qui concerne le modèle à deux taux et demande au Conseil fédéral de soumettre des propositions dans le cadre de la révision partielle de la LTVA.

Lors du vote du 9 février 2014, le peuple et les cantons acceptent par une nette majorité le financement et l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (FAIF). Une partie de ce projet de loi concerne l'augmentation temporaire de 0,1 point de pourcentage des trois taux à 7,7 %, 2,5 % et 3,7 %, entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2030 au plus tard.

Le 25 février 2015, le Conseil fédéral adopte le message sur la révision partielle de la LTVA (15.025) puis le transmet aux Chambres fédérales.

Le 30 septembre 2016, le Conseil national et le Conseil des Etats adoptent à l'unanimité la LTVA partiellement révisée. Le 2 juin 2017, le Conseil fédéral décide que la LTVA partiellement révisée entrera en vigueur au 1er janvier 2018, à l'exception du règlement relatif à la vente par correspondance. Les dispositions y relatives entrent en vigueur une année plus tard, au 1er janvier 2019.

L'Arrêté fédéral sur le financement additionnel de l'AVS par le biais d'un relèvement de la TVA est rejeté par le peuple et les cantons lors de la votation populaire du 24 septembre 2017. Ceci a eu pour conséquence que deux des trois taux ont subi une baisse au 1er janvier 2018. Le taux normal a diminué de 8 % à 7,7 % et le taux spécial pour les prestations d'hébergement est passé de 3,8 % à 3,7 %. Le taux réduit est resté inchangé à 2,5 %.

Avec l'Ordonnance du 8 novembre 2017, entrée en vigueur le 1er janvier 2018, le Conseil fédéral a reporté les taux d'imposition modifiés dans la LTVA.

Le 25 septembre 2022, le peuple et les cantons approuvent la réforme AVS 21. La modification de la loi sur l'AVS et l'Arrêté fédéral sur le financement additionnel de l'AVS par une augmentation de la TVA ont été acceptés. Les deux projets étaient liés l'un à l'autre.

Le 9 décembre 2022, le Conseil fédéral fixe au 1er janvier 2024 la date du relèvement des taux de TVA pour le financement additionnel de l'AVS. Les taux d'impôt s'élèvent ainsi à 8,1 %, 2,6 % et 3,8 % à partir de cette date.

Avec le message 21.019 du 24 septembre 2021, le Conseil fédéral met en œuvre plusieurs motions approuvées par les conseils. La plus importante de ces mesures concerne l'imposition des plate-formes de vente par correspondance. En outre, il propose un décompte annuel avec paiement d'acomptes. Le Conseil national et le Conseil des États adoptent à l'unanimité la révision partielle de la loi sur la TVA lors des votes finaux du 16 juin 2023.

Le 21 août 2024, le Conseil fédéral fixe l'entrée en vigueur de la loi révisée sur la TVA au 1er janvier 2025. Entre aussi en vigueur à cette même date, la modification de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée qui, outre les dispositions d'exécution de la loi révisée, prévoit notamment une révi-sion fondamentale des règles de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

2 FONCTIONNEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

La TVA est, par son essence même, un impôt sur la consommation, prélevé indirectement d'après un **système multistades net avec déduction de l'impôt préalable**. Elle repose sur l'idée selon laquelle celui qui consomme est redevable d'une contribution financière à l'Etat. Cependant, il aurait été trop compliqué que chaque citoyen décompte sa propre consommation auprès de l'Etat. C'est la raison pour laquelle l'impôt est prélevé auprès des entreprises (producteurs, fabricants, commerçants, artisans, prestataires de services etc.) qui sont tenues de transférer la TVA aux consommateurs, en incluant l'impôt dans le prix ou en le mentionnant séparément sur la facture.

Celui qui est assujetti à la TVA et qui acquiert une prestation auprès d'une entreprise tierce et l'affecte à sa propre activité entrepreneuriale, ne doit pas assumer le fardeau de l'impôt. Il peut donc déduire la TVA facturée par son fournisseur, appelée impôt préalable, dans le décompte qu'il établit pour l'Administration fédérale des contributions (AFC).

Ce système consacre le principe du prélèvement net de la TVA à tous les stades, avec mise en compte de l'impôt préalable. Sont ainsi soumises à l'impôt (objet de l'impôt) toutes les prestations fournies à titre onéreux sur le territoire suisse pour lesquelles la loi ne prévoit aucune exception.

Les prestations acquises à l'étranger sont également soumises à la TVA. S'agissant des biens, leur importation est grevée de TVA (impôt sur les importations). Certaines prestations de services acquises de l'étranger doivent être, en règle générale, déclarées et imposées par le destinataire de ces dernières (impôt sur les acquisitions). Il en va de même en ce qui concerne l'acquisition de certaines livraisons de biens, effectuées dans le cadre d'un contrat d'entreprise par une entreprise qui a son siège à l'étranger, et qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les importations ainsi que l'acquisition, par des assujettis sur le territoire suisse, d'électricité transportée par lignes, de gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel ou de chaleur produite à distance. Dans le sens contraire, les exportations sont exonérées de l'impôt et les prestations fournies à l'étranger ne sont pas soumises à la TVA suisse. Ceci s'explique par le fait qu'elles sont en principe frappées d'une TVA étrangère.

3 LOI FÉDÉRALE RÉGISSANT LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

La Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.) confère à la Confédération la compétence de percevoir la TVA sur les livraisons de biens, les prestations de services et les importations (art. 130 Cst.).

Trois états de fait permettent d'imposer entièrement la consommation en Suisse (art. 1 al. 2 LTVA) :

- les prestations fournies à titre onéreux par des assujettis en Suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, *cf. chiffre 5*) *;*
- les acquisitions de prestations fournies sur le territoire suisse par une entreprise ayant son siège à l'étranger, ainsi que les acquisitions de droits d'émission et d'autres droits analogues (impôt sur les acquisitions, *cf. chiffre 6*) ;
- les biens importés (impôt sur les importations, *cf. chiffre* 9).

L'objectif est de libérer le domaine entrepreneurial de toute charge de TVA, excepté les cas pour lesquels la loi prescrit expressément une telle charge. La taxe occulte doit ainsi se limiter aux activités exclues du champ de l'impôt et aux subventions.

Remarque

La taxe occulte désigne une charge fiscale non apparente que doivent supporter les entreprises. Elle apparaît notamment lorsqu'une entreprise effectue des livraisons et fournit des prestations de services exclues du champ de l'impôt. Le cas échéant, elles ne peuvent en effet pas récupérer la TVA qui grève leurs acquisitions de prestations. La TVA est donc comprise de manière non apparente dans le prix des livraisons ou des prestations de services exclues du champ de l'impôt et est transférée en tant que taxe occulte aux acquéreurs.

Si ces prestations sont fournies au consommateur final, cela ne donne lieu qu'à une réduction de la charge fiscale, car le dernier stade du processus reste franc de TVA. En revanche, si l'acquéreur est une entreprise assujettie, cela donne lieu à un cumul de la TVA, car l'impôt préalable compris de manière non apparente dans le prix ne peut pas être déduit. La taxe occulte fausse donc les décisions des entreprises concernant leur production, ce qui n'est pas souhaitable d'un point de vue économique. C'est pourquoi la plupart des prestations exclues du champ de l'impôt peuvent être imposées volontairement.

La taxe a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 1 al. 1 LTVA), c.-à-d. l'imposition de la consommation de biens et de prestations de services sur le territoire suisse. Cela permet de déduire que le domaine entrepreneurial, qui ne doit en principe pas être grevé de TVA, doit être séparé du domaine non entrepreneurial qui est, lui, soumis à la TVA. Celle-ci doit être la plus neutre possible à l'égard des entreprises.

Ce principe est par exemple très important lors de la déduction de l'impôt préalable. La loi veut garantir aux entreprises une déduction la plus complète possible de l'impôt préalable et ainsi empêcher que la TVA ne devienne un impôt semblable à un impôt sur les entreprises.

4 DISPOSITIONS GÉNÉRALES

4.1 Territorialité

Du fait de sa nature même, la perception d'un impôt national sur la consommation ne peut se faire qu'en étroite relation avec le territoire (géographique, délimité par les frontières politiques) de l'Etat qui le prélève. Une prestation fournie sur le territoire suisse est soumise à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 1 al. 2 let. a LTVA ; *cf. chiffre* 5) ou à l'impôt sur les acquisitions (art. 1 al. 2 let. b LTVA ; *cf. chiffre* 6). Dans le cas contraire, lorsqu'une prestation n'est pas fournie sur le territoire suisse, elle n'est pas soumise à la TVA suisse. Il faut alors définir ce qui est considéré territoire suisse et ce qui est territoire étranger.

4.1.1 Territoire suisse

Afin de garantir une pratique uniforme entre le droit régissant la TVA et le droit douanier, la définition du territoire suisse[2] se fonde, en vertu de art. 3 let. a LTVA sur la définition contenue dans la Loi sur les douanes du 18 mars 2005 (LD).

Est donc réputé territoire suisse :

- le **territoire de la Confédération** ;
- les **enclaves douanières étrangères** conformément à l'art. 3 al. 2 LD ;
  - Traité entre la Suisse et la Principauté du Liechtenstein concernant la réunion de la Principauté du Liechtenstein au territoire douanier suisse du 29 mars 1923 ;
  - Traité entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne sur l'inclusion de la commune de Büsingen am Hochrhein dans le territoire douanier suisse du 23 novembre 1964 ;
- le secteur suisse de l'**aéroport de Bâle-Mulhouse.** Ce secteur de douane vaut territoire suisse (Echange de notes entre la Suisse et la France des 6/16 mai 2003 relatif aux conditions d'application du régime de TVA à l'aéroport de Bâle-Mulhouse). Le 7 février 2017, le Conseil de l'Union européenne (UE) a autorisé la France à signer avec la Suisse un accord selon lequel le secteur de douane suisse de l'aéroport est considéré comme une zone de TVA suisse. À la suite de cela, l'Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à la fiscalité applicable dans l'enceinte de l'aéroport de Bâle-Mulhouse a été conclu le 23 mars 2017. Ce dernier est entré en vigueur par échange de notes le 28 décembre 2017.

Les vallées grisonnes de **Samnaun** et **Sampuoir** sont exclues du territoire douanier suisse. Sur le territoire de ces vallées, la LTVA ne s'applique **que pour les prestations de services** (art. 4 al. 1 LTVA). Pour les livraisons de biens, Samnaun et Sampuoir sont par conséquent considérées comme des territoires étrangers.

Le secteur français de **l'aéroport de Genève** vaut **territoire étranger**.

---

2 A ce sujet, voir Info TVA 04 Objet de l'impôt.

4.1.2 Notion d'étranger

Il n'existe aucune définition de la notion d'étranger dans la LTVA. Cette définition découle de la définition *a contrario* du territoire suisse. Tous les territoires qui ne sont pas réputés territoire suisse appartiennent à l'étranger. La LTVA ne s'applique pas dans ces régions.

4.2 Lieu de la prestation

Les dispositions concernant le lieu de la prestation servent à déterminer le lieu où une prestation est réputée fournie et, sur cette base, à décider si la prestation en question tombe dans le domaine d'application de la LTVA (art. 7 et 8 LTVA).

La LTVA fait une distinction entre la **livraison** et la **prestation de service**.

Est considérée comme une livraison (art. 3 let. d LTVA) :

- le fait d'accorder à une personne le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom ;
- le fait de remettre à un destinataire un bien sur lequel des travaux ont été effectués, même si ce bien n'a pas été modifié, mais simplement examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière ;
- le fait de mettre un bien à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance.

Est considérée comme prestation de services toute prestation qui ne constitue pas une livraison (art. 3 let. e LTVA). Il y a également prestation de services dans les cas où :

- des valeurs ou des droits immatériels sont cédés à un tiers ;
- il y a engagement à ne pas commettre un acte ou alors, un acte ou une situation est toléré.

4.2.1 Lieu de la livraison

Seules les livraisons de biens fournies sur le territoire suisse sont soumises à la TVA (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse). Si le bien faisant l'objet de la livraison n'est ni transporté ni envoyé par le fournisseur, le lieu de la livraison est le lieu où le bien se trouve au moment du transfert du pouvoir d'en disposer économiquement, de sa remise au destinataire ou de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (art. 7 al. 1 let. a LTVA). Si le bien faisant l'objet de la livraison est transporté ou expédié par le fournisseur, le lieu de la livraison est le **lieu où commence le transport ou l'expédition du bien** à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers (art. 7 al. 1 let. b LTVA).

Le lieu de la livraison d'électricité transportée par lignes, de gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et de chaleur produite à distance est le lieu où le destinataire de la livraison a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la livraison est effectuée ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu où l'électricité, le gaz ou la chaleur produite à distance sont effectivement utilisés ou consommés (art. 7 al. 2 LTVA ; *cf. aussi chiffre 9.3*).

Dans le cas de la livraison sur le territoire suisse d'un bien provenant de l'étranger, le lieu de livraison est généralement considéré comme étant à l'étranger. Il n'est considéré sur le territoire suisse que lorsque **le fournisseur de la prestation** :

- dispose d'une autorisation de l'AFC pour procéder à l'importation en son propre nom (art. 7 al. 3 let. a LTVA) ;

  Remarque

  L'octroi de l'autorisation entraîne l'inscription obligatoire du titulaire dans le registre des assujettis à la TVA, si celui-ci n'y est pas déjà inscrit. En conséquence de quoi le titulaire de l'autorisation est redevable de la TVA suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse) sur toutes ses livraisons de l'étranger vers la Suisse, pour autant qu'il ne renonce pas expressément à l'application de l'autorisation au moment de l'importation (art. 3 al. 3 OTVA).

- transporte ou expédie des biens dont l'importation est franche d'impôt en raison du montant minime de l'impôt (art. 53 al. 1 let. a LTVA) à destination d'acquéreurs sur le territoire suisse (vente par correspondance de petits envois[3]). Toutefois, cela ne s'applique que si le chiffre d'affaires réalisé avec ces petits envois atteint au moins CHF 100'000 par année (art. 7 al. 3 let. b LTVA). Si l'entreprise de vente par correspondance atteint ce chiffre d'affaires, elle doit procéder à l'importation en son nom propre à compter du mois suivant (art. 4a al. 2 OTVA) et se faire inscrire au registre des assujettis, pour autant qu'elle ne le soit pas déjà *(cf. chiffre 5.1.8 et le point ci-dessous)*.

  Remarque

  Si, sur la base des dispositions concernant la vente par correspondance indiquées ci-devant, le lieu de la livraison de biens transportés ou expédiés de l'étranger vers la Suisse se trouve sur le territoire suisse, toutes les livraisons à destination du territoire suisse de l'entreprise de vente par correspondance inscrite au registre des assujettis sont par conséquent soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

En cas de vente de biens au moyen d'une plateforme de vente par correspondance, l'exploitant de cette plateforme est, sous certaines conditions, réputé fournisseur de la prestation, ce qui pourra entraîner son assujettissement à l'impôt. Pour les exploitants de plateforme sis sur le territoire suisse, tel est le cas s'ils réalisent un chiffre d'affaires annuel mondial imposable d'au moins CHF 100'000. Pour remplir les conditions d'assujettissement, les exploitants de plateforme étrangers doivent en outre fournir au moins une prestation sur le territoire suisse. Ce sera notamment le cas s'ils réalisent un chiffre d'affaires annuel de CHF 100'000 ou plus avec des petits envois (cf. point ci-dessus).

4.2.2 Lieu de la prestation de services

C'est le **principe du lieu du destinataire** qui constitue la règle de base pour la détermination du lieu de la prestation de services. Ainsi, si la LTVA n'en dispose pas explicitement autrement, le lieu d'une prestation de services est le lieu où le destinataire a le siège de son activité économique ou l'établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu où il a son domicile ou le lieu où il séjourne habituellement (art. 8 al. 1 LTVA). Cette règle de base permet de mieux mettre en œuvre le principe de l'imposition dans le pays de destination, lequel est à la base du système de la TVA.

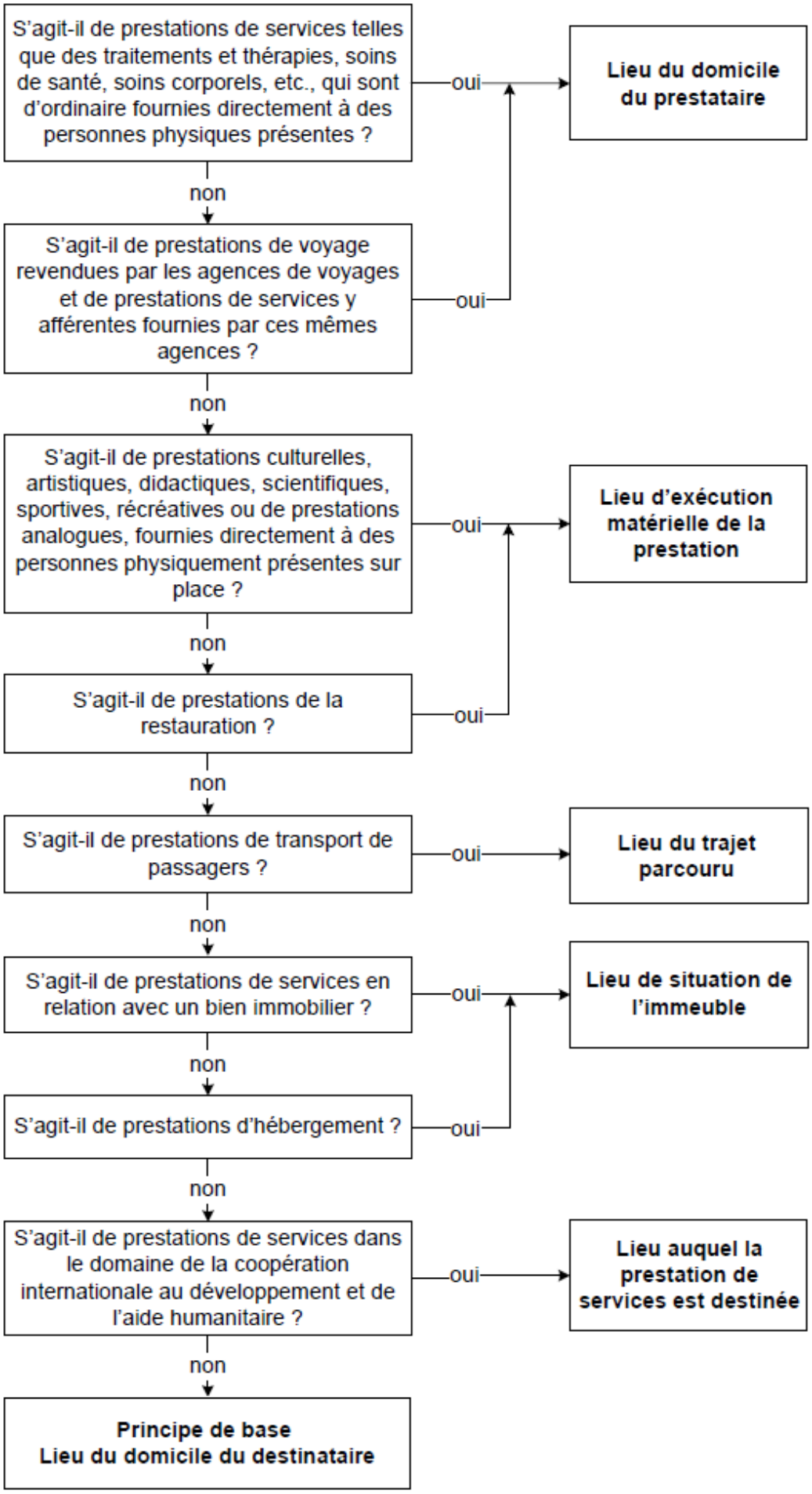
---

[3] Impôt sur les importations ne dépassant pas CHF 5 par décision de taxation.

Les exceptions à cette règle de base sont prévues à l'art. 8 al. 2 LTVA, à savoir notamment :

- le principe du **lieu du prestataire** pour les prestations de services qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes (par ex. les traitements médicaux ou les prestations de soins). Le lieu de la prestation de services est le lieu où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable ou, à défaut, le lieu où il a son domicile ou à partir duquel il exerce son activité (art. 8 al. 2 let. a LTVA) ;
- le principe du **lieu de l'exercice de l'activité** pour les prestations de la restauration. Le lieu de la prestation de services est le lieu où la prestation est effectivement exécutée (art. 8 al. 2 let. d LTVA) ;
- le **lieu de situation de l'immeuble** pour les prestations de services en relation avec un bien immobilier, y compris les prestations d'hébergement. Le lieu de la prestation de services est le lieu où se trouve l'immeuble dans lequel la prestation est fournie (art. 8 al. 2 let. f LTVA).

Le schéma suivant récapitule les dispositions régissant le lieu de la prestation de services en vertu de l'art. 8 LTVA.


S'agit-il de prestations de services telles que des traitements et thérapies, soins de santé, soins corporels, etc., qui sont d'ordinaire fournies directement à des personnes physiques présentes ?
oui
Lieu du domicile du prestataire
non
S'agit-il de prestations de voyage revendues par les agences de voyages et de prestations de services y afférentes fournies par ces mêmes agences ?
oui
non
S'agit-il de prestations culturelles, artistiques, didactiques, scientifiques, sportives, récréatives ou de prestations analogues, fournies directement à des personnes physiquement présentes sur place ?
oui
Lieu d'exécution matérielle de la prestation
non
S'agit-il de prestations de la restauration ?
oui
non
S'agit-il de prestations de transport de passagers ?
oui
Lieu du trajet parcouru
non
S'agit-il de prestations de services en relation avec un bien immobilier ?
oui
Lieu de situation de l'immeuble
non
S'agit-il de prestations d'hébergement ?
oui
non
S'agit-il de prestations de services dans le domaine de la coopération internationale au développement et de l'aide humanitaire ?
oui
Lieu auquel la prestation de services est destinée
non
Principe de base
Lieu du domicile du destinataire

5 IMPÔT GREVANT LES OPÉRATIONS RÉALISÉES SUR LE TERRITOIRE SUISSE

5.1 Sujet de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse

5.1.1 Principe

En ce qui concerne l'assujettissement subjectif à la TVA, le montant du chiffre d'affaires réalisé ne joue dans un premier temps aucun rôle. Chaque entrepreneur qui exerce une activité entrepreneuriale est soumis à l'impôt pour autant qu'il fournisse des prestations sur le territoire suisse ou qu'il y ait son siège, son domicile ou un établissement stable (art. 10 al. 1 LTVA). La forme juridique, le but et l'intention de profit de l'entrepreneur sont sans importance. Les sujets fiscaux peuvent être des personnes physiques ou morales, mais aussi des sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, sociétés de personnes simples [par ex. des consortiums actifs dans le secteur de la construction] ou institutions) et des entités de droit public (collectivités publiques).

Exerce une activité entrepreneuriale celui qui (art. 10 al. 1bis LTVA) :

- exerce à titre indépendant une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence quelle que soit la valeur de l'apport des éléments qui, en vertu de l'art. 18 al. 2 LTVA, ne valent pas contre-prestation (tels que les subventions ou les dons) ; et
- agit vis-à-vis des tiers en son propre nom.

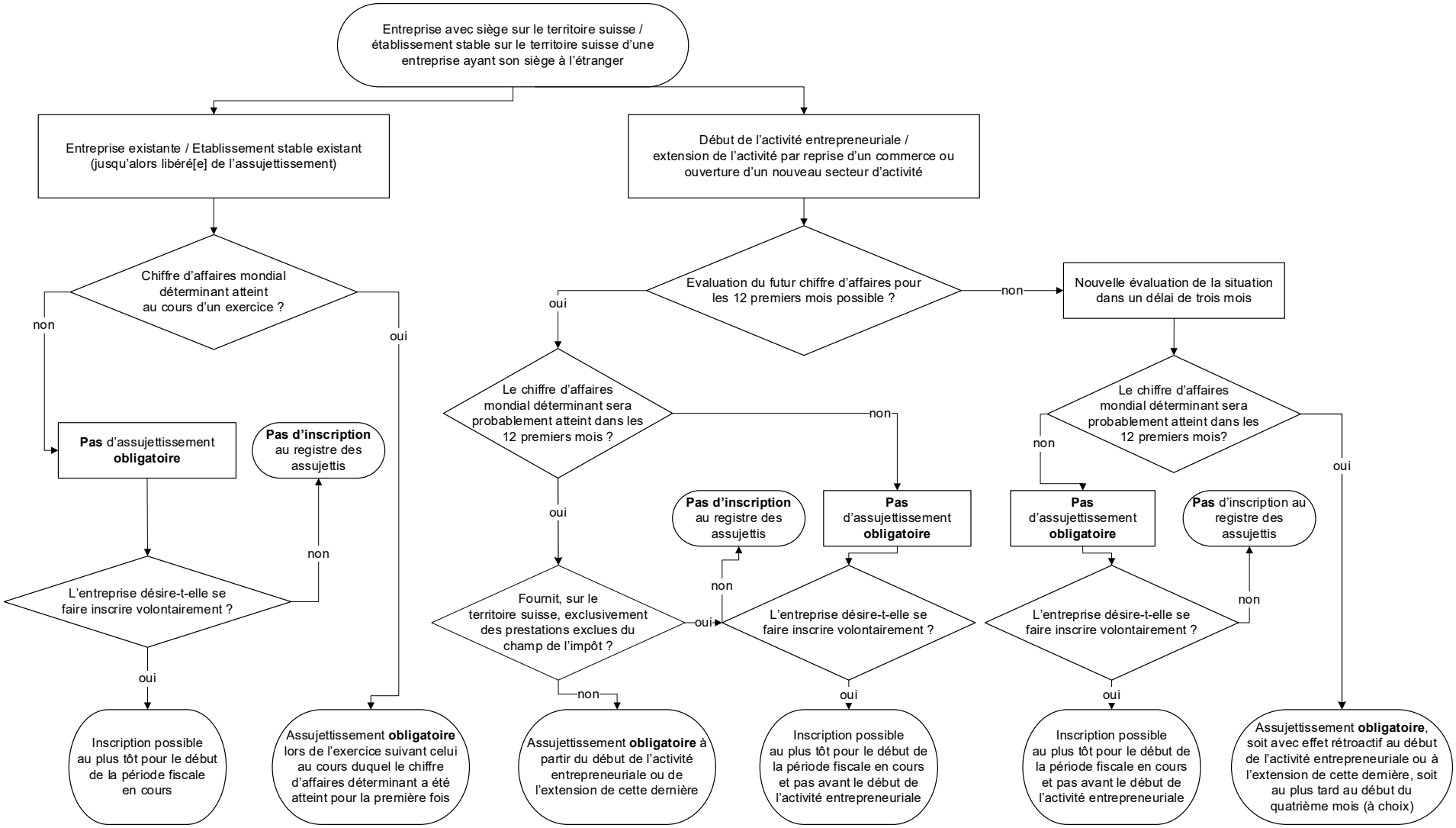
Ainsi, un privé qui, par exemple, vend une voiture ancienne n'exerce pas une activité entrepreneuriale parce que cette vente unique ne constitue pas une activité visant la réalisation de recettes ayant un caractère de permanence et n'est pas de nature professionnelle ou industrielle.

Pour la notion d'entreprise, le fait que des recettes soient effectivement réalisées ou non ne joue aucun rôle. Ainsi, la préparation et la liquidation d'une activité commerciale appartiennent également au cycle de vie d'une entreprise.

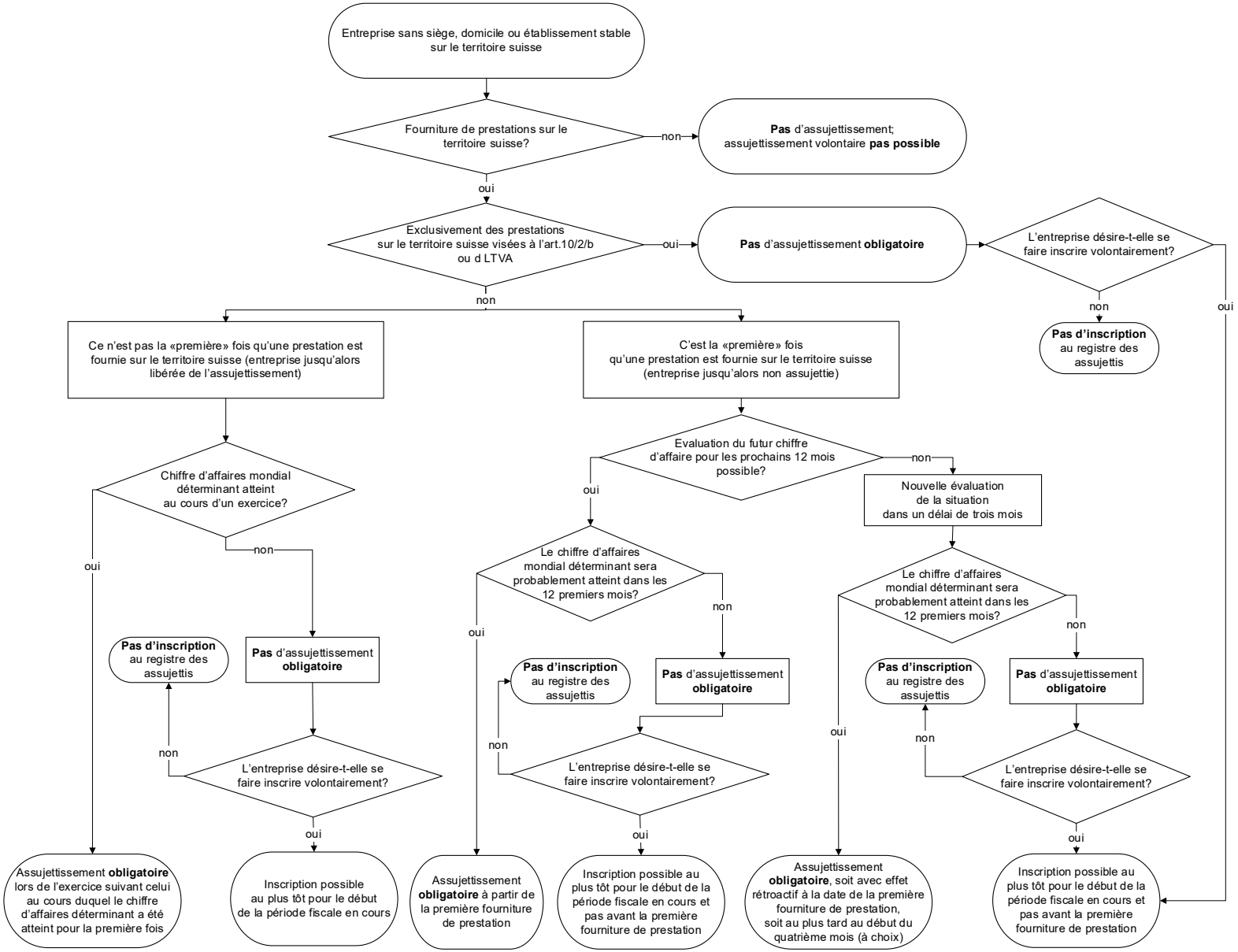
L'acquisition, la détention et l'aliénation de participations conformément à l'art. 29 al. 2 et 3 LTVA (participations de 10 % au moins voir art. 10 al. 1ter LTVA) sont également considérées comme des activités entrepreneuriales.

Depuis l'entrée en vigueur de la LTVA partiellement révisée au 1er janvier 2018, une distinction doit être observée entre les entreprises avec et celles sans siège, domicile ou établissement stable en Suisse (art. 10 al. 1 LTVA ainsi que les art. 9 et 9*a* OTVA).
Les deux schémas suivants donnent un aperçu de l'assujettissement en vertu de l'art. 10 LTVA pour ces deux groupes d'entreprises.

Assujettissement des entreprises avec siège ou établissement stable en Suisse (entreprises suisses)



Assujettissement des entreprises sans siège ou établissement stable en Suisse (entreprises étrangères)



5.1.2 Libération de l'assujettissement

Afin de conserver la charge administrative des entreprises la plus basse possible, les entrepreneurs sont libérés de l'assujettissement lorsque leur chiffre d'affaires n'atteint pas un certain montant (art. 10 al. 2 let a et c LTVA).

Les personnes libérées de l'assujettissement ne sont pas soumises à l'obligation de remettre un décompte, ce qui signifie que les droits et les obligations prévus dans la loi ne leur sont pas applicables. La limite du chiffre d'affaires annuel à l'échelle mondiale déterminante pour la libération de l'assujettissement (contre-prestations pour des prestations imposables sur le territoire suisse et à l'étranger) se monte à :

- CHF 250'000 pour les sociétés sportives ou culturelles sans but lucratif et gérées de façon bénévole et les organisations d'utilité publique (art. 10 al. 2 let. c LTVA) ;
- CHF 100'000 pour toutes les autres personnes assujetties (art. 10 al. 2 let. a LTVA).

Si la limite est atteinte, l'inscription dans le registre des assujettis est obligatoire et l'entier du chiffre d'affaires imposable doit être déclaré (art. 66 LTVA).

Les entreprises ayant leur siège à l'étranger sont également libérées de l'assujettissement si elles fournissent exclusivement une ou plusieurs des prestations suivantes sur le territoire suisse (art. 10 al. 2 let. b LTVA) :

- prestations exonérées de l'impôt (en vertu de l'art. 23 LTVA ainsi que l'144 OTVA) ;
- prestations exclues du champ de l'impôt (art. 21 al. 2 LTVA) ;
- prestations de services dont le lieu se situe sur le territoire suisse en vertu de l'art. 8 al. 1 LTVA. Les prestations de services en matière de télécommunication ou d'informatique à des destinataires qui ne sont pas assujettis à l'impôt ne sont toutefois pas concernées par cette libération et sont des prestations qui justifient l'assujettissement ;
- livraison d'électricité transportée par lignes, de gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel ou de chaleur produite à distance à des assujettis sur le territoire suisse.

5.1.3 Renonciation à la libération de l'assujettissement

Toute personne qui exploite une entreprise et qui est libérée de l'assujettissement peut renoncer à cette libération sans conditions et donc s'assujettir volontairement à la TVA (art. 11 LTVA).

Comme dans le cas de l'assujettissement à l'impôt, une distinction doit également être faite dans l'exonération d'impôt entre les entreprises avec et sans domicile ou établissement stable en Suisse.

Les entreprises ayant leur siège, leur domicile ou un établissement stable sur le territoire suisse peuvent renoncer à la libération même si aucun chiffre d'affaires n'est encore réalisé.

Les entreprises qui n'ont ni siège, ni domicile, ni établissement stable sur le territoire suisse ne peuvent renoncer à la libération que si au moins une prestation est fournie sur le territoire suisse (art. 10 al. 1 let. a LTVA).

La renonciation à la libération de l'assujettissement peut être annoncée dans les deux cas au plus tôt au début de la période fiscale en cours et doit être maintenue pendant une période fiscale au moins (art. 14 al. 4 LTVA et art. 11 al. 2 LTVA).

5.1.4 Collectivités publiques

Les sujets fiscaux des collectivités publiques sont les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes et les autres institutions de droit public (art. 12 LTVA). Une collectivité publique est assujettie sur la base de son activité entrepreneuriale (art. 3 let. g LTVA *e contrario* ainsi que l'art. 12 al. 4 LTVA en relation avec l'art. 14 OTVA).

Les services d'une collectivité publique peuvent se regrouper pour former un seul sujet fiscal et ce faisant, ils peuvent choisir librement quels services font partie du regroupement (art. 12 al. 2 LTVA).

Le sujet fiscal d'une collectivité publique est libéré de l'assujettissement tant que son chiffre d'affaires annuel provenant de prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques est inférieur à CHF 100'000 (art. 12 al. 3 LTVA).

Exemples de prestations de nature entrepreneuriale et donc imposables fournies par des collectivités publiques (art. 14 OTVA) :

- les prestations de services dans les domaines de la radiodiffusion, de la télévision, des télécommunications et de l'informatique ;
- la distribution d'eau, de gaz, d'électricité, d'énergie thermique, d'éthanol, de dénaturants et de biens analogues ;
- l'organisation de foires et d'expositions à caractère commercial ;
- l'exploitation d'installations sportives comme les piscines et les patinoires artificielles ;
- les activités de notaires publics, de bureaux de mensuration cadastrale, ou les activités dans le secteur de la gestion des déchets et du traitement des eaux usées ;
- les activités liées à la construction d'infrastructures destinées au trafic ;
- le contrôle des installations de combustion.

5.1.5 Imposition de groupe

Les entités ayant leur siège, leur domicile ou un établissement stable sur le territoire de la Confédération peuvent s'unir pour former un **groupe TVA** (art. 13 al. 1 LTVA). Pour ce faire, il est indispensable que ces personnes soient réunies sous une direction unique, c'est-à-dire qu'elles soient dominées soit du point de vue des droits de participation (majorité de capital ou surtout, majorité des voix) par contrat ou de toute autre manière, par une même personne (chef du groupe ; art. 15 OTVA). Il n'est pas nécessaire que cette direction unique dirige une entreprise, ni qu'elle fasse partie elle-même du groupe, raison pour laquelle elle peut également être établie à l'étranger. Si les conditions préalables sont réunies, l'autorisation d'être soumis à l'imposition de groupe peut être requise.

Le groupe TVA est traité comme un sujet fiscal unique. C'est pourquoi, lorsqu'elles appartiennent au groupe, les entreprises qui forment le groupe ne sont pas considérées comme des sujets fiscaux à part entière du point de vue de la TVA.

L'adhésion à un groupe TVA peut être décidée pour le début de toute période fiscale. L'assujetti peut y mettre un terme pour la fin de chaque période fiscale (art. 13 al. 2 LTVA).

Pour s'acquitter des obligations de procédure, le groupe d'imposition doit désigner un représentant ayant son domicile ou son siège sur le territoire de la Confédération (art. 67 al. 2 LTVA). Cet aspect est important dans la mesure où le chef du groupe ne doit pas obligatoirement faire partie du groupe d'imposition. Il peut s'agir d'un tiers extérieur au groupe.

Toute personne ou société de personnes faisant partie d'un groupe d'imposition est responsable solidairement pour l'ensemble de la dette fiscale du groupe. Une exception s'applique uniquement aux fonds de pension faisant partie d'un groupe TVA. Si une personne ou une société de personnes quitte le groupe d'imposition, elle ne répond en principe plus que des créances fiscales découlant de ses propres activités entrepreneuriales. Les entreprises qui quittent un groupe ne sont par conséquent responsables que des dettes fiscales du groupe qui leur incomberaient si elles avaient été assujetties de manière indépendante (art. 15 al. 1 let. c LTVA et art. 22 OTVA).

5.1.6 Début de l'assujettissement pour les entreprises suisses

Quiconque exploite une entreprise et a son siège, son domicilie ou un établissement stable sur le territoire suisse est en principe assujetti à l'impôt (art. 10 al. 1 let. b et al. 1bis LTVA). Pour une entreprise suisse, l'assujettissement commence au début de l'activité entrepreneuriale (art. 14 al. 1 let. a LTVA).

Les indices du début d'une activité entrepreneuriale sont (liste non exhaustive) :

- inscription au registre du commerce d'une personne morale ;
- acte constitutif d'une raison individuelle ;
- établissement des statuts d'une association ;
- moment de l'ouverture d'un magasin ;
- conclusion d'un contrat de bail pour un local.

Une fois que l'activité entrepreneuriale a débuté et que l'assujettissement à l'impôt a en principe commencé, la libération de l'assujettissement à l'impôt pour non-atteinte de la limite de chiffre d'affaires correspondante de CHF 100'000 ou 250'000 (art. 10 al. 2 let. a et c LTVA) est applicable pour autant qu'il n'y soit pas renoncé (art. 11 LTVA).

Les entreprises qui débutent une activité ou qui étendent leur activité par la reprise d'un commerce ou par l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité sont libérées de l'assujettissement si, au vu des circonstances du moment, il faut présumer que le seuil du chiffre d'affaires déterminant de CHF 100'000 ou 250'000 ne sera pas atteint dans les douze prochains mois avec les prestations fournies sur le territoire suisse et à l'étranger (c.-à-d. à l'échelle mondiale). S'il n'est pas encore possible, à ce moment, d'estimer si le seuil du chiffre d'affaires sera atteint, il faut procéder à une nouvelle évaluation au plus tard après trois mois (art. 9 al. 1 OTVA). Si la nouvelle évaluation laisse présumer que le seuil

du chiffre d'affaires sera atteint, la libération de l'assujettissement prend fin, à choix, au moment du début ou de l'extension de l'activité, ou de la nouvelle évaluation, mais au plus tard au début du quatrième mois (art. 9 al. 2 OTVA).

La libération de l'assujettissement prend fin dès que le chiffre d'affaires total obtenu pendant le dernier exercice commercial avec les prestations fournies en Suisse et à l'étranger atteint le seuil du chiffre d'affaires déterminant de CHF 100'000 ou 250'000 ou s'il y a lieu de supposer que cette limite sera dépassée dans les douze mois qui suivent le début ou une extension de l'activité entrepreneuriale (art. 14 al. 3 LTVA). Pour les entreprises auparavant libérées de l'assujettissement, la libération de l'assujettissement prend fin à l'expiration de l'exercice commercial au cours duquel le seuil du chiffre d'affaires a été atteint. Si l'activité déterminante pour l'assujettissement n'a pas été exercée pendant une année entière, le chiffre d'affaires doit être extrapolé à l'année (art. 9 al. 3 OTVA).

Il existe une disposition supplémentaire au sujet du début de l'assujettissement *(cf. chiffre 5.1.8)* pour la vente par correspondance de petits envois transportés ou expédiés depuis l'étranger vers la Suisse par des entreprises de vente par correspondance, directement ou au moyen d'une plateforme de vente par correspondance *(cf. chiffre 4.2.1)*.

L'assujetti au sens de l'art. 10 LTVA doit s'annoncer à l'AFC spontanément et par écrit dans les 30 jours qui suivent le début de son assujettissement (art. 66 al. 1 LTVA).

5.1.7 Début de l'assujettissement pour les entreprises étrangères

Les entreprises sans siège, domicile ou établissement stable en Suisse (entreprises étrangères) ne sont assujetties à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse que lorsqu'elles réalisent avec cette entreprise des prestations sur le territoire suisse (art. 10 al. 1 let. a LTVA). L'assujettissement commence lorsqu'elles fournissent pour la première fois une prestation sur le territoire suisse (art. 14 al. 1 let. b LTVA). Si tel est le cas, la libération de l'assujettissement fondée sur les deux circonstances suivantes s'applique éventuellement, pour autant qu'il ne soit pas renoncé à la libération en vertu de l'art. 11 LTVA :

- l'entreprise n'atteint pas, sur le territoire suisse et à l'étranger, la limite du chiffre d'affaires à partir de prestations imposables (art. 10 al. 2 let. a et c LTVA ; *cf. chiffre 5.1.2*) ;
- l'entreprise fournit, sur le territoire suisse, exclusivement certaines prestations (art. 10 al. 2 let. b LTVA ; *cf. chiffre 5.1.2*).

Les entreprises qui fournissent pour la première fois une prestation sur le territoire suisse sont libérées de l'assujettissement si, au vu des circonstances du moment, il faut présumer que le seuil du chiffre d'affaires déterminant de CHF 100'000 ou 250'000 ne sera pas atteint dans les douze prochains mois avec les prestations fournies sur le territoire suisse et à l'étranger (c.-à-d. à l'échelle mondiale). S'il n'est pas encore possible, à ce moment, d'estimer si le seuil du chiffre d'affaires sera atteint, il faut procéder à une nouvelle évaluation au plus tard après trois mois (art. 9*a* al. 1 OTVA). Si la nouvelle évaluation laisse présumer que le seuil du chiffre d'affaires sera atteint, la libération de l'assujettissement prend fin, à choix, au moment de la première fourniture d'une prestation sur le territoire suisse, ou de la nouvelle évaluation, mais au plus tard au début du quatrième mois (art. 9*a* al. 2 OTVA).

La libération de l'assujettissement prend fin dès que le chiffre d'affaires total obtenu pendant le dernier exercice commercial avec les prestations fournies en Suisse et à l'étranger atteint le seuil du chiffre

d'affaires déterminant de CHF 100'000 ou 250'000 ou s'il y a lieu de supposer que cette limite sera dépassée dans les douze mois qui suivent le début ou une extension de l'activité entrepreneuriale (art. 14 al. 3 LTVA). Pour les entreprises auparavant libérées de l'assujettissement, la libération de l'assujettissement prend fin à l'expiration de l'exercice commercial au cours duquel le seuil du chiffre d'affaires a été atteint. Si l'activité déterminante pour l'assujettissement n'a pas été exercée pendant une année entière, le chiffre d'affaires doit être extrapolé à l'année (art. 9*a* al. 3 OTVA).

En cas de vente par correspondance de petits envois transportés ou expédiés depuis l'étranger vers la Suisse par des entreprises de vente par correspondance, directement ou au moyen d'une plateforme de vente par correspondance *(cf. chiffre 4.2.1)*, il existe une disposition supplémentaire au sujet du début de l'assujettissement *(cf. chiffre 5.1.8)*.

L'assujetti au sens de l'art. 10 LTVA doit s'annoncer à l'AFC spontanément et par écrit dans les 30 jours qui suivent le début de son assujettissement (art. 66 al. 1 LTVA).

5.1.8 Début de l'assujettissement en cas de vente par correspondance de petits envois transportés ou expédiés de l'étranger vers la Suisse

En cas de vente par correspondance de petits envois transportés ou expédiés de l'étranger vers la Suisse (*cf. chiffre 4.2.1*), la disposition de l'art. 4*a* al. 1 OTVA s'applique. Si, avec les livraisons de petits envois transportés ou expédiés de l'étranger vers la Suisse, la limite du chiffre d'affaires de CHF 100'000 est atteinte, le lieu de livraison est réputé se situer à l'étranger jusqu'à la fin du mois au cours duquel le fournisseur de la prestation atteint cette limite. À compter du mois suivant, le lieu de la livraison est réputé se situer sur le territoire suisse pour toutes les livraisons que le fournisseur (suisse ou étranger) de la prestation effectue de l'étranger vers la Suisse (petits envois et autres envois). À compter de ce moment, le fournisseur de la prestation doit procéder à l'importation en son propre nom (art. 4*a* al. 2 OTVA). Si le fournisseur de la prestation n'était pas assujetti jusqu'à présent, il doit être inscrit au registre des assujettis à la TVA. Il est redevable de la TVA sur toutes les livraisons de l'étranger vers la Suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse).

Toutefois, si la vente est effectuée au moyen d'une plateforme de vente par correspondance, c'est l'exploitant de la plateforme qui a facilité la livraison qui est considéré comme le fournisseur de la prestation, et non l'entreprise de vente par correspondance. En ce qui concerne les livraisons de biens importés de l'étranger, le lieu de la livraison est considéré comme le territoire suisse à partir du début du mois suivant le moment où l'exploitant de la plateforme a atteint la limite de CHF 100'000 de chiffre d'affaires avec des livraisons de petits envois. Le cas échéant, il doit s'inscrire au registre des assujettis et est redevable de l'impôt grevant les opérations sur le territoire suisse sur toutes les livraisons qu'il réalise sur le territoire suisse. Une entreprise de vente par correspondance étrangère dont toutes les ventes sur le territoire suisse sont facilitées par l'exploitant d'une plateforme – reconnu fournisseur de la prestation –, restera quant à elle libérée de l'assujettissement.

5.1.9 Fin de l'assujettissement pour les entreprises suisses

Pour une entreprise suisse, l'assujettissement prend fin à la cessation de l'activité entrepreneuriale. En cas de liquidation d'un patrimoine, il prend fin à la clôture de la procédure de liquidation (art. 14 al. 2 LTVA).

Le fait de ne plus atteindre le seuil de chiffre d'affaires déterminant de CHF 100'000 ou 250'000 ne signifie pas que l'assujettissement prend fin automatiquement. L'assujettissement subsiste tant qu'une activité entrepreneuriale est exercée (ce qui comprend également les phases de création et de liquidation de la société). Si un assujetti dont le chiffre d'affaires annuel n'atteint plus la limite du chiffre d'affaires déterminant souhaite être libéré de l'assujettissement, il doit l'annoncer à l'AFC. La libération de l'assujettissement, respectivement la radiation du registre des assujettis, est possible au plus tôt pour la fin de la période fiscale au cours de laquelle le montant déterminant cesse d'être atteint (art. 14 al. 5 LTVA).

Si l'assujetti ne demande pas sa radiation, il est réputé avoir renoncé à être libéré de l'assujettissement en vertu de l'art. 11 LTVA. De ce fait l'assujetti reste astreint à l'obligation de remettre des décomptes.

5.1.10 Fin de l'assujettissement pour les entreprises étrangères

L'assujettissement des entreprises étrangères prend fin à la fin de l'année civile au cours de laquelle elles fournissent pour la dernière fois une prestation sur le territoire suisse (art. 14 al. 2 let. b LTVA).

5.1.11 Fin de l'assujettissement en cas de vente par correspondance de petits envois transportés ou expédiés de l'étranger vers la Suisse

En cas de vente par correspondance de petits envois transportés ou expédiés de l'étranger vers la Suisse, une disposition supplémentaire s'applique aux prestataires tant étrangers que suisses (entreprises de vente par correspondance et exploitants de plateforme) en ce qui concerne la fin de l'assujettissement à l'impôt (art. 4*a* al. 3 OTVA).
Selon cette disposition, si la limite du chiffre d'affaires de CHF 100'000 n'est plus atteinte, en raison des livraisons de petits envois transportés ou expédiés de l'étranger vers la Suisse, le lieu de livraison demeure sur le territoire suisse jusqu'à la fin de l'année civile durant laquelle le fournisseur de la prestation n'atteint plus la limite du chiffre d'affaires de CHF 100'000 provenant de livraisons de petits envois. Si le fournisseur (suisse ou étranger) de la prestation ne communique pas par écrit à l'AFC qu'il n'atteint plus la limite du chiffre d'affaires, il est réputé assujetti au sens de l'art. 7 al. 3 let. a LTVA, c.-à-d. qu'il est considéré comme une personne qui dispose d'une autorisation de l'AFC pour procéder à l'importation en son propre nom. Cette autorisation a pour effet que le lieu de la livraison reste sur le territoire suisse (*cf. chiffre 4.2.1*).

5.2 Objet de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse

5.2.1 Rapport de prestations

La TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 1 al. 1 LTVA, *cf. chiffre 3*). En principe, c'est le fait que quelqu'un consomme sur le territoire suisse, c.-à-d. utilise des valeurs économiques, qui doit être soumis à l'impôt.

Toutefois, le législateur admet qu'il y a consommation uniquement lorsqu'une personne utilise un revenu ou un patrimoine pour ce faire. Le fait de consommer des valeurs offertes ou trouvées n'est pas une opération pertinente en ce qui concerne la TVA.

La perception de l'impôt auprès de chaque personne utilisant son revenu ou son patrimoine pour la consommation serait très complexe à réaliser en pratique. C'est la raison pour laquelle l'impôt est perçu auprès des personnes (entreprises) qui fournissent des prestations et reçoivent pour cela les valeurs salariales ou patrimoniales de la part des personnes privées. Ainsi, la TVA est due lorsque des prestations sont acquises à titre onéreux. La présence d'une prestation, d'une contre-prestation et d'un lien économique étroit existant entre elles est la condition préalable pour l'existence d'un rapport de prestation en matière de TVA.

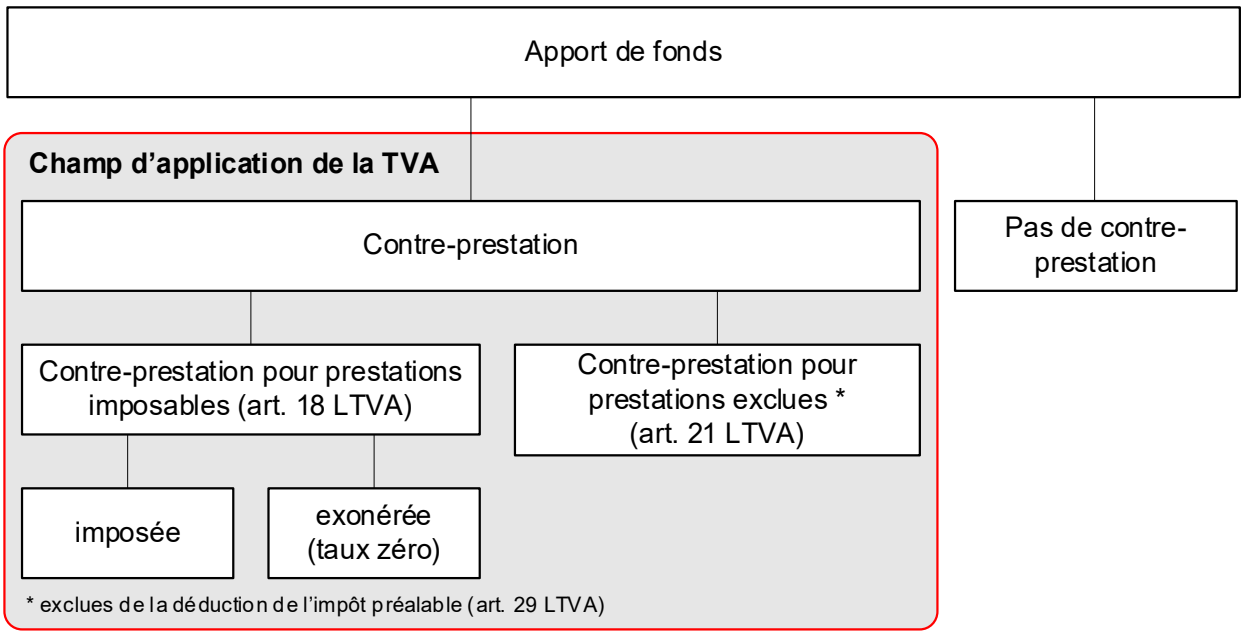
5.2.2 Prestation

5.2.2.1 Notion de prestation

Vaut prestation le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation même si celle-ci est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité (art. 3 let. c LTVA). Dans cette définition, « accorder » indique qu'une prestation est fondée sur un comportement humain délibéré. L'avantage économique est accordé consciemment à une autre personne (un tiers) ou en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité. Le contenu de la prestation doit non seulement revêtir une **valeur économique**, mais doit également être **consommable**. Cette exigence permet d'exclure deux domaines importants de la notion de prestation : le sol et le capital. Ces deux types de biens ne subissent aucune réduction de leur substance du fait de leur utilisation. Ce qui est finalement déterminant d'un point de vue subjectif, est le fait que le prestataire attende une contre-prestation en échange de la fourniture de sa prestation et se comporte en conséquence, sans indiquer clairement depuis le début qu'il s'agit d'une prestation fournie à titre gratuit.

La définition de la prestation, en matière de TVA, englobe aussi bien les livraisons que les prestations de services *(cf. chiffre 4.2)*. Contrairement à l'aLTVA, la LTVA ne considère plus la prestation à soi-même comme un fait générateur de l'impôt, mais comme une règle de correction de la déduction de l'impôt préalable (art. 31 LTVA).

Champ d'application de la TVA



5.2.2.2 Prestations exclues du champ de l'impôt

Les prestations énumérées à l'art. 21 al. 2 LTVA sont exclues du champ de l'impôt et ne sont donc pas imposables. Il s'agit par exemple des prestations fournies dans les domaines de la santé, de la formation, de la culture, du sport, dans les domaines bancaire et de l'assurance ainsi que de la location et vente immobilière. S'agissant de prestations, elles tombent dans le champ d'application de la TVA, mais elles ne sont pas imposées pour des raisons de complexité de calcul de l'impôt, de politique sociale ou de politique de formation.

5.2.2.3 Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt

L'assujetti peut opter pour l'imposition de la plupart des prestations exclues du champ de l'impôt (art. 22 LTVA *; cf. chiffre 5.2.2.2)*. L'option signifie que l'assujetti impose volontairement les prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 LTVA. En raison de l'option pour l'imposition volontaire de ce genre de prestations, l'assujetti peut déduire l'impôt préalable grevant les prestations acquises en amont dans le but de réaliser ces prestations. Les prestations et l'importation de biens affectés à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable si l'assujetti n'a pas opté pour leur imposition (art. 29 al. 1 LTVA ; *cf. chiffre 5.5.4*).

L'option peut être exercée très simplement et pour chaque prestation individuelle, soit en mentionnant l'impôt dans la facture adressée au destinataire de la prestation, soit en mentionnant l'imposition des prestations dans le décompte avec l'AFC (art. 22 al. 1 LTVA).

L'option n'est pas possible pour les prestations dans le domaine financier et des assurances, pour les opérations réalisées dans le domaine d'une certaine catégorie de jeux d'argent ainsi que pour la vente et la location de biens immobiliers que le destinataire affecte ou compte affecter exclusivement à des fins privées d'habitation (art. 22 al. 2 LTVA).

5.2.2.4 Prestations exonérées de l'impôt

L'exonération de l'impôt vise à concrétiser le principe de l'imposition dans le pays de destination. Les prestations qui, sur la base des dispositions relatives au lieu de la prestation sont réputées fournies sur le territoire suisse, mais qui sont cependant consommées à l'étranger, ne devraient pas être grevées de TVA suisse (*cf. chiffre 4.2.2*). Cela signifie que l'entreprise qui les fournit ne doit pas soumettre ces prestations à l'impôt. Elle peut cependant déduire l'impôt grevant les dépenses (biens, prestations de services, importations) engendrées pour la fourniture de ces prestations exonérées en tant qu'impôt préalable, contrairement à ce qui vaut pour les prestations exclues. Ce type d'exonération est également appelé **véritable taux zéro**.

Les prestations suivantes font notamment partie des **prestations exonérées** de l'impôt avec possibilité de déduire l'impôt préalable (art. 23 al. 2 LTVA) :

- les livraisons de biens transportés ou expédiés directement à l'étranger ;
- les livraisons de biens dont il est prouvé qu'ils sont restés sous surveillance douanière sur le territoire suisse dans le cadre du régime de transit, de l'entrepôt douanier, de l'admission temporaire ou du perfectionnement actif, pour autant que la procédure douanière ait été apurée dans les règles ou par une autorisation délivrée ultérieurement par l'Office fédéral des douanes et de la sécurité aux frontières (OFDF) ;
- le transport ou l'expédition de biens en relation avec l'importation de biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu auquel les biens doivent être transportés ;
- le transport ou l'expédition de biens en relation avec l'exportation de biens en libre pratique et toutes les prestations y afférentes ;
- les livraisons effectuées par des vendeurs au moyen d'une plateforme si l'exploitant de la plateforme qui a facilité ces livraisons est réputé fournisseur de la prestation et qu'il est inscrit au registre des assujettis.

5.2.2.5 Combinaisons de prestations

En matière de TVA, les prestations indépendantes l'une de l'autre sont en principe à traiter séparément (art. 19 al. 1 LTVA).

L'assujetti peut néanmoins traiter fiscalement plusieurs prestations indépendantes qui forment un tout ou sont offertes en combinaison comme la prestation principale, lorsque :

- elles sont fournies à un prix global ; et que
- la prestation principale représente au moins 70 % de la contre-prestation imposable (art. 19 al. 2 LTVA, réglementation relative aux combinaisons de prestations).

Les conséquences fiscales sont les mêmes pour les prestations accessoires que pour la prestation prépondérante. Ceci concerne par exemple le taux d'imposition. En effet, le taux applicable est celui qui vaut pour la prestation prépondérante. Les règles de combinaison de prestations sont également applicables si une prestation est soumise à l'impôt et l'autre exclue du champ de l'impôt ou si une prestation est fournie sur territoire suisse et l'autre à l'étranger (art. 32 OTVA).

Exemples dans lesquels la réglementation relative aux combinaisons de prestations peut être appliquée :

- nuitée et petit-déjeuner en combinaison avec la demi-pension (dans un hôtel) ;
- prestation de formation en combinaison avec des prestations de restauration ;
- panier garni contenant des fruits, du jambon, du salami (denrées alimentaires soumises au taux réduit) et une bouteille de vin (taux normal).

5.2.2.6 Prestations globales

Les prestations qui sont étroitement liées du point de vue économique et qui se combinent de telle manière qu'elles doivent être considérées comme un tout indissociable constituent une **opération économique unique** (par ex. œuf surprise en chocolat avec un jouet à l'intérieur) et sont traitées comme une prestation globale (art. 19 al. 3 LTVA). Les prestations individuelles de telles prestations liées les unes aux autres (livraisons et/ou prestations de services) forment un paquet de prestations qui, du point de vue de l'appréciation sur le plan fiscal, ne saurait être fractionné. On est en présence d'une prestation globale lorsque la structure d'ensemble, respectivement les caractéristiques générales des prestations liées les unes aux autres, seraient modifiées ou détruites si l'on procédait à l'échange ou au remplacement des prestations individuelles qui la composent par d'autres prestations. Pour les biens, cette définition s'applique aux choses et aux éléments les composant au sens de l'art. 642 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC), à savoir les éléments qui ne peuvent être séparés de la chose sans la détruire, la détériorer ou l'altérer.

Le traitement fiscal s'opère, en l'espèce, selon les caractéristiques essentielles de la prestation globale, c'est-à-dire selon la prestation qui, du point de vue économique, apparaît au premier plan. Conformément au caractère d'impôt général sur la consommation que revêt la TVA, l'appréciation doit être prioritairement opérée, d'après des critères économiques, du point de vue du consommateur. En l'espèce, il ne s'agit pas de l'opinion subjective du destinataire effectif de la prestation, mais il y a lieu plutôt de vérifier si un ensemble de prestations est appréhendé, selon les usages commerciaux d'un groupe déterminé de consommateurs, comme relevant typiquement d'une prestation unique.

5.2.2.7 Prestations principales et prestations accessoires

Les prestations accessoires telles que la fourniture d'emballages et de moyens d'empaquetage sont imposées comme la prestation principale (art. 19 al. 4 LTVA). Les prestations accessoires sont des prestations partielles étroitement liées à la prestation principale. En l'état, la prestation principale constitue la nature même de l'opération et elle se tient au premier plan, tandis que la prestation accessoire est uniquement d'ordre secondaire. Les prestations accessoires revêtent les caractéristiques cumulatives suivantes :

- elles sont subordonnées à la prestation principale ;
- elles sont étroitement liées à la prestation principale ;
- elles complètent, améliorent ou équilibrent, du point de vue économique, la prestation principale ; et
- elles sont habituellement fournies avec la prestation principale.

La fourniture d'emballages est considérée comme une prestation accessoire pour la livraison d'un bien, pour autant que l'emballage soit usuel pour les biens emballés. Le fait que ces emballages puissent être utilisés une ou plusieurs fois, et que leur coût soit facturé séparément ou non, ne joue aucun rôle. Si l'emballage du bien n'est pas usuel (par ex. un vase de cristal avec des pralinés) ou s'il ne s'agit pas à proprement parler d'un emballage (par ex. une planche en bois avec des saucisses), l'emballage n'est pas considéré comme une prestation accessoire, mais comme une prestation indépendante. Il s'agit, en pareils cas, d'une combinaison de prestations individuelles et indépendantes l'une de l'autre, pour lesquelles la règle de la combinaison de prestations selon l'art. 19 al. 2 LTVA (*cf. chiffre 5.2.2.5*) peut être appliquée.

5.2.2.8 Attribution des prestations

En principe, une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation (art. 20 al. 1 LTVA).

Si une personne (représentant) mandatée à cet effet, agit **au nom et pour le compte d'un tiers** ce n'est pas elle qui sera considérée comme le fournisseur de la prestation mais la personne qu'elle représente (représentation directe). Le représentant ne doit assumer aucun risque (par ex. risque de ducroire) et doit pouvoir prouver qu'il agit en tant que tel. Il doit aussi pouvoir identifier sans équivoque la personne représentée (sauf pour les ventes aux enchères). Finalement, il doit expressément porter à la connaissance du destinataire de la prestation l'existence d'un rapport de représentation, dans la mesure où celui-ci ne résulte pas des circonstances (art. 20 al. 2 LTVA).

Si les conditions de la représentation directe sont remplies, la prestation sera donc attribuée non pas au représentant, mais au représenté. S'il est assujetti, c'est donc ce dernier qui devra la déclarer dans son décompte TVA. Quant au représentant, il ne déclarera que sa commission.

Lorsqu'un représentant agit **pour le compte d'un tiers**, mais en son **propre nom** il apparaît vis-à-vis de l'extérieur comme le fournisseur de la prestation. Elle lui sera donc attribuée. Le cas échéant, l'on considérera qu'il existe deux rapports de prestations successifs et identiques (art. 20 al. 3 LTVA) et non plus d'une part, une prestation faisant l'objet d'une intermédiation et d'autre part, une prestation d'intermédiaire (comme c'est le cas avec la représentation directe).

Si la livraison d'un bien (art. 3 let. d ch. 1 LTVA) est facilitée au moyen d'une plateforme numérique, la prestation est attribuée à l'exploitant de cette plateforme (art. 20*a* al. 1 LTVA), lequel est donc considéré comme fournisseur de la prestation. Du point de vue de la TVA, il existe alors une première livraison du vendeur à l'exploitant de la plateforme, puis une seconde de l'exploitant de la plateforme à l'acquéreur (par ex. les consommateurs).

5.2.3 Contre-prestation

Vaut contre-prestation la valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation (art. 3 let. f LTVA).

La contre-prestation constitue le deuxième élément nécessaire à l'existence d'un rapport de prestations *(cf. chiffre 5.2.1)*. Une prestation n'est en effet soumise à l'impôt que si elle est fournie à titre onéreux.

La contre-prestation a une **double fonction**. Elle est, d'une part, une condition indispensable au caractère imposable d'une prestation (art. 3 let. c LTVA). D'autre part, elle constitue la base de calcul de l'impôt (art. 24 al. 1 LTVA ; *cf. chiffre 5.3*). Ce n'est qu'une fois que le montant de la contre-prestation a été établi que le montant de l'impôt peut être calculé, en multipliant le montant de la contre-prestation par le taux de l'impôt applicable.

5.2.4 Eléments ne constituant pas une contre-prestation

Les ressources ou les valeurs patrimoniales (en général des paiements en argent) qui sont remises en l'absence d'un rapport de prestations au sens du droit régissant la TVA, ne sont pas considérés comme des contre-prestations (art. 18 al. 2 LTVA). En l'absence de prestations, ces éléments ne doivent par conséquent pas être imposés. Les **subventions** et les **dons** en font notamment partie.

Ces éléments ne constituant pas une contre-prestation, ils n'ont donc, en principe, pas de répercussion en matière de TVA, notamment en ce qui concerne la déduction de l'impôt préalable (art. 33 al. 1 LTVA). Cependant, les subventions et autres contributions similaires (art. 18 al. 2 let. a à c LTVA) font exception à cette règle. Le versement de telles contributions entraîne une réduction de la déduction de l'impôt préalable chez le destinataire des fonds (art. 33 al. 2 LTVA). C'est la raison pour laquelle la délimitation entre les flux de fonds selon l'art. 18 al. 2 let. a à c LTVA (subventions et autres contributions du même genre) d'une part, et les flux de fonds selon l'art. 18 al. 2 let. d à l LTVA (notamment les dons) d'autre part, revêt d'une importance particulière.

On est en présence d'une subvention lorsque la collectivité publique qui verse les fonds les qualifie de subventions ou d'autres contributions de droit public à l'égard du destinataire des fonds ou lorsque les trois conditions suivantes sont cumulativement remplies (concernant le terme, voir aussi art. 29 OTVA)[4] :

- elle est accordée par une collectivité publique ;
- l'auteur de la subvention ne reçoit aucune contrepartie de la part du bénéficiaire ; et
- l'octroi de la subvention repose en principe sur une base légale (loi, ordonnance, règlement, décret, arrêté, etc.).

Les dons sont des libéralités consenties à un tiers sans qu'aucune contre-prestation au sens de la législation sur la TVA ne soit attendue. Le don est effectué avec l'intention du donateur de procurer un avantage au destinataire de ses libéralités et par ce moyen de le soutenir financièrement (art. 3 let. i LTVA). Les libéralités reçues sont également considérées comme des dons lorsqu'elles sont mentionnées une ou plusieurs fois sous une forme neutre dans une publication, même en cas d'indication de la raison sociale du donateur ou de reproduction de son logo (art. 3 let. i ch. 1 LTVA). La publication de ladite mention sous forme neutre ne suffit donc pas pour que l'on considère qu'une prestation publicitaire soit fournie au donateur.

Les cotisations de membres passifs sans contrepartie et les contributions des donateurs à des associations ou à des organisations d'utilité publique sont aussi considérées comme des dons. Les contributions de donateurs aux organismes sans buts lucratifs sont considérées comme des dons même si l'organisation d'utilité publique accorde volontairement des privilèges aux donateurs dans le contexte

[4] À ce sujet, voir l'Info TVA 05 Subventions et dons.

de leur but statutaire. Cependant, l'organisme doit au préalable informer le donateur qu'il ne peut se prévaloir de ces privilèges (art. 3 let. i ch. 2 LTVA).

5.3 Base de calcul de l'impôt

La **contre-prestation** constitue la base de calcul de la TVA (art. 24 LTVA). Ce n'est qu'une fois que le montant de la contre-prestation a été établi que le montant de l'impôt peut être calculé en multipliant le montant de la contre-prestation par le taux de l'impôt applicable.

La contre-prestation comprend notamment la couverture de tous les frais, qu'ils soient facturés séparément ou non (art. 24 al. 1 LTVA). Ces frais peuvent être par exemple les coûts de transport engendrés par une livraison (le fret, les droits de douane, la redevance sur le trafic des poids lourds), les frais de sommation ou les suppléments pour paiements partiels convenus.

La contre-prestation peut être versée en espèces en monnaies suisse ou étrangère, mais peut exister aussi sous la forme d'une prestation appréciable en argent. Sont par exemple réputés prestations appréciables en argent les échanges, les bons ou les cessions de créances.

C'est la contre-prestation effectivement reçue qui est déterminante (art. 24 al. 1 LTVA). Si elle ne correspond pas à ce qui a été facturé ou convenu, l'assujetti doit corriger la dette d'impôt. C'est notamment le cas à la suite d'une diminution du prix (art. 41 al. 1 LTVA). Les rabais, escomptes ou similaires peuvent donc être déduits de la contre-prestation.

Les commissions sur les paiements effectués par cartes de crédit ne peuvent pas être déduites. La commission sur les cartes de crédit est la rémunération d'un rapport de prestations séparé entre le fournisseur de prestations et l'émetteur de cartes de crédit.

Actuellement, dans le monde économique international, les factures sont de plus en plus libellées et réglées en monnaies étrangères. Cependant, le décompte établi à l'intention de l'AFC doit l'être en monnaie nationale. C'est pourquoi, au moment de la naissance de la créance fiscale, le fournisseur de la prestation doit convertir en francs suisses le montant de la contre-prestation pour la prestation facturée en monnaie étrangère (art. 45 al. 1 OTVA).

La conversion s'établit en principe selon le taux de change publié sur le site internet de l'AFC en utilisant soit le taux de change moyen du mois ou le cours du jour devant être appliqué pour la vente de devises (art. 45 al. 3 OTVA). Pour les monnaies étrangères pour lesquelles l'AFC ne publie aucun cours, il faut appliquer le cours du jour des devises à la vente d'une banque suisse (art. 45 al. 3bis OTVA).

Les assujettis faisant partie d'un groupe d'entreprises peuvent utiliser le cours de change interne du groupe pour la conversion également envers des tiers (art. 45 al. 4 OTVA).

Lorsque la prestation est fournie à une personne étroitement liée, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 24 al. 2 LTVA). Les personnes étroitement liées sont les détenteurs d'au moins 20 % du capital action ou du capital social d'une entreprise ou d'une participation équivalente dans une société de personnes ou les personnes proches de ces détenteurs. Sont également considérées comme étroitement liées les fondations et

associations avec lesquelles il existe une relation économique, contractuelle ou personnelle particulièrement étroite. Cependant, les fonds de pension ne sont pas considérés comme des personnes étroitement liées (art. 3 let. h ch. 2 LTVA). Les membres de la famille du propriétaire de la société ou les sociétés-sœurs sont par exemple considérés comme des personnes proches.

Lorsque l'exploitant d'une plateforme est réputé fournisseur de la prestation au sens de l'art. 20*a* LTVA, la contre-prestation de la livraison qu'il a facilitée correspond à la valeur qu'il a communiquée à l'acheteur du bien livré (art. 24 al. 5*bis* LTVA).

Les impôts sur les billets d'entrée, les droits de mutation et la TVA due sur la prestation, notamment, n'entrent pas dans la base de calcul de l'impôt (art. 24 al. 6 let. a LTVA).

5.4 Taux de l'impôt

La TVA suisse connaît trois taux d'imposition (art. 25 LTVA) :

- un taux normal ;
- un taux réduit ;
- un taux spécial pour certaines prestations de services du secteur de l'hébergement.

5.4.1 Taux normal

Depuis le 1er janvier 2024, le taux normal est fixé à 8,1 % (art. 25 al. 1 LTVA). Entre 2018 et 2023, il se montait à 7,7 %.

Le taux normal s'applique à toutes les prestations soumises à l'impôt pour lesquelles le taux réduit et le taux spécial ne sont pas applicables.

5.4.2 Taux réduit

Depuis 2024, le taux réduit se monte à 2,6 % (art. 25 al. 2 LTVA). Entre 2011 et 2023, il se montait à 2,5 %.

Le taux réduit s'applique :

- à la livraison de :
  - l'eau amenée par des conduites (eau potable) ;
  - les denrées alimentaires en vertu de la Loi fédérale sur les denrées alimentaires et les objets usuels du 20 juin 2014 (LDAI) à l'exception des boissons alcoolisées.
    Les denrées alimentaires remises dans le cadre de prestations de restauration sont généralement imposables au taux normal. Les denrées alimentaires (excepté les boissons alcoolisées) mises à disposition dans des automates sont généralement imposables au taux réduit car on ne se trouve pas en présence d'une prestation de la restauration (art. 25 al. 3 LTVA) ;
  - le bétail, la volaille et le poisson ;
  - les céréales ;

  - ➢ les semences, les tubercules et les oignons à planter, les plantes vivantes, les boutures, les greffons, les fleurs coupées et les rameaux, également en bouquets, couronnes et arrangements analogues. La livraison de ces biens est imposable au taux réduit à condition qu'il y ait facturation séparée, même si elle est effectuée en combinaison avec une prestation imposable au taux normal ;
  - ➢ les aliments et les litières pour animaux ainsi que les acides destinés à l'ensilage ;
  - ➢ les engrais, les préparations phytosanitaires, les paillis et autres matériaux de couverture végétaux ;
  - ➢ les médicaments ;
  - ➢ les journaux, les revues, les livres et autres imprimés sans caractère publicitaire définis par le Conseil fédéral ;
  - ➢ les produits d'hygiène menstruelle ;
- aux journaux, revues et livres électroniques à caractère non publicitaire déterminés par le Conseil fédéral ;
- aux prestations de services fournies par les sociétés de radio et de télévision, à l'exception de celles qui ont un caractère commercial (par ex. spots publicitaires) ;
- en cas d'imposition volontaire (option en vertu de l'art. 22 LTVA) des prestations et contre-prestations exclues du champ de l'impôt mentionnées à l'art. 21 al. 2 ch. 14 à 16 LTVA, soit :
  - ➢ les prestations de services culturelles reprises à l'art. 21 al. 2 ch. 14 LTVA, fournies directement en présence du public ou, si elles ne le sont pas, celles que le public peut percevoir lors de la représentation ;
  - ➢ les contre-prestations demandées pour les manifestations sportives, y compris celles qui sont exigées des participants (par ex. les finances d'inscription), et les prestations accessoires incluses (art. 21 al. 2 ch. 15 LTVA) ;
  - ➢ les prestations de services culturelles et la livraison, par leur créateur, d'œuvres culturelles réalisées par des artistes tels que les écrivains, les compositeurs, les cinéastes, les artistes-peintres ou les sculpteurs, ainsi que les prestations de services fournies par les éditeurs et les sociétés de perception en vue de la diffusion de ces œuvres; cette disposition s'applique également aux œuvres dérivées au sens de l'art. 3 de la Loi fédérale sur le droit d'auteur et les droits voisins du 9 octobre 1992 (LDA) qui ont un caractère culturel (art. 21 al. 2 ch. 16 LTVA) ;
- aux prestations dans le domaine de l'agriculture qui consistent à travailler directement soit le sol, aux fins de la production naturelle, soit les produits tirés du sol.

5.4.3 Taux spécial pour les prestations d'hébergement

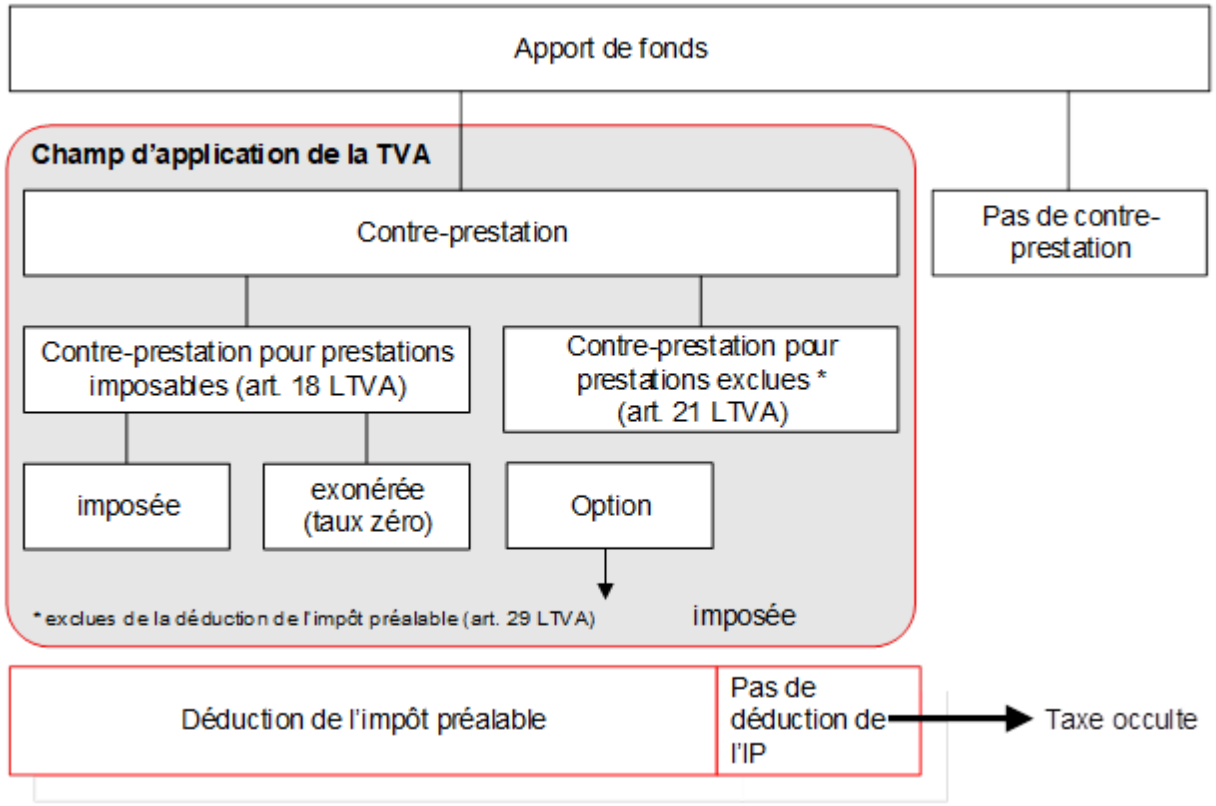
Depuis le 1er janvier 2024, le taux spécial pour les prestations d'hébergement est de 3,8 %. Entre 2018 et 2023, il se montait à 3,7 %. La durée d'application du taux spécial est limitée au 31 décembre 2027 (art. 25 al. 4 LTVA).

Par prestation du secteur de l'hébergement, on entend le logement avec petit-déjeuner, même si celui-ci est facturé séparément. La location d'habitation de vacances est également considérée comme une prestation d'hébergement.

5.5 Déduction de l'impôt préalable

La TVA ne devrait pas grever le domaine entrepreneurial *(cf. chiffre 3)*. Ce principe est ancré dans la loi à l'art. 1 al. 1 LTVA. Il stipule que la TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse. La charge de TVA ne doit naître qu'au dernier stade juste avant la consommation finale non entrepreneuriale *(cf. chiffre 2)*. Dans le cadre d'un impôt multistade, la déduction de l'impôt préalable permet d'atteindre cet objectif. A ce titre, elle constitue la caractéristique centrale d'une TVA moderne.

La déduction de l'impôt préalable dans le domaine d'application de la TVA



5.5.1 Principe

La LTVA obéit au principe selon lequel tous les impôts préalables imputables dans le cadre de l'activité entrepreneuriale peuvent être déduits (par ex. aussi l'impôt préalable grevant les frais de constitution, les frais généraux, les mauvais investissements ainsi que les travaux de dissolution à la fin du cycle de vie d'une entreprise). Si le droit à la déduction de l'impôt préalable est restreint, une disposition doit explicitement le prévoir dans la LTVA comme c'est le cas aux art. 29 et 33 LTVA.

Les dépenses qui ne sont pas liées à l'activité entrepreneuriale (par exemple les dépenses relatives à l'exercice d'une activité relevant de la puissance publique ou au domaine privé) ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Ne donnent pas non plus droit à la déduction de l'impôt préalable les prestations utilisées pour la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt *(cf. chiffre 5.2.2.2)*.

Concernant l'impôt grevant les opérations réalisées sur territoire suisse, chaque impôt facturé est déductible comme impôt préalable, à condition :

- qu'il concerne l'activité entrepreneuriale (art. 28 al. 1 let. a LTVA) ;
- qu'on ne se trouve pas dans un cas où la déduction de l'impôt préalable est exclue (art. 29 LTVA) ou qu'une réduction de la déduction de l'impôt préalable est nécessaire (art. 33 LTVA) ; et
- que l'assujetti prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 3 LTVA).

Cette mesure est justifiée par le fait que chaque personne, assujettie ou non, doit verser à l'AFC la TVA facturée (art. 27 al. 2 LTVA).
Si les conditions décrites ci-dessus sont remplies (art. 28 al. 1 let. b et c LTVA), l'assujetti peut également déduire les impôt préalables suivants :

- l'impôt qu'il a déclaré sur ses acquisitions (art. 45 à 49 LTVA) ;
- l'impôt sur les importations, acquitté ou dû, dont la créance est ferme ou dont la créance conditionnelle est échue, ainsi que l'impôt qu'il a déclaré sur ses importations (art. 52 et 63 LTVA).

5.5.2 Déduction de l'impôt préalable fictif

Du point de vue de la TVA, l'on part du principe qu'un bien est consommé au moment de son acquisition. Cependant, cette supposition n'est pas toujours correcte. Notamment lorsque des biens quittent le domaine privé pour retourner dans le domaine entrepreneurial. Les véhicules d'occasion en sont un exemple typique.

Dans ces cas, un impôt préalable est compris de manière non apparente dans le prix de vente sous la forme d'une taxe occulte (*cf. chiffre 3*), étant donné qu'un vendeur privé ne doit pas facturer de TVA, faute d'assujettissement. Comme l'article n'est évidemment pas encore entièrement consommé mais qu'il a toujours une certaine valeur (prix de vente), la loi accorde à l'acheteur assujetti la déduction d'un impôt préalable fictif qui serait inclus dans le prix d'acquisition.

La déduction de l'impôt préalable fictif est applicable lorsqu'un assujetti acquiert, dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, un bien mobilier identifiable sans que la TVA n'ait été répercutée (art. 28*a* al. 1 LTVA).

La déduction de l'impôt préalable fictif est également possible lorsque :

- un bien neuf est acquis ; ou
- le bien n'est pas revendu mais simplement utilisé dans l'entreprise ; ou
- que le bien est exporté.

En revanche, la déduction de l'impôt préalable fictif n'est pas possible lors de l'acquisition d'objets de collection tels que des œuvres d'art et des antiquités. Pour ces biens, c'est l'imposition de la marge qui est applicable *(cf. chiffre 5.5.3)*.

Avec la déduction de l'impôt préalable fictif, le bien retourne dans le cycle de la TVA. L'acheteur assujetti calcule, lors de la revente du bien, la TVA sur le produit total de la revente au taux légal applicable. Le destinataire suivant de la prestation pourra à son tour déduire l'impôt en tant qu'impôt préalable, pour autant qu'il y soit autorisé.

5.5.3 Imposition de la marge

Depuis le 1er janvier 2018, les pièces de collection telles que des objets d'art, des antiquités ou des objets analogues sont soumises à l'imposition de la marge (art. 24*a* LTVA). Jusqu'en 2009, l'imposition de la marge existait déjà pour ce genre de biens. En 2010, elle a été remplacée par la déduction de l'impôt préalable fictif. Toutefois, il s'est avéré que la déduction de l'impôt préalable fictif pouvait entraîner, dans certaines circonstances, non seulement une sous-imposition mais également une « subvention » des prix. Le risque était particulièrement élevé lorsque des œuvres d'art peuvent être importées en franchise d'impôt.

Matériellement, la réintroduction de l'imposition de la marge pour les objets de collection ressemble à ce qui s'appliquait jusqu'à fin 2009 pour tous les biens d'occasion identifiables. Cependant, les précédentes exigences formelles qui accompagnaient cette législation ne s'appliquent plus en raison du principe de la libre appréciation des preuves. Les anciennes règles concernant les ventes aux enchères n'ont également pas été réintroduites. Finalement, la compensation des pertes est possible (art. 24*a* al. 1 LTVA).

Si une personne assujettie vend une pièce de collection qui a été acquise sans TVA et pour laquelle elle n'a pas fait valoir la déduction de l'impôt préalable, la TVA n'est pas due sur le prix de vente mais sur la différence entre le prix d'achat et le prix de vente du bien. Si plusieurs pièces de collection sont acquises à un prix global, l'impôt peut être calculé sur la différence entre le prix d'achat global et le prix de vente global (art. 24*a* al. 5 LTVA). Lorsque des pièces de collection ont été acquises avec d'autres objets à un prix global, l'imposition de la marge n'est applicable que lorsque la part au prix d'acquisition qui se rapporte aux pièces de collection peut être estimée (art. 48*b* al. 3 OTVA).

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

La déduction de l'impôt préalable est exclue pour les prestations et l'importation de biens affectés à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 al. 2 LTVA (art. 29 al. 1 LTVA) lorsque ces dernières n'ont pas été volontairement imposées (option au sens de l'art. 22 LTVA). Les prestations exclues sont également considérées comme entrant dans le cadre d'une activité entrepreneuriale et, de ce point de vue, pourraient donner droit à une déduction de l'impôt préalable. Afin de limiter l'effet de distorsion de la concurrence, le législateur a toutefois expressément exclu, dans ces cas, le droit à la déduction de l'impôt préalable. De cette manière, ces prestations ne sont pas totalement exonérées mais la TVA est tout de même transférée au consommateur final sous forme d'une taxe occulte (*cf. chiffre 3*). Si, par contre, une personne assujettie acquiert une telle prestation dans le cadre de son activité entrepreneuriale et ne peut pas déduire l'impôt préalable, cela conduit à une **cumulation de l'impôt** (distorsion de la concurrence).

La déduction de l'impôt préalable peut être opérée pour les prestations fournies à l'étranger dans une mesure équivalente à celle qui aurait été opérée, si ces prestations avaient été fournies sur le territoire suisse et si l'assujetti avait pu opter pour leur imposition en vertu de l'art. 22 LTVA (art. 29 al. 1bis LTVA). L'option n'est par exemple pas possible pour les prestations de services dans le domaine des marchés financiers, des assurances ou encore de la vente ou location de biens immobiliers, si le destinataire affecte ou compte affecter l'objet exclusivement à des fins d'habitation (art. 22 al. 2 LTVA).

Le droit à la déduction de l'impôt préalable en lien avec l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations est réglé à l'art. 29 al. 2 à 4 LTVA. La vente de papiers-valeurs est une prestation exclue du champ de l'impôt (art. 21 al. 2 ch. 19 let. e LTVA). Cependant, si des papiers-valeurs constituant une participation sont acquis, détenus ou transférés ce n'est plus le commerce des papiers-valeurs qui est au premier plan, mais l'organisation ou la situation patrimoniale de l'entreprise. L'impôt préalable grevant des prestations en relation avec l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations qualifiées peut de ce fait en principe être déduit dans le cadre de l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 29 al. 2 LTVA). Sont réputées participations, les parts de 10 % au moins du capital d'une entreprise (art. 29 al. 3 LTVA).

5.5.5 Correction de la déduction de l'impôt préalable à la suite d'une double affectation

L'assujetti qui utilise des biens, des parties de biens ou des services en partie hors de son activité entrepreneuriale ou qui, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, les utilise à la fois pour des prestations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et pour des prestations n'y donnant pas droit, doit corriger le montant de l'impôt préalable en proportion de l'utilisation qui en est faite, car on est en présence d'une double affectation (art. 30 al. 1 LTVA).

Si la prestation préalable (notamment des dépenses et des investissements) est utilisée de manière prépondérante dans le cadre de l'activité entrepreneuriale pour des prestations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, celui-ci peut être déduit dans sa totalité et corrigé à la fin de la période fiscale (art. 30 al. 2 LTVA).

5.5.6 Prestation à soi-même

Si les conditions de la déduction de l'impôt préalable cessent d'être remplies pour des biens et services qui n'ont pas, ou pas entièrement, été consommés, la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée au moment où ces conditions cessent d'être remplies (art. 31 LTVA). Cette correction vise à éviter que l'assujetti qui utilise des biens ou des services en dehors de son activité entrepreneuriale et plus particulièrement à titre privé, bénéficie d'un meilleur traitement fiscal par rapport à une personne non assujettie.

Une diminution de valeur, c.-à-d. des amortissements au sens de l'art. 31 al. 3 LTVA, sera alors prise en compte.

5.5.7 Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable

La correction de la déduction de l'impôt préalable effectuée au moyen du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est la contrepartie à la correction de la déduction de l'impôt préalable sous forme de prestation à soi-même. Cette correction est appliquée si les conditions de la déduction de l'impôt préalable sont remplies ultérieurement pour un bien ou une prestation de services acquise mais non encore entièrement consommée. Dans ce cas, la déduction de l'impôt préalable peut être opérée sur la période de décompte au cours de laquelle les conditions ont été remplies. L'impôt préalable, y compris les parts de cet impôt corrigées à titre de prestation à soi-même, peut être déduit s'il ne l'a pas déjà été (art. 32 LTVA).

Une diminution de valeur, c.-à-d. des amortissements au sens de l'art. 32 al. 2 LTVA, sera alors prise en compte.

5.5.8 Réduction de la déduction de l'impôt préalable

Les éléments qui ne constituent pas des prestations au sens de la TVA (c.-à-d. les éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation) n'ont en principe aucune influence sur le montant de la déduction de l'impôt préalable (art. 33 al. 1 LTVA). Cela vaut pour tous les éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation mentionnés à l'art. 18 al. 2 let. d à l LTVA (par ex. les dons, les apports faits à une entreprise, les dividendes). Concrètement, cela signifie que le montant de l'impôt préalable n'est pas influencé par le fait que l'entreprise se finance au moyen de dons, par exemple, en plus des recettes provenant des prestations fournies.

En revanche, en cas d'obtention de subventions ou d'autres contributions analogues au sens de l'art. 18 al. 2 let. a à c LTVA, il faut procéder à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (art. 33 al. 2 LTVA).

6 IMPÔT SUR LES ACQUISITIONS

En sus de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et de l'impôt sur les importations *(cf. chiffres* 5 *et* 9*)*, la Confédération perçoit un impôt sur les acquisitions (art. 1 al. 2 let. b et 45ss LTVA). Est notamment soumise à l'impôt sur les acquisitions, l'acquisition des prestations suivantes lorsqu'elles sont fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger et qui ne sont pas inscrites dans le registre des assujettis (art. 45 al. 1 let. a et c LTVA) :

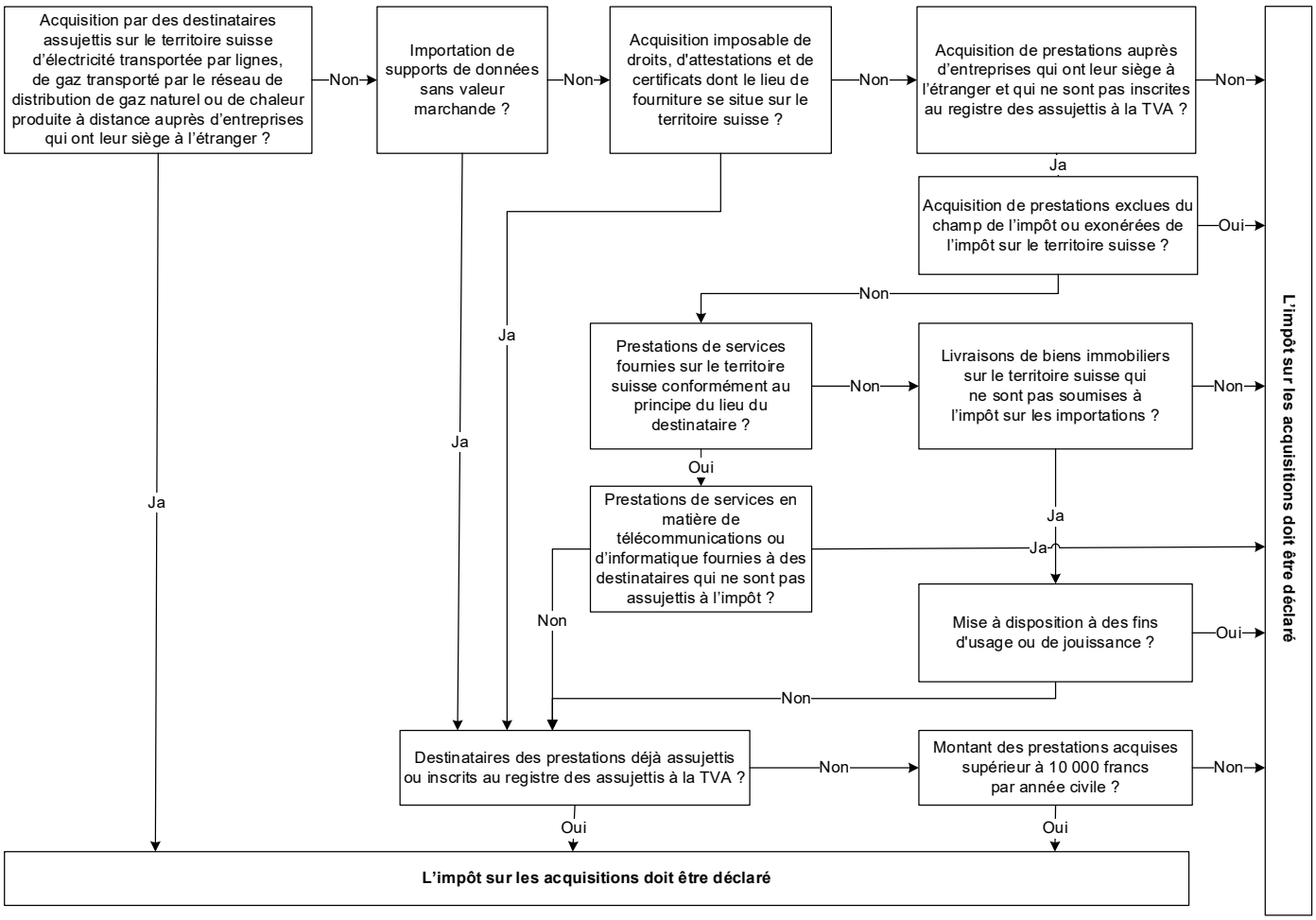
- les prestations de services dont le lieu se situe sur le territoire suisse en vertu de l'art. 8 al. 1 LTVA (à l'exception des prestations de services en matière de télécommunications ou d'informatique fournies à des destinataires n'étant pas assujettis) ;
- les livraisons de biens immobiliers sur le territoire suisse lorsqu'elles ne sont pas soumises à l'impôt sur les importations (à l'exception de la mise à disposition de tels biens à des fins d'usage ou de jouissance).

Sont également soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 45 al. 1 let. b, d et e LTVA) :

- l'importation de supports de données sans valeur marchande, y compris les prestations et les droits y afférents (art. 52 al. 2 LTVA) ;
- la livraison d'électricité transportée par lignes, de gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel ou de chaleur produite à distance à des assujettis sur le territoire suisse par des entreprises ayant leur siège à l'étranger ;
- le transfert de droits d'émission, de certificats et attestations de réduction des émissions, de garanties d'origine de l'électricité et d'autres droits, attestations et certificats similaires par des entreprises qui ont leur siège, leur domicile ou un établissement stable à l'étranger ou sur le territoire suisse, si ce transfert n'est pas exclu du champ de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse en vertu de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. e LTVA.

Ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions, les prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 LTVA ou exonérées de l'impôt en vertu de l'art. 23 LTVA (art. 45*a* LTVA).

L'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions peut être visualisé à l'aide du schéma suivant.


Acquisition par des destinataires assujettis sur le territoire suisse d'électricité transportée par lignes, de gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel ou de chaleur produite à distance auprès d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger ?
Non
Importation de supports de données sans valeur marchande ?
Non
Acquisition imposable de droits, d'attestations et de certificats dont le lieu de fourniture se situe sur le territoire suisse ?
Non
Acquisition de prestations auprès d'entreprises qui ont leur siège à l'étranger et qui ne sont pas inscrites au registre des assujettis à la TVA ?
Non
Ja
Acquisition de prestations exclues du champ de l'impôt ou exonérées de l'impôt sur le territoire suisse ?
Oui
Non
Ja
Prestations de services fournies sur le territoire suisse conformément au principe du lieu du destinataire ?
Non
Livraisons de biens immobiliers sur le territoire suisse qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les importations ?
Non
Ja
Oui
Prestations de services en matière de télécommunications ou d'informatique fournies à des destinataires qui ne sont pas assujettis à l'impôt ?
Ja
Ja
Non
Mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance ?
Oui
Non
Destinataires des prestations déjà assujettis ou inscrits au registre des assujettis à la TVA ?
Non
Montant des prestations acquises supérieur à 10 000 francs par année civile ?
Non
Oui
Oui
L'impôt sur les acquisitions doit être déclaré
L'impôt sur les acquisitions doit être déclaré

6.1 Objet de l'impôt sur les acquisitions

6.1.1 Prestations de services

L'impôt sur les acquisitions est dû lors de l'acquisition de prestations de services depuis l'étranger qui, en vertu du principe du lieu du destinataire (art. 8 al. 1 LTVA), sont réputées fournies sur le territoire suisse. En outre, le fournisseur de la prestation de services doit être une entreprise qui a son siège à l'étranger et qui n'est pas inscrite dans le registre des assujettis à la TVA (art. 45 al. 1 let. a LTVA). Si un fournisseur étranger est inscrit au registre des assujettis sur le territoire suisse, les prestations indiquées ci-devant, effectuées sur le territoire suisse, ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions, mais à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Aucun impôt sur les acquisitions n'est dû, si des non assujettis domiciliés sur le territoire suisse (par ex. des personnes privées) acquièrent des prestations de services en matière de télécommunication ou d'informatique depuis l'étranger. Etant donné que le principe du lieu du destinataire vaut également pour ce genre de prestations de services, elles peuvent justifier l'assujettissement du fournisseur de la prestation *(cf. chiffre 5.1.2)*.

Exemples de prestations de services soumises à l'impôt sur les acquisitions, lorsqu'elles sont perçues auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et non inscrites au registre des assujettis à la TVA :

- les prestations de services publicitaires ;
- les prestations de conseillers, de gérants de fortunes, de fiduciaires, d'avocats, etc. ;
- la location de personnel ;
- les prestations de management.

Si une prestation de services exclue du champ de l'impôt (art. 21 LTVA) ou exonérée de l'impôt (art. 23 LTVA) est acquise de l'étranger, aucun impôt sur les acquisitions n'est dû (art. 45*a* LTVA).

6.1.2 Supports de données sans valeur marchande

Si aucune valeur marchande ne peut être fixée lors de l'importation de supports de données et si ces derniers ne peuvent pas être importés en franchise de TVA en vertu de l'art. 53 LTVA, le support de données y compris les prestations et les droits y afférents, est soumis à l'impôt sur les acquisitions (art. 45 al. 1 let. b LTVA). Est réputé comme support de données sans valeur marchande, indépendamment du type de support et du mode de stockage des données, tout support de données qui en sa forme et de par son contenu lorsqu'il est importé, ne peut pas être acquis contre le versement d'une contre-prestation déjà fixée au moment de l'importation, et qui ne peut pas être utilisé contractuellement contre le versement d'un droit de licence unique déjà fixé au moment de l'importation (par ex. les supports avec programmes et données informatiques, leur mise à jour ou mise à niveau ainsi que les supports contenant des sons et des images, art. 111 OTVA).

Exemple

Les supports de données contenant des mises à jour qui ne peuvent être effectuées que dans le cadre d'un contrat de maintenance, lequel ne spécifie pas le nombre et/ou la périodicité de l'importation d'autres supports de données pendant la durée du contrat.

Les biens suivants sont notamment assimilés aux supports de données sans valeur marchande, si le bien est remis ou cédé au mandant en vertu d'un acte juridique indépendant (art. 111 al. 4 OTVA) :

- les plans, les dessins et les illustrations notamment d'architectes, d'ingénieurs, de graphistes et de designers ;
- les actes de procédure des avocats, les rapports d'experts, les traductions, les résultats de recherches et d'expériences, les résultats d'analyses, les évaluations et les documents analogues ;
- les droits représentés par des titres et les valeurs immatérielles.

6.1.3 Livraisons de biens immobiliers sur le territoire suisse

Les entreprises qui ont leur siège à l'étranger et qui effectuent des livraisons de biens immobiliers sur le territoire suisse mais qui ne sont pas inscrites dans le registre des assujettis à la TVA, disposent d'un avantage fiscal par rapport aux entreprises qui ont leur siège sur le territoire suisse. Cela concerne avant tout les prestations dans le secteur de la construction (gros œuvre et second œuvre). Il y a donc, surtout dans les régions limitrophes, une distorsion de la concurrence qui est contrecarrée au moyen de l'impôt sur les acquisitions.

Le destinataire de ce genre de livraisons est assujetti à l'impôt sur les acquisitions pour autant que la livraison ne soit pas soumise à l'impôt sur les importations (art. 45 al. 1 let. c LTVA). Aucun impôt sur les acquisitions n'est dû si des biens immobiliers sont mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance.

Exemple

Le fabricant de cuisines allemand A (non inscrit en Suisse au registre des assujettis à la TVA) exécute des travaux sur la cuisine déjà existante du restaurant B en Suisse, sans importer de matériel (par ex. : réglage des portes, travaux d'ajustement). Dans ce cas, le restaurant B doit déclarer à l'AFC l'impôt sur les acquisitions sur les dépenses relatives à ces travaux.

6.1.4 Electricité, gaz et chaleur produite à distance

L'assujettissement à l'impôt sur les acquisitions existe en outre pour l'électricité transportée par lignes, le gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel ou la chaleur produite à distance que des assujettis sur le territoire suisse acquièrent auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (art. 45 al. 1 let. d LTVA).

6.1.5 Droits d'émissions et certificats analogues

Depuis 2025, l'impôt sur les acquisitions doit également être acquitté lorsque des droits d'émission, des certificats et attestations de réduction des émissions, des garanties d'origine de l'électricité et des droits similaires, des attestations et des certificats sont acquis auprès d'entreprises qui ont leur siège, leur domicile ou un établissement stable à l'étranger ou sur le territoire suisse, à condition que, en vertu de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. e LTVA, cette acquisition ne soit pas exclue de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 45 al. 1 let. e LTVA).

6.2 Sujet de l'impôt sur les acquisitions

Si, en vertu de l'art. 10 LTVA, l'acquéreur de la prestation est assujetti à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et, de ce fait, déjà astreint à l'obligation de remettre un décompte, il doit déclarer et imposer toutes ses acquisitions de prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 45 al. 2 let. a LTVA).

Si l'acquéreur de la prestation n'est pas assujetti à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (par ex. personne privée, école, petite entreprise avec un chiffre d'affaires mondial inférieur à CHF 100'000), il est redevable de l'impôt sur les acquisitions s'il acquiert au cours d'une année civile pour plus de CHF 10'000 de prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 45 al. 2 let. b LTVA).

6.3 Décompte de l'impôt sur les acquisitions

La limite de CHF 10'000 ne s'applique pas aux personnes qui sont déjà assujetties à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Ces acquéreurs de prestations doivent déclarer dans leurs décomptes TVA toutes les prestations acquises soumises à l'impôt sur les acquisitions. Dans la mesure où les conditions pour la déduction de l'impôt préalable sont remplies *(cf. chiffre 5.5)*, l'impôt sur les acquisitions peut être déduit dans le même décompte.

L'acquéreur de prestations qui n'est pas assujetti à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse doit s'annoncer spontanément auprès de l'AFC dans les 60 jours qui suivent la fin de l'année civile, au cours de laquelle il a acquis pour plus de CHF 10'000 de prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions et doit déclarer en même temps ses acquisitions (art. 66 al. 3 LTVA).

7 PERCEPTION DE L'IMPÔT

7.1 Période fiscale et période de décompte

Par période fiscale, on entend la période pour laquelle l'impôt est prélevé. La période fiscale correspond à l'année civile (art. 34 al. 2 LTVA).

La période de décompte correspond, quant à elle, à la période pour laquelle l'assujetti doit établir le décompte de la TVA à l'intention de l'AFC (art. 35 LTVA).

La période fiscale se divise en plusieurs périodes de décompte. La durée de la période de décompte dépend de la méthode de décompte choisie *(cf. chiffre 7.2)*. En principe, les décomptes sont établis trimestriellement (art. 35 al. 1 let. a LTVA). Les assujettis qui établissent leurs décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette ne doivent cependant compléter un décompte que deux fois par an (art. 35 al. 1 let. b LTVA). Les assujettis qui réalisent régulièrement des excédents d'impôt préalable ont, pour des raisons de liquidités, particulièrement intérêt à pouvoir déduire aussi rapidement que possible ces excédents. C'est la raison pour laquelle ils peuvent demander l'autorisation d'établir des décomptes mensuels avec l'AFC (art. 35 al. 1 let. c LTVA).

Depuis 2025, les entreprises dont le chiffre d'affaires imposable annuel ne dépasse pas CHF 5,005 millions peuvent décompter la TVA annuellement, mais doivent en contrepartie verser des acomptes. Le montant des acomptes est fixé par l'AFC, mais l'assujetti peut l'adapter à sa guise avant leur échéance. Si le décompte est établi selon la méthode effective ou à l'aide de taux forfaitaires, l'assujetti doit verser trois acomptes ; si le décompte est établi à l'aide de taux de la dette fiscale nette, un seul acompte doit être versé. Si les acomptes ne sont pas payés ou si l'assujetti a demandé une réduction trop importante des acomptes par rapport au montant d'impôt dû, l'AFC révoque l'autorisation d'établir un décompte annuel (art. 35 al. 1 let. b, art. *35a*, art. *86a*, art. 87 al. 1bis et art. 88 al. 1 LTVA ainsi que art. 76*a*-76*d* OTVA).

A la demande de l'assujetti, l'AFC autorise, dans des cas fondés, d'autres périodes de décompte et en fixe les conditions (art. 35 al. 2 LTVA).

En revanche, pour les assujettis à l'impôt sur les acquisitions qui ne sont pas déjà assujettis à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, la période de décompte correspond à l'année civile (art. 47 al. 2 LTVA ; *cf. chiffre 6.3*).

7.2 Méthodes de décompte

7.2.1 Méthode effective

La méthode de décompte effective est la méthode par défaut (art. 36 al. 1 LTVA). Selon cette méthode, la créance fiscale de la période correspondante se calcule en déduisant l'impôt préalable de la somme de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, de l'impôt sur les acquisitions et de l'impôt sur les importations dont le paiement est reporté (art. 36 al. 2 LTVA).

7.2.2 Méthode des taux de la dette fiscale nette

Tout assujetti dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas CHF 5,024 millions provenant de prestations imposables et dont le montant d'impôt – calculé au taux de la dette fiscale nette déterminant pour lui – n'excède pas CHF 108'000 pour la même période, peut arrêter son décompte au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 37 al. 1 LTVA). Cette méthode n'est toutefois pas applicable par les collectivités publiques et les institutions analogues qui peuvent appliquer la méthode des taux forfaitaires (*cf. chiffre 7.2.3*).

Remarque

En principe, les assujettis qui établissent leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ne peuvent pas opter pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt. Il existe une exception en ce qui concerne l'option pour l'imposition des prestations visées à l'art. 21 al. 2 ch. 25, 26, 28 et 28bis LTVA (art. 77 al. 3 OTVA).

Les taux de la dette fiscale nette sont des taux par branches qui tiennent compte de façon forfaitaire de l'ensemble de l'impôt préalable compris dans les acquisitions de marchandises, prestations de services, moyens d'exploitation et biens d'investissement, ainsi que dans les frais généraux (art. 37 al. 3 LTVA). Ainsi, sur le long terme, le montant d'impôt net à payer ne s'écarte généralement pas ou seulement légèrement de celui obtenu en utilisant la méthode de décompte effective.

L'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette permet de limiter la charge administrative en rapport avec la comptabilité et l'établissement des décomptes TVA. Le calcul de l'impôt préalable est supprimé et la TVA est décomptée semestriellement et non plus trimestriellement (art. 35 al. 1 let. b LTVA).

Dans le décompte TVA, les taux de la dette fiscale nette sont utilisés comme des multiplicateurs, c'est-à-dire que le total de tous les chiffres d'affaires imposables, TVA incluse, est déclaré et multiplié par le taux de la dette fiscale nette pour obtenir le montant de l'impôt (art. 37 al. 2 LTVA).

Les factures adressées aux clients ne doivent toutefois pas indiquer les taux de la dette fiscale nette accordés par l'AFC, mais les taux légaux applicables (taux normal, taux réduit ou taux spécial pour les prestations d'hébergement ; *cf. chiffre 5.4*).

Il convient également de déclarer semestriellement (au taux légal applicable) les acquisitions de prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions en vertu de l'art. 45 ss. LTVA (art. 91 OTVA).

Si un assujetti choisit la méthode des taux de la dette fiscale nette, il doit appliquer cette méthode pendant au moins une période fiscale. S'il décide d'appliquer la méthode de décompte effective, il ne pourra passer à la méthode des taux de la dette fiscale nette qu'après trois ans au moins. Tout changement de méthode de décompte doit être opéré pour le début d'une période fiscale (art. 37 al. 4 LTVA).

Les taux de la dette fiscale nette sont fixés par l'AFC. Pour offrir la plus grande transparence possible aux assujettis, la loi prévoit que l'AFC, avant de fixer les taux, consulte les associations des branches concernées (art. 37 al. 3 LTVA). Il n'est pas accordé de taux de la dette fiscale nette individuels par entreprise.

Les assujettis qui désirent appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette doivent en informer l'AFC (art. 78 al. 1 OTVA). Jusqu'à fin 2024, l'AFC autorisait au maximum deux taux de la dette fiscale nette ; depuis 2025, il n'y a plus de restrictions (art. 86 OTVA).

Exemple

Le taux de la dette fiscale nette de 6,2 % a été accordé à une architecte. Durant le premier semestre de son adhésion, elle a encaissé un montant de CHF 216'200, TVA de 8,1 % incluse. Elle déclare dans son décompte semestriel ce chiffre d'affaires de CHF 216'200 et le multiplie par le taux de la dette fiscale nette de 6,2 %. Elle obtient ainsi un montant de TVA de CHF 13'404.40. Aucun autre calcul n'est requis et la détermination de l'impôt préalable n'est pas nécessaire. Le cas échéant, il s'agit encore de tenir compte de l'impôt sur les acquisitions.

7.2.3 Méthode des taux forfaitaires

Les collectivités publiques et les institutions analogues, notamment les cliniques et écoles privées, les entreprises de transport concessionnaires ainsi que les associations et les fondations, ne peuvent pas décompter au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette (art. 77 al. 2 OTVA). Mais elles peuvent établir leurs décomptes selon la méthode des taux forfaitaires indépendamment du chiffre d'affaires qu'elles réalisent (art. 37 al. 5 LTVA).

Remarque

En principe, les assujettis qui établissent leur décompte selon la méthode des taux forfaitaires ne peuvent pas opter pour l'imposition de prestations exclues du champ de l'impôt. Il existe une exception en ce qui concerne l'option pour l'imposition des prestations visées à l'art. 21 al. 2 ch. 25, 26, 28 et 28bis LTVA (art. 97 al. 3 OTVA).

Tout comme les taux de la dette fiscale nette, les taux forfaitaires sont des taux spécifiques pour certaines branches qui tiennent compte de manière globale de l'ensemble de l'impôt préalable contenu dans les acquisitions de biens, de prestations de services, de moyens d'exploitation et de biens d'investissement, ainsi que dans les frais généraux (art. 99 al. 2 OTVA). Sur le long terme, le montant d'impôt net à payer ne devrait par conséquent généralement pas présenter d'écart, ou qu'un écart infime, par rapport à la méthode de décompte effective *(cf. chiffre 7.2.1)*.

Lors du décompte avec les taux forfaitaires, la charge administrative en rapport avec la comptabilité et l'établissement des décomptes TVA est réduite, puisque la détermination de l'impôt préalable n'est plus nécessaire.

Les factures adressées aux clients ne doivent pas indiquer les taux forfaitaires accordés par l'AFC, mais les taux légaux applicables (taux normal, taux réduit ou taux spécial pour les prestations d'hébergement, *cf. chiffre 5.4*).

En vertu de l'art. 45 ss. LTVA, il convient de déclarer trimestriellement (au taux légal applicable) les acquisitions de prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 91 OTVA).

Exemple

La cafétéria de l'administration cantonale réalise durant les mois de janvier à mars 2025 un chiffre d'affaires de CHF 45'000 (TVA incl.). En le multipliant avec le taux forfaitaire accordé de 5,3 %, il en résulte un montant d'impôt de CHF 2'385. Ce montant doit être déclaré dans le décompte TVA pour

le premier trimestre 2025. Aucune opération supplémentaire n'est nécessaire. La détermination de l'impôt préalable n'est plus nécessaire.

7.3 Modes de décompte

En principe, le décompte de la TVA est établi sur la base des contre-prestations **convenues** (art. 39 al. 1 LTVA). L'AFC autorise l'assujetti qui en fait la demande à établir son décompte sur la base des contre-prestations **reçues** (art. 39 al. 2 LTVA).

Lors de l'établissement du décompte selon les contre-prestations convenues, la dette d'impôt naît au moment de la facturation, ce qui veut dire que l'assujetti doit déclarer la contre-prestation dans le décompte de la période au cours de laquelle il a facturé les prestations à ses clients. En conséquence, le droit à la déduction de l'impôt préalable naît à la réception de la facture, ce qui signifie que l'assujetti peut déduire l'impôt préalable dans la période de décompte au cours de laquelle il a reçu la facture du prestataire (art. 40 al. 1 LTVA).

Lors de l'établissement du décompte selon les contre-prestations reçues, la dette d'impôt naît au moment où l'assujetti encaisse effectivement la contre-prestation. Le droit à la déduction de l'impôt préalable naît au moment du paiement pour la prestation que l'assujetti a reçue de la part du prestataire (art. 40 al. 2 LTVA).

Le mode de décompte choisi doit être conservé pendant au moins une période fiscale (art. 39 al. 3 LTVA).

7.4 Paiement de l'impôt et procédure de déclaration

Le paiement de l'impôt dû peut se faire de deux manières. En principe, le versement de l'impôt s'effectue dans les 60 jours qui suivent la fin de la période de décompte par acquittement de la créance fiscale (art. 86 al. 1 LTVA).
Toutefois, dans les cas suivants, la LTVA prévoit que l'assujetti s'acquitte de son obligation d'arrêter un décompte et de payer l'impôt par **voie de déclaration** auprès de l'AFC (art. 38 LTVA).

La procédure de déclaration doit être appliquée obligatoirement lors d'une restructuration visée par les art. 19 et art. 61 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD) et lors d'autres transferts d'un patrimoine ou d'une part de patrimoine à un autre assujetti dans le cadre de la fondation, de la liquidation ou de la restructuration d'une entreprise, de la cession d'un fonds de commerce ou d'une opération juridique réglée par la Loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 3 octobre 2003 (LFus), si (art. 38 al. 1 LTVA) :

- les deux parties sont assujetties ou le deviennent suite au transfert ; et
- l'impôt calculé au taux légal applicable au prix de vente dépasse CHF10'000 ; ou que
- l'aliénation est effectuée en faveur d'une personne étroitement liée.

Si les conditions susmentionnées ne sont pas remplies, la procédure de déclaration ne doit pas obligatoirement être appliquée. Toutefois, à la demande de l'aliénateur, elle peut être utilisée facultativement si (art. 104 OTVA) :

- les deux parties sont ou seront assujetties ; et
- des immeubles ou des parts d'immeubles sont transférés ou qu'un intérêt prépondérant existe.

Pour les assujettis, l'avantage de la procédure de déclaration réside dans le fait qu'elle ne mobilise pas de liquidités. La personne reprenant l'activité ne doit pas payer l'impôt à la personne cédante, qu'elle ne pourrait parfois faire valoir comme déduction de l'impôt préalable qu'après plusieurs mois. Du côté de l'AFC, l'avantage réside dans le fait que le risque de pertes fiscales est minimisé. Il en résulterait des pertes fiscales si l'aliénateur ne payait pas l'impôt sur la transaction mais que l'acquéreur faisait valoir une déduction de l'impôt préalable. Pour éviter cela, la procédure de déclaration est obligatoire pour certaines transactions.

7.5 Prescription

Il s'agit de faire une distinction entre la prescription du droit de taxation (art. 42 LTVA) et la prescription du droit d'exiger le paiement de l'impôt (art. 91 LTVA).

7.5.1 Prescription du droit de taxation

La prescription du droit de taxation règle la prescription de la créance fiscale (art. 42 LTVA). Lorsque le décompte est établi selon la méthode effective, la créance fiscale est déterminée en déduisant l'impôt préalable de la somme de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, de l'impôt sur les acquisitions et de l'impôt sur les importations dont le paiement est reporté (art. 36 LTVA). Cela signifie que la prescription de la déduction de l'impôt préalable de l'assujetti et celle de l'impôt dû à l'AFC commencent à courir au même moment. A l'expiration du délai de prescription du droit de taxation, l'auto-taxation de l'assujetti ne peut plus être modifiée.

Le droit de taxation se prescrit par **cinq ans** à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née (**délai relatif** de la prescription, art. 42 al. 1 LTVA). La prescription peut être interrompue par une pièce qualifiée comme une déclaration écrite sujette à réception, une décision, une décision sur réclamation ou l'annonce d'un contrôle (art. 42 al. 2 LTVA). Si l'AFC interrompt la prescription du droit de taxation, un **nouveau délai raccourci de deux ans** commence à courir (art. 42 al. 3 LTVA). Le délai original de prescription relative de cinq ans est donc annulé. L'interruption de la prescription du délai de taxation par l'assujetti ne raccourcit pas le délai de prescription, lequel reste de cinq ans. Cette réglementation différenciée est nécessaire pour que les assujettis ne puissent pas raccourcir les délais de prescription par une déclaration d'interruption et, ainsi, limiter le droit de contrôle de l'Etat.

La créance fiscale se prescrit dans tous les cas par **dix ans** à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle elle est née (**délai absolu** de prescription, art. 42 al. 6 LTVA). L'AFC est donc obligée de rendre ses premières décisions et ses décisions sur réclamations le plus rapidement possible.

7.5.2 Prescription du droit d'exiger le paiement de l'impôt

Il est fait une distinction entre la prescription du droit de taxation et la prescription du droit d'exiger le paiement l'impôt conformément à l'art. 91 LTVA. Cette dernière s'applique de manière identique tant à l'AFC qu'à l'assujetti. L'AFC obtient ainsi la possibilité de demander à l'assujetti d'acquitter sa

créance d'impôt entrée en force dans un délai raisonnable du point de vue du droit. Et face à l'AFC, l'assujetti peut faire valoir le droit au paiement de l'excédent résultant de son décompte, ou au remboursement de l'impôt versé à tort, dans les mêmes délais à partir du moment où le droit correspondant est entré en force.

Le droit d'exiger le paiement de la créance fiscale, des intérêts et des frais se prescrit par cinq ans, à compter de l'entrée en force de la créance (délai relatif de prescription ; art. 91 al. 1 LTVA). Tout comme la prescription du droit de taxation, la prescription du droit d'exiger le paiement de l'impôt connaît un délai absolu de prescription de dix ans (art. 91 al. 5 LTVA).

8 AUTORITÉS ET PROCÉDURES

8.1 Droit d'obtenir des renseignements

L'assujetti a le droit d'obtenir des renseignements contraignants de la part de l'AFC (art. 69 LTVA). Cela lui permet d'obtenir à l'avance l'**avis contraignant** de l'AFC sur les conséquences juridiques de faits concrètement, afin d'éviter des rappels d'impôt. Cela augmente considérablement la sécurité juridique pour les assujettis.

8.2 Corrections d'erreurs dans le décompte

L'assujetti doit vérifier la concordance entre les décomptes TVA établis sur une période fiscale donnée et ses comptes annuels, et corriger les erreurs constatées (finalisation, art. 72 al. 1 LTVA). La correction doit intervenir au plus tard dans le décompte établi pour la période pendant laquelle tombe le 180e jour qui suit la fin de l'exercice considéré. En raison de cette possibilité de déclaration ultérieure, il n'y a aucun risque, au cours de ce délai, d'être punissable d'une éventuelle soustraction d'impôt résultant d'un décompte erroné (art. 96 al. 6 LTVA, *cf. chiffre 10*). Les erreurs constatées doivent être annoncées à l'AFC par le biais d'un décompte rectificatif. L'assujetti est également tenu de corriger et de communiquer à l'AFC, en dehors des décomptes ordinaires, les erreurs découvertes dans les décomptes des périodes fiscales antérieures, pour autant que les créances de ces périodes fiscales ne soient pas encore entrées en force ou prescrites (art. 72 al. 2 LTVA et art. 129 OTVA).

Le décompte rectificatif ne remplace pas les décomptes périodiques (mois, trimestre, semestre, année).

8.3 Contrôles de l'AFC

L'AFC contrôle que les assujettis remplissent leurs obligations. Elle peut effectuer ces contrôles sur place, c'est-à-dire au siège de l'assujetti, ou en requérant l'ensemble des pièces (art. 78 al. 2 LTVA). Il faut encore distinguer la vérification de faits isolés, comme par exemple dans le cadre de l'art. 77 LTVA, pour l'établissement desquels des documents déterminés peuvent être requis, suivant les besoins.

En principe, un contrôle sur place doit être annoncé par écrit (art. 78 al. 3 LTVA). L'annonce du contrôle doit définir avec précision les périodes faisant l'objet de la révision. De plus, l'annonce entraîne l'interruption de la prescription (art. 42 al. 2 LTVA) et un nouveau délai de prescription de deux ans commence à courir (art. 42 al. 3 LTVA).

Le contrôle doit être clos dans un délai de 360 jours par une **notification d'estimation** (art. 78 al. 5 LTVA) qui fixe le montant de la créance fiscale, c'est-à dire l'impôt dû sur le chiffre d'affaires moins la créance d'impôt préalable, pour la période contrôlée. Une notification d'estimation est établie après chaque contrôle, même si aucune correction n'est faite. L'assujetti peut prendre position face à la correction effectuée et la discuter avec l'expert fiscal responsable de l'AFC, ce qui permet de répondre à de nombreuses questions. La créance fiscale entre en force par la reconnaissance écrite ou le paiement sans réserve, par l'assujetti, du montant figurant dans la notification (art. 43 al. 1 let. b

LTVA). Si l'assujetti n'est pas d'accord avec cette dernière, l'AFC rend une décision conformément à l'art. 82 LTVA.

Pour déterminer s'il y a exécution, ou non, d'un contrôle au sens de l'art. 78 LTVA, c'est l'étendue des actions entreprises qui fait foi, bien plus que la présence physique d'un collaborateur de l'AFC auprès de l'assujetti. Est réputé contrôle le fait que l'AFC réquisitionne et vérifie l'ensemble des pièces (art. 78 al. 2 LTVA). Il y a réquisition de l'ensemble des pièces de l'assujetti lorsque sont demandés les comptes d'un exercice commercial (clôture annuelle des comptes et feuilles de compte) avec ou sans les justificatifs comptables y relatifs (art. 140 OTVA).

L'assujetti peut requérir un contrôle sur présentation d'une demande motivée (art. 78 al. 4 LTVA).

8.4 Libre appréciation des preuves

Le principe de la libre appréciation des preuves est applicable en matière de TVA (art. 81 al. 3 LTVA). Selon ce principe, l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre de la présentation de moyens de preuve spécifiques. Le principe de la libre appréciation des preuves est le pendant de la liberté des moyens de preuve. L'AFC doit vérifier pour chaque preuve apportée, si celle-ci permet effectivement de prouver l'état de fait en question (par ex. déduction de l'impôt préalable).

Les conséquences de l'absence de preuve sont supportées par la personne qui, selon la loi, a l'obligation de fournir la preuve. L'assujetti doit apporter la preuve des faits diminuant l'impôt (par ex. déductions de l'impôt préalable, exportations, prestations fournies à l'étranger).

9 IMPÔT SUR LES IMPORTATIONS

L'importation de biens, y compris les prestations de services et les droits y afférents, est soumise à l'impôt sur les importations (art. 52 al. 1 LTVA). La perception de la TVA sur les importations est le pendant de l'exonération accordée pour les exportations *(cf. chiffre 5.2.2.4)*. L'impôt sur les importations concrétise l'application du **principe du pays de destination**, les objets importés étant imposés là où ils seront consommés, au même taux que les biens livrés sur le territoire suisse. Ainsi, les biens importés et les biens déjà en libre pratique sur le territoire suisse sont soumis aux mêmes conditions de concurrence en matière de TVA.

9.1 Sujet de l'impôt sur les importations

Quiconque est débiteur de la dette douanière en vertu de l'art. 70 al. 2 et 3 LD est assujetti à l'impôt sur les importations (art. 51 al. 1 LTVA). Selon cette disposition, la personne qui conduit ou fait conduire des marchandises à travers la frontière, celle qui est assujettie à l'obligation de déclarer ou son mandataire ou la personne pour le compte de laquelle des marchandises sont importées ou exportées, est débitrice de la dette douanière et donc assujettie. Les débiteurs répondent solidairement de la dette douanière. Le recours entre eux est régi par les dispositions du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO].

L'élément constitutif de l'impôt sur les importations n'est donc pas lié au fait que le bien soit importé sur le territoire suisse par un assujetti. En effet, les biens peuvent notamment être importés ou expédiés de l'étranger sur le territoire suisse également par des personnes privées.

9.2 Objet de l'impôt sur les importations

Est soumise à l'impôt, l'importation de biens dans le territoire suisse, c.-à-d. le transfert physique de biens à travers la frontière douanière sur le territoire suisse. Contrairement à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse *(cf. chiffre* 5*)* et à l'impôt sur les acquisitions *(cf. chiffre* 6*)*, l'existence ou non d'un rapport de prestations est sans importance pour l'impôt sur les importations. Le fait constitutif de l'imposition est également réalisé lorsqu'un entrepreneur étranger achemine des biens à travers la frontière avec l'intention de les vendre ou de les louer sur le territoire suisse. C'est également le cas lorsque des biens sont remis à un importateur sans que celui-ci doive verser une contre-prestation.

Ce n'est pas uniquement le bien en soi qui constitue l'objet de l'impôt, mais également les prestations de services et les droits y afférents. Les rapports existants entre la valeur matérielle du bien et la valeur de ces prestations de services ou de ces droits n'a pas d'importance. Même si la valeur matérielle du bien ne représente qu'une fraction de la valeur des prestations de services ou droits contenus dans ce bien, l'objet de l'impôt comprend le bien lui-même ainsi que les prestations de services et des droits y afférents (par ex. des programmes d'ordinateur sur des supports de données). Ce principe a pour effet que, lors de l'importation, ce n'est pas seulement la valeur matérielle qui est imposée, mais aussi la contre-prestation ou la valeur marchande des prestations de services et/ou les droits contenus dans le bien. En revanche, s'il n'est pas possible de déterminer la valeur marchande des supports de données lors de l'importation, ce ne sont pas les dispositions relatives à l'impôt sur les importations qui s'appliquent, mais celles relatives à l'impôt sur les acquisitions (art. 52 al. 2 LTVA ; *cf. chiffre 6*).

Si des biens sont importés pour réaliser des livraisons relevant d'un contrat d'entreprise sur le territoire suisse, le calcul de l'impôt sur les importations dépendra de l'assujettissement, ou non, du prestataire sur le territoire suisse. Si un prestataire est inscrit au registre des assujettis à la TVA, l'impôt à l'importation sera calculé uniquement sur la valeur des matériaux importés. Le prestataire assujetti soumettra à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse la prestation relevant d'un contrat d'entreprise. Si toutefois il s'agit d'un prestataire non inscrit au registre des assujettis à la TVA, la totalité de ce qui sera facturé pour cette livraison sera soumise à l'impôt sur les importations (valeur marchande des biens importés, y compris les coûts accessoires et la valeur des travaux qui seront effectués sur le territoire suisse en utilisant ces biens, tels que les coûts d'assemblage, d'installation ou d'ouvraison, art. 54 al. 1 let. b LTVA).

Exemple

Un peintre ayant son siège à l'étranger achemine à travers la frontière des peintures pour l'exécution d'un mandat en Suisse. En réalisant ce mandat, il exécute une livraison sur le territoire suisse et devient assujetti à l'impôt si son chiffre d'affaires mondial atteint le seuil d'assujettissement. Il peut dès lors déduire l'impôt à l'importation déjà payé en tant qu'impôt préalable et, en contrepartie, il devra facturer ses travaux de peinture avec la TVA suisse.

L'art. 19 LTVA s'applique en matière d'impôt sur les importations en cas de pluralité de prestations (art. 52 al. 3 LTVA, *cf. chiffre 5.2.2.5*).

9.3 Importations franches d'impôt

L'art. 53 LTVA contient une liste d'importations franches d'impôt. Est notamment franche d'impôt l'importation de biens en petite quantité, d'une valeur insignifiante ou grevés d'un impôt minime (biens pour lesquels le montant de l'impôt ne dépasse pas CHF 5 par décision de taxation). Sont également franches d'impôt l'importation de monnaies, de papiers-valeurs ou de billets de banque s'ils sont utilisés comme tels, les œuvres d'art importées et créées par les peintres et les sculpteurs ainsi que les effets personnels usagés.

L'importation d'électricité transportée par ligne, de gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et de chaleur produite à distance est franche d'impôt sur les importations (art. 53 al. 1 let. g LTVA), mais soumise à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ou à l'impôt sur les acquisitions, étant donné que le lieu de la livraison se trouve désormais chez le destinataire sur le territoire suisse (art. 7 LTVA, *cf. chiffre 4.2.1 et chiffre 6.1.4*). L'imposition relève de la compétence de l'AFC.

Dans le trafic touristique, les particuliers peuvent importer des marchandises en franchise d'impôt jusqu'à une certaine valeur (art. 16 al. 2 LD) et Ordonnance du DFF régissant la franchise d'impôt à l'importation de biens en petites quantités, d'une valeur minime ou pour lesquels le montant de l'impôt est insignifiant du 2 avril 2014). Cette valeur était de CHF 300 par personne jusqu'à fin 2024. Elle a été baissée à CHF 150 depuis le 1er janvier 2025.

9.4 Calcul de l'impôt sur les importations

Si les biens sont importés en exécution d'un contrat de vente ou de commission, l'impôt sur les importations est en principe calculé sur la contre-prestation (art. 54 al. 1 let. a LTVA). Dans les autres cas, l'impôt se calcule sur la valeur marchande (art. 54 al. 1 let. g LTVA).

Doivent être ajoutés à la contre-prestation ou à la valeur marchande, pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus :

- les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du territoire suisse et lors de l'importation, à l'exception de l'impôt sur les importations ;
- les frais de transport ou d'expédition des biens et toutes les prestations y afférentes jusqu'au lieu de destination sur territoire suisse (tels que les commissions, les frais d'emballage et les frais d'assurance).

Si un doute subsiste quant à l'exactitude de la valeur déclarée ou si la déclaration ne mentionne pas le prix ou la valeur des objets importés, l'OFDF peut estimer la base de calcul de l'impôt dans les limites de son pouvoir d'appréciation.

9.5 Taux de l'impôt

Les mêmes taux s'appliquent à l'impôt sur les importations qu'à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 55 LTVA, *cf. chiffre 5.4*).

9.6 Perception de l'impôt sur les importations

9.6.1 Dette fiscale

La dette fiscale prend naissance en même temps que la dette douanière (art. 56 al. 1 LTVA). Cette dernière prend naissance au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane ou, si l'obligation de déclarer n'a pas été remplie, au moment où le bien a passé la frontière. Comme pour l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, des délais de prescription des créances d'impôt sur les importations sont prévus, à savoir un délai relatif de prescription de cinq ans et un délai de prescription absolu de 15 ans (art. 56 al. 4 LTVA en relation avec l'art. 75 LD). Les mêmes délais de prescription s'appliquent au droit au remboursement (art. 59 LTVA).

9.6.2 Report du paiement de l'impôt

L'AFC peut autoriser les assujettis qui en font la demande à ne pas verser la TVA grevant les importations de biens à l'OFDF, mais à la déclarer dans les décomptes périodiques qu'ils remettent à l'AFC (procédure de report du paiement de l'impôt).

L'autorisation est délivrée si l'assujetti remplit les conditions cumulatives suivantes (art. 63 LTVA et art. 118 OTVA) :

- établit ses décomptes selon la méthode effective ;

- importe et exporte régulièrement des biens dans le cadre de son activité entrepreneuriale ;
- tient pour ces biens un contrôle détaillé des importations, du stock et des exportations ;
- présente régulièrement, dans les décomptes d'impôt périodiques remis à l'AFC des excédents d'impôt préalable provenant d'importations et d'exportations de biens dépassant CHF 10'000 par an ; et
- offre toutes les garanties quant au bon déroulement de la procédure.

Les exploitants de plateforme (art. 20*a* LTVA) assujettis peuvent également appliquer la procédure de report du paiement de l'impôt, sans avoir à remplir les conditions mentionnées ci-dessus. Ce pour autant qu'aucune mesure administrative au sens de l'art. 79*a* LTVA n'ait été ordonnée à leur encontre.

9.7 Compétence et procédure

L'impôt sur les importations est perçu et géré par l'OFDF conjointement aux autres droits de douane. Les prescriptions de la législation douanière s'appliquent de manière analogue à l'impôt sur les importations, pour autant que les dispositions de la LTVA n'y dérogent pas (art. 50 LTVA). L'impôt sur les importations est perçu selon une procédure mixte. Les assujettis devant en effet déclarer leurs importations et l'impôt étant calculé par les autorités.

10 DISPOSITIONS PÉNALES

Le droit pénal ne devrait infliger une peine qu'aux comportements punissables, et non pas aux erreurs ou aux mauvaises interprétations. C'est pour cette raison qu'il s'agit dans un premier temps de distinguer précisément entre les différentes infractions possibles. Les manquements graves doivent être sanctionnés sévèrement, alors que les erreurs commises par mégarde ne peuvent pas être passibles d'une forte amende. C'est pourquoi, les dispositions pénales de la LTVA délimitent de manière détaillée les éléments constitutifs de l'infraction. Cela permet d'augmenter la sécurité juridique parce que les conséquences pénales sont ainsi mieux prévisibles.

Les aspects fondamentaux du droit pénal de la TVA mentionnent trois états de fait, à savoir la **soustraction de l'impôt**, la **violation d'obligations de procédure** et le **recel**.

Outre les dispositions pénales de la LTVA, s'appliquent également la Loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA) et, sur la base de l'art. 2 DPA, le Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP). L'art. 101 al. 1 LTVA abroge cependant un certain nombre de dispositions de la DPA qui ne concernent pas le droit procédural, mais l'aspect matériel. Celles-ci ont été remplacées par des dispositions spéciales adaptées au droit régissant la TVA. La DPA réglemente toujours l'escroquerie en matière de prestations et de contributions (art. 14 DPA), le faux dans les titres dans le cadre des procédures pénales (art. 15 DPA), la suppression de titres (art. 16 DPA) et l'entrave à l'action pénale (art. 17 DPA).

10.1 Soustraction de l'impôt

L'art. 96 LTVA réglemente la soustraction de l'impôt. L'expérience montre que dans la pratique, c'est le délit principal en matière de TVA. Il faut distinguer entre :

- la soustraction suite à une fausse déclaration de l'impôt avec ou sans transfert de l'impôt (art. 96 al. 1 et 2 LTVA) ;
- la soustraction suite à une qualification erronée des facteurs déterminants pour l'établissement de l'impôt (art. 96 al. 3 LTVA) ;
- la soustraction dans le cadre d'une procédure de taxation à l'importation ou lorsque aucune indication ou des indications fausses ou incomplètes sont données suite à une demande d'information (art. 96 al. 4 LTVA).

Selon l'art. 96 al. 1 LTVA, ceux qui indiquent des chiffres erronés sont sanctionnés. On peut citer, par exemple, celui qui déclare un chiffre d'affaires trop bas ou trop d'impôt préalable. Selon l'art. 96 al. 3 LTVA, ceux qui placent les bons chiffres sur la mauvaise ligne du formulaire sont également sanctionnés. Il s'agit par exemple de quelqu'un qui indique une trop grande part de son chiffre d'affaires comme chiffre d'affaires exclu. Cependant, uniquement ce que l'assujetti pouvait savoir en faisant preuve de la diligence appropriée doit être punissable. Dans ce cas, les pratiques publiées par l'AFC jouent un grand rôle. En principe, elles doivent être appliquées. Celui qui n'est pas d'accord avec leur contenu doit le signaler à l'AFC par écrit (réserve).

Le fait de ne pas verser l'impôt complètement et correctement déclaré n'est pas punissable. En effet, cela ne relève pas du droit pénal, mais du droit de l'exécution forcée.

10.2 Violation d'obligations de procédure

L'art. 98 LTVA énumère de manière exhaustive une série d'actes constituant une violation d'obligations de procédure. L'objectif de cette disposition est la protection du déroulement de la procédure prévue par la loi.

Doivent notamment être considérés comme infractions :

- le non-respect de l'obligation de s'annoncer en tant qu'assujetti (art. 98 let. a LTVA) ;
- la non-remise d'un décompte dans les délais en dépit d'une sommation (art. 98 let. b LTVA) ;
- la non-déclaration de l'impôt pour la période de décompte pendant laquelle il a pris naissance (art. 98 let. c LTVA).

La violation d'obligations de procédure en vertu de cette disposition constitue une infraction de mise en danger abstraite. Pour que les conditions objectives soient réunies, il n'est pas nécessaire qu'il existe un avantage illicite et il n'y en a généralement pas. Toutefois, s'il y a un avantage fiscal illicite, les conditions objectives de la soustraction de l'impôt au sens de l'art. 96 LTVA sont réunies, et ledit article prime sur celui de la mise en péril de l'impôt.

10.3 Recel

L'art. 99 LTVA, qui s'applique uniquement en matière d'impôt sur les importations, permet d'assurer l'égalité de traitement entre les infractions à la législation douanière et les infractions au droit en matière de TVA. Cet article constitue un moyen efficace de lutte contre la contrebande organisée et comporte un potentiel préventif considérable. La contrebande de marchandises à grande échelle dépend la plupart du temps d'un réseau étendu d'acquéreurs (receleurs). Dans la pratique, il est rarement possible de prouver si un acquéreur sur le territoire suisse est un instigateur et par conséquent un participant. Mais en sa qualité d'acquéreur, il peut généralement être poursuivi juridiquement en tant que receleur. Cette disposition a pour conséquence légale le fait que le receleur encourt comme sanction les mêmes peines que celles encourues par les auteurs de l'infraction préalable.

10.4 Droit pénal administratif

Le droit pénal administratif a donné lieu à la création, au sein du droit administratif, d'un code pénal spécial relatif au CP. Cela permet d'avoir une uniformisation pour ce genre d'actes poursuivis et jugés par les autorités administratives. Il en résulte le fait que les violations des prescriptions en matière de TVA peuvent également être poursuivies selon les dispositions pénales du droit administratif.

Ces dispositions s'appliquent notamment aux actes suivants :

- l'escroquerie en matière de prestations et de contributions (art. 14 DPA) ;
- le faux dans les titres (art. 15 DPA) ;
- la suppression de titres (art. 16 DPA) ; et
- l'entrave à l'action pénale (art. 17 DPA).

En principe, la poursuite de ces infractions dans le domaine de la TVA incombe à l'AFC et à l'OFDF. Le renvoi devant un tribunal pénal demeure réservé.

* * * * *