

Notice n° 04

Prétentions en dommages-intérêts

Valable à partir du 1^{er} janvier 2008

Les informations contenues dans cette publication sont à considérer comme un **complément** aux Instructions sur la TVA.



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF
Administration fédérale des contributions AFC

Compétences

Par souci de précision, nous rappelons que seule l'Administration fédérale des contributions (AFC) a la compétence de percevoir la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les opérations faites sur le territoire suisse et sur les acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Quant à la perception de l'impôt sur l'importation de biens, elle est exclusivement du ressort de l'Administration fédérale des douanes (AFD). Les renseignements émanant d'autres services ne sont par conséquent pas considérés comme juridiquement valables par l'AFC.

Pour contacter la Division principale de la TVA :

par écrit : Administration fédérale des contributions
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée
Schwarztorstrasse 50
3003 Berne

par téléphone : 031 322 21 11 (de 8 h 30 à 11 h 30 et de 13 h 30 à 16 h 30)

par fax : 031 325 75 61

par courriel : mwst.webteam@estv.admin.ch
Indication indispensable de l'adresse postale, du numéro de téléphone ainsi que du numéro de TVA (si disponible) !

Les publications de l'AFC concernant la TVA sont disponibles :

- **en principe uniquement sous forme électronique**

par internet : www.estv.admin.ch

- **exceptionnellement sous forme d'imprimés contre facture**

Vous pouvez, à titre exceptionnel, commander ces publications sous forme d'imprimés, contre facture.

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL

Diffusion publications

Imprimés TVA

3003 Berne

Internet : www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm

Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la notice publiée en décembre 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir du 1^{er} janvier 2001, date de l'introduction de la loi sur la TVA.

Les modifications intervenues depuis cette date (loi sur la TVA, ordonnance relative à la loi sur la TVA, changements et précisions de la pratique) concernant ce domaine ont été reprises dans la présente publication. Les modifications matérielles introduites à partir du 1^{er} janvier 2001 sont présentées sur fond gris (comme le présent texte) afin que les assujettis et leurs représentants les repèrent rapidement.

Dans le reste du texte, seules de petites adaptations rédactionnelles ont été effectuées, mais elles n'entraînent pas de modifications matérielles (c'est pourquoi elles ne figurent pas sur fond gris). Par ailleurs, les points importants et les particularités sont signalés.

Valable
31 décembre

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
CC	Code civil suisse (RS 210)
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente notice se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
CO	Code des obligations (RS 220)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (RS 641.20)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

Table des matières

	Page	
1.	Introduction	7
2.	Domages-intérêts au sens propre	7
2.1	Responsabilité contractuelle	8
2.2	Cas particuliers	10
2.2.1	Dédit selon l'article 158 alinéa 3 CO, octroi d'un droit de résolution	10
2.2.2	Peine conventionnelle	11
2.2.3	Frais de poursuite et de faillite, dépens, frais de rappel	12
2.3	Dédommagements versés en vertu de contrats d'assurances.	13
2.4	Domages-intérêts résultant d'actes illicites.	14
3.	Domages-intérêts au sens impropre.	16
3.1	Contrats de durée déterminée avec prestations/paiements répétitifs	16
3.2	Réduction du prix lors de contrats de vente / contrat d'entreprise	17
3.3	Arrhes selon l'article 158 alinéas 1 et 2 CO	18
3.4	Prestations d'assurances.	18
3.5	Expropriation	18
3.6	Cas similaires à l'expropriation	19
4.	Réparation de dommages lors de sinistres.	20
4.1	Travaux de réparation effectués par le responsable assujetti ou un tiers mandaté par lui	20
4.2	Travaux de réparation effectués par le lésé ou un tiers mandaté par lui	20
4.3	Participation d'un assurance aux travaux de réparation	21
4.3.1	Exemple de traitement d'une indemnité en couverture de sinistre sans franchise	22
4.3.2	Exemple de traitement d'une indemnité en couverture de sinistre avec franchise	23

Valable jusqu'au 31 décembre 2009

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

1. Introduction

Les prestations en dommages-intérêts ont pour but de réparer un dommage, c'est-à-dire de rétablir la situation économique qui prévalait avant l'événement qui a causé le dommage. Afin de déterminer le traitement fiscal correct, il est important de distinguer les dommages-intérêts au sens propre des dommages-intérêts au sens impropre, car seules les prestations en relation avec des dommages-intérêts au sens propre ne sont pas imposables.

2. Dommages-intérêts au sens propre

On est en présence d'une prestation en dommages-intérêts au sens propre (véritables dommages-intérêts) lorsque la personne civilement responsable répond légalement ou contractuellement des dommages qu'elle a causés ou qu'une autre personne, dont elle est responsable, a provoqués. L'auteur du dommage effectue une prestation parce qu'il a causé un dommage et non pas parce qu'il a reçu une livraison de biens ou une prestation de services du lésé.

En cas de dommages-intérêts au sens propre, la forme que revêt l'indemnisation est sans importance. L'indemnisation peut avoir lieu sous forme de versements en espèces, de prestations en nature ou sous une forme combinée.

Ce qui est déterminant, c'est que le dédommagement soit dû parce que le lésé a subi un préjudice à son patrimoine ou à d'autres biens protégés par une disposition légale, c'est-à-dire qu'il a subi un dommage **contre sa volonté** obligeant le responsable à **rétablir l'état antérieur**. Le lésé a droit légalement ou contractuellement à cette indemnisation, mais il n'est pas obligé de fournir une contrepartie. Par conséquent, un échange de prestations n'a pas lieu.

Les prétentions en dommages-intérêts au sens propre ne sont ainsi pas imposables puisque, du point de vue du prestataire (auteur de dommage), les prestations ne sont pas fournies à titre onéreux alors que du point de vue du destinataire (lésé), elles ne représentent pas la contrepartie pour une prestation. En principe, elles n'ont chez le destinataire assujetti aucune influence sur la déduction de l'impôt préalable.

Aussi bien chez le prestataire que chez le destinataire, les prestations en dommages-intérêts au sens propre seront prouvées par des documents comptables et des pièces justificatives. Les pièces justificatives porteront la mention « dommages-intérêts ».

Tant pour le domaine contractuel qu'extracontractuel, les prestations en dommages-intérêts au sens propre entrent en particulier en ligne de compte lors :

- de violation du contrat (p. ex. inexécution ou inexécution partielle d'une prestation convenue, demeure du débiteur, demeure du créancier) ;

- d'actes illicites (responsabilité pour faute, responsabilité causale, responsabilité en raison du risque).

2.1 Responsabilité contractuelle

Selon la règle générale valable lors de contrat bilatéral, celui qui, fautivement, ne remplit pas ou qu'imparfaitement ses obligations contractuelles est en principe tenu vis-à-vis de son cocontractant de réparer le dommage en résultant par une prestation (pécuniaire) en vertu des articles 97 ss CO. D'autres règles concernant les violations du contrat et leur dédommagement figurent aux articles 97 ss CO ainsi que dans la partie spéciale du CO traitant des diverses espèces de contrats.

Du point de vue du droit régissant la TVA, il faut distinguer entre :

- a) d'une part, le fait que la prestation convenue initialement est :
- fournie et acceptée selon le contrat : dès lors, aucune indemnisation n'est possible ;
 - fournie avec du retard (demeure pour la livraison) ou acceptée avec du retard (demeure du créancier) : pour les dommages dus au retard (dommages résultant du retard), il s'agit chez le lésé de dommages-intérêts au sens propre ;
 - concernant le contenu, imparfaitement fournie (mauvaise exécution) : la réduction du prix accordée dans ce cadre vaut chez le prestataire diminution de la contre-prestation. Le destinataire quant à lui corrige une déduction éventuelle d'impôt préalable ;¹
- b) et, d'autre part, le fait que la prestation convenue initialement n'est définitivement pas fournie (impossibilité objective de la prestation, renonciation à la prestation, fait de se départir d'un contrat) :

Si la personne devant fournir la prestation doit réparer le dommage subi par le créancier, qui lui a été provoqué par l'**inexécution du contrat**, il s'agit de dommages-intérêts au sens propre. Chez le destinataire assujetti, le paiement n'est pas imposable. Ce dernier justifiera le caractère de dommages-intérêts au sens propre au moyen de documents appropriés (p. ex. jugement du tribunal, convention (extra-) judiciaire renseignant sur le montant de l'indemnisation, lettres de rappel).

L'annulation des prestations déjà fournies lorsqu'un contractant se départ du contrat représente du point de vue de la TVA une diminution de la contre-prestation pour la prestation fournie à l'origine (☞ ch. 253).

¹ Complément selon chif. 3.2.

Exemple 1

Un fabricant de meubles doit envoyer deux rappels à un client qui est un mauvais payeur (acheteur) avant que celui-ci ne paie. Selon les conditions générales de vente, il réclame pour ce faire Fr. 10.— à titre de frais rappel, ainsi qu'un intérêt moratoire. Les frais de rappel sont imposables au taux normal, car ils font partie de la contre-prestation (cf ch. 239), alors que les intérêts moratoires, en tant que dommages-intérêts au sens propre, ne sont pas soumis à l'impôt. Les intérêts moratoires n'engendrent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Exemple 2

Une entreprise du secteur de la mode mandate l'éditeur d'un quotidien d'annoncer un défilé dans la partie rédactionnelle consacrée à la mode. L'éditeur n'insère pas l'annonce comme prévu, mais l'insère par erreur dans la partie réservée au sport. Une nouvelle publication n'est plus possible. L'éditeur convient finalement avec l'entreprise de mode qu'elle ne doit payer que le tiers des frais d'annonce, le reste étant abandonné. Si l'éditeur a déjà émis une facture pour sa prestation de services et qu'elle a été payée, il établira à l'attention de l'entreprise de mode un avis de crédit égal à la réduction du prix (2/3 du prix convenu). Dans l'avis de crédit, il fera référence à la facture initiale. Vis-à-vis de l'AFC, l'éditeur peut faire valoir une diminution de la contre-prestation, alors que l'entreprise de mode doit corriger sa déduction d'impôt préalable. Si, par contre, aucune facture n'a encore été émise ou si la facture n'a pas encore été payée et qu'elle est remplacée par une nouvelle, l'éditeur peut ne facturer que le tiers du prix initialement convenu et imposer cette contre-prestation au taux normal.²

Exemple 3

A la fin de la durée de location, le locataire d'une voiture doit payer à l'entreprise de location une indemnité pour les déchirures faites au rembourrage du siège. Le locataire doit le dédommagement parce qu'il a transgressé son devoir de diligence. Un échange de prestations n'a pas lieu. Il s'agit donc de dommages-intérêts au sens propre qui ne sont pas soumis à l'impôt auprès de l'entreprise de location de voitures. Par contre, la contre-prestation pour la location du véhicule doit être imposée.

Exemple 4

Un propriétaire fait rénover son immeuble dans lequel se trouve un restaurant qu'il a donné en location. Pendant les travaux de rénovation, l'exploitation du restaurant doit être provisoirement suspendue. Le locataire ne peut empêcher la fermeture (p. ex. en demandant de renoncer à la rénovation des locaux du restaurant). La perte de chiffre d'affaires est supportée par le propriétaire de l'immeuble. Du fait que le locataire ne peut pas choisir de subir ou non le

dommage, l'indemnisation versée par le propriétaire représente pour le locataire de véritables dommages-intérêts.³

Exemple 5

A cause de travaux d'entretien sur ses installations, la compagnie de chemin de fer de montagne X ne peut transporter les skieurs que jusqu'à la station intermédiaire. Le restaurant situé au sommet subit de ce fait une perte de chiffre d'affaires. Bien que la compagnie de chemin de fer X ne soit pas contractuellement obligée de fournir des prestations de transport pour le restaurant, elle paye un montant destiné à compenser la diminution du chiffre d'affaires. Ce dédommagement n'est pas prévu par un contrat. En raison de l'absence de responsabilité, l'indemnité ne vaut dommages-intérêts au sens propre et implique une réduction de la déduction de l'impôt préalable chez le restaurateur de manière analogue à un don.⁴

Exemple 6

Z SA conclut un contrat avec X, spécialiste en logiciel. X s'engage auprès de Z SA à lui développer un logiciel sur mesure et à l'installer. La phase de développement et d'introduction dure deux ans selon les prévisions. Après une année, Z SA se retire du contrat et relève X de son obligation de terminer l'ouvrage. Puisque tout ce que Z SA dépense pour les prestations déjà fournies représente en principe une contre-prestation imposable (art. 33 al. 2 LTVA), X doit indiquer le montant du préjudice subit (gain non réalisé, etc.) en tant que dommages-intérêts au sens propre.⁵

2.2 Cas particuliers

2.2.1 Dédit selon l'article 158 alinéa 3 CO, octroi d'un droit de résolution

Si, déjà lors de la conclusion du contrat, la possibilité de se départir du contrat est aménagée pour le destinataire de la prestation (B), moyennant l'abandon ou le paiement d'un certain montant, et que celui-ci fasse usage de cette possibilité, l'indemnité est réputée être, chez le cocontractant (A), des dommages-intérêts au sens propre. B ne reçoit **jamais** une prestation de A (pas de droit de résiliation).



Si un droit de se départir du contrat (droit de résolution) n'est pas prévu et qu'avant l'exécution du contrat, une des parties se déclare d'accord contre un dédommagement de renoncer aux droits découlant du contrat, on se trouve en présence d'un échange de prestations imposable (☞ Exemple 5).⁶

3 Précision de la pratique, nouvel exemple

4 Précision de la pratique, nouvel exemple

5 Précision de la pratique, nouvel exemple

6 Précision de la pratique

Exemple 1

A fait réserver à B un nouveau véhicule auprès d'un importateur, mais retire par la suite sa promesse d'achat. Lors de la réservation, il a été convenu qu'au cas où il se retire du contrat, l'acompte versé par avance ne doit pas être remboursé. L'acompte est réputé être des dommages-intérêts au sens propre.

Exemple 2

Une agence de voyages doit annuler la réservation d'un client à cause d'un manque de participants. C'est pourquoi, elle lui verse une indemnisation fixée préalablement par contrat. Chez le client, cette indemnisation est réputée être des dommages-intérêts au sens propre.

Exemple 3

Un assujetti a commandé une machine auprès d'un commerçant. Comme il se départ du contrat, il doit payer au commerçant la pénalité contractuelle convenue. Le commerçant ne doit pas imposer cette indemnité réputée être des dommages-intérêts au sens propre.

Exemple 4

Les frais administratifs forfaitaires en cas d'annulation qu'un client doit payer à une agence de voyages parce qu'il annule sa réservation pour le voyage à forfait ne valent pas contre-prestation pour une prestation de l'agence de voyage. Puisqu'il s'agit de dommages-intérêts au sens propre, le dédommagement en cas d'annulation n'est pas imposable (paiement pour « NO-Show »).

Exemple 5

Un particulier achète un terrain et s'engage à confier l'exécution de la construction à un architecte. Contre versement d'un montant déterminé, l'architecte renonce à son droit d'exécuter le projet de construction. L'indemnité est imposable au taux normal.⁷

2.2.2 Peine conventionnelle

La « peine conventionnelle » (nommée également clause pénale) est une prestation (pécuniaire) que le débiteur promet au créancier dans le cas où la prestation principale ou un élément particulier du contrat n'est pas exécuté, est exécuté de façon imparfaite, ou n'est pas exécuté à temps. Le but d'une peine conventionnelle consiste en général à améliorer la position du créancier en le dispensant de prouver le dommage. En principe, la peine conventionnelle est réputée être des dommages-intérêts au sens propre, si son paiement **remplace l'exécution de la prestation prévue dans le contrat** ou si elle est versée à la place des dommages-intérêts causés par l'inexécution (art. 160 al. 1 CO).

⁷ Précision de la pratique, nouvel exemple

Si le paiement de la peine conventionnelle libère le fournisseur de son obligation d'**exécuter parfaitement la prestation résultant du contrat**, on est en présence, selon la pratique administrative, d'une diminution de la contre-prestations (☞ chif. 2.1 let. a).⁸

Si, à la suite du dépassement des délais fixés contractuellement, une pénalité de retard est due, le montant payé à ce titre par l'entrepreneur au destinataire de la prestation peut, selon la pratique administrative, également être déduit de la contre-prestation.

Exemple 1

Une fiduciaire constate qu'un ancien employé a transgressé l'interdiction de faire concurrence que lui a imposée son ancien employeur du fait qu'il a ouvert un bureau à proximité et qu'il exerce la profession à titre indépendant. La fiduciaire exige de lui le paiement de la peine conventionnelle convenue à l'époque. Du fait que la fiduciaire, en tant qu'ancien employeur, n'a pas eu le choix de subir volontairement le dommage et que l'acte illicite a déjà été commis, le paiement de la peine conventionnelle réputée être des dommages-intérêts au sens propre n'est pas soumis à la TVA. Ceci vaut également pour les paiements de dommages qui excéderaient ce montant et que l'ancien employé est, dans tous les cas, tenu de réparer.

Les conventions relatives à la suppression de l'interdiction de faire concurrence se traitent différemment (☞ Exemple 1 sous chif. 3).

Exemple 2

Au moyen d'une peine conventionnelle, un fabricant de machines donne l'assurance au maître de l'ouvrage que l'installation commandée sera livrée à temps et en état de marche. Malgré cela, l'installation n'est pas opérationnelle au moment convenu et ne peut être mise en service qu'après un délai supplémentaire. Suite à la plainte du maître de l'ouvrage, le tribunal lui adjuge la peine conventionnelle. Le fabricant de machines peut déduire le montant de la peine conventionnelle (inexécution du contrat dans le délai convenu) à titre de diminution de la contre-prestation de son chiffre d'affaires initialement imposable.

2.2.3

Frais de poursuite et de faillite, dépens, frais de rappel

Les remboursements de frais pour des paiements recouvrés par la voie judiciaire sont réputés être des dommages-intérêts au sens propre.

Valent également dommages-intérêts au sens propre les dépens fixés par les tribunaux et devant être réglés par la partie qui succombe au procès ou par l'Etat à la partie adverse.

Lors de la fixation des dépens versés à l'assujetti ayant obtenu gain de cause, la TVA facturée par l'avocat ne doit pas être prise en considération pour autant que la partie ayant obtenu gain de cause puisse, dans le cadre de son activité imposable, opérer la déduction de l'impôt préalable mentionnée dans la facture de l'avocat (☞ par analogie, chif. 4.3 dernier paragraphe).

Les indemnités que reçoivent les avocats pour la conduite d'un procès à titre gracieux ou pour leur activité quand ils sont commis d'office sont imposables au taux normal.⁹



Les frais de rappel qu'un entrepreneur prélève auprès des mauvais payeurs font partie de la contre-prestation pour la prestation fournie (☞ ch. 239).

2.3

Dédommagements versés en vertu de contrats d'assurances

Les indemnités qu'un assureur verse à un assuré à la suite d'un sinistre (dont le risque est assuré) ne doivent pas être imposées par le destinataire assujetti, comme s'il s'agissait de dommages-intérêts au sens propre.

Exemple 1

Après avoir conclu une assurance responsabilité civile pour véhicule à moteur avec une assurance complémentaire casco intégrale, un assujetti cause par sa faute un accident avec son véhicule. Les versements effectués par l'assureur à l'assuré suite à l'accident ne sont pas soumis à l'impôt. Les indemnités (de l'assuré) versées au lésé valent chez ce dernier dommages-intérêts au sens propre.

Exemple 2

Un restaurant a été complètement détruit par le feu. La reconstruction dure une année. Pendant ce temps, le restaurant reste fermé et aucun chiffre d'affaires n'est réalisé. La perte de chiffre d'affaires constatée durant ce laps de temps est compensée par la compagnie d'assurance. L'indemnité versée à l'exploitant du restaurant n'est pas imposable soit en tant qu'indemnité versée en vertu d'un contrat d'assurances soit en tant que véritables dommages-intérêts (du responsable du sinistre).

Exemple 3

Un assujetti vendant des marchandises à crédit assure son risque au moyen d'une assurance-crédit. Lorsque l'acquéreur devient insolvable, il reçoit ainsi la « contre-prestation » de son assureur. Le versement de l'assureur n'est pas imposable puisque, sur la base du contrat, l'assureur est tenu de verser une indemni-

té. L'assujetti peut en outre faire valoir le montant irrécouvrable à titre de diminution de la contre-prestation au sens de l'article 44 alinéa 2 LTVA.

☞ *A propos de la correction de l'impôt préalable chez l'acquéreur, voir le ch. 854.*

Si, par contre, dans un cas de sinistre, un assujetti cède ses créances à recouvrer provenant d'opérations imposables à la compagnie d'assurances, il doit déclarer au taux correspondant dans ses décomptes la totalité du montant que le client doit payer d'après l'accord contractuel (☞ ch. 268).

Dans le cadre de la liquidation du sinistre, si le bien endommagé devient la propriété de l'assureur et que celui-ci attribue dans la convention d'indemnisation une valeur résiduelle au lésé, le lésé doit en principe imposer au taux d'impôt correspondant cette valeur (p. ex. valeur de l'épave) à titre de contre-prestation pour une livraison.

2.4

Dommmages-intérêts résultant d'actes illicites

Celui qui cause d'une manière illicite un dommage à autrui, soit intentionnellement, soit par négligence ou imprudence, est tenu de le réparer en vertu des articles 41 ss CO ou en vertu des règles juridiques spéciales relatives à la responsabilité. Les indemnités versées à ce titre sont en règle générale fixées par un jugement du tribunal ou par une transaction judiciaire ou à la rigueur par une transaction extrajudiciaire. Il s'agit dans ce cas de dommages-intérêts au sens propre qui, chez un assujetti, ne sont pas imposables. Ceci vaut également pour les frais administratifs forfaitaires qu'une entreprise se fait payer par une personne prise en flagrant délit (p. ex. vol à l'étalage).

Exemple 1

En passant devant un magasin de sport, A glisse sur une plaque de glace qui s'est formée à cause de températures hivernales et de gouttes d'eau provenant du toit. En se référant à la responsabilité du propriétaire d'un ouvrage en vertu de l'article 58 CO, le tribunal compétent lui octroie des dommages-intérêts à charge du propriétaire du commerce/bâtiment. Puisque aucun échange de prestations n'a eu lieu et que de plus la partie défenderesse est obligée de payer en vertu d'un jugement du tribunal, il s'agit ici de dommages-intérêts au sens propre.

Exemple 2

Circonstances de l'accident identiques à l'exemple 1. A la place de se disputer devant un tribunal, les parties conviennent d'un arrangement extrajudiciaire. L'indemnité que A reçoit du propriétaire du commerce/bâtiment s'entend pour solde de toutes ses prétentions. Il s'agit ici également de dommages-intérêts au sens propre, puisque aucun échange de prestations n'a eu lieu.

Exemple 3

A fait breveter un procédé pour isoler un matériau. B utilise ce procédé sans autorisation et est jugé coupable par un tribunal civil suite à la plainte déposée par A. Il doit payer à A la somme de Fr. 520'000.— pour réparer les dommages causés (art. 73 de la loi fédérale du 25 juin 1954 sur les brevets d'invention ; RS 232.14). Il s'agit de dommages-intérêts au sens propre.

Exemple 4

Un employé ne comptabilise pas certaines recettes imposables de son employeur et les détourne. En dehors de la procédure pénale, il convient avec son employeur de rembourser la somme soustraite. Ce remboursement est en principe considéré comme des dommages-intérêts au sens propre. Cependant, l'employeur doit s'acquitter de la TVA sur les chiffres d'affaires imposables effectivement réalisés.

Exemple 5

La marchandise volée peut être reprise à un voleur. Les frais administratifs forfaitaires que le voleur paie au propriétaire du magasin sont réputés être des dommages-intérêts au sens propre et, par conséquent, ils ne doivent pas être imposés.

Exemple 6

Lors d'un vol perpétré dans un kiosque, les recettes de la journée sont dérobées. Indépendamment de la question de savoir si l'assurance répond (partiellement) ou non du dommage, la TVA est due sur les ventes réalisées. Par contre, les éventuelles indemnités versées par l'assurance à cause des dommages provoqués par le vol ne sont pas soumises à l'impôt.¹⁰

Exemple 7

Les suppléments qu'une entreprise de transport de personnes prélèvent auprès de voyageurs sans titre de transport valable (resquilleurs) ne valent pas contre-prestation pour une prestation de transport, mais frais administratifs forfaitaires. En tant que dommages-intérêts au sens propre, ils ne doivent pas être imposés.

Les frais de rappel doivent être considérés comme des frais accessoires et partagent le sort fiscal des frais administratifs.

Si, en plus du supplément pour frais administratifs, un billet doit être acheté, le montant correspondant au prix du transport doit être imposé au taux normal. Si le prix du billet est inclus dans le supplément pour frais administratifs, la part relative au chiffre d'affaires imposable sera estimée et prouvée au moyen de documents comptables correspondants.¹¹

¹⁰ Précision de la pratique, nouvel exemple

¹¹ Précision de la pratique

3. Dommages-intérêts au sens impropre

Le **paiement « pour une prestation »**, par exemple sous forme d'une indemnité versée parce que le destinataire s'engage à ne pas commettre un acte ou lorsqu'un acte ou une situation est toléré (art. 7 LTVA), ne représente **pas des dommages-intérêts**. Si la prestation ou la contre-prestation constitue un dédommagement pour un « dommage » que le « lésé » subit **volontairement** et qu'il se fait payer (également lorsqu'il s'agit de circonstances engendrant en principe une responsabilité), de telle sorte que le « lésé » fournisse une prestation à l'« auteur du dommage », il y a dommages-intérêts au sens impropre. Si le « lésé » a donc le choix de ne pas subir le « dommage » ou d'être dédommagé pour avoir accepté de subir ce dommage, il s'agit en principe d'un état de fait imposable en vertu de l'article 5 LTVA.

Exemple

*B est propriétaire d'un salon de coiffure. Il convient avec ses employés d'une interdiction de faire concurrence. Après la fin des rapports de travail, l'employé n'a pas le droit d'ouvrir son propre salon de coiffure dans un rayon de 10 kilomètres durant 5 ans. Au moment de donner son congé, la coiffeuse A communique à B qu'elle ouvrira son propre salon de coiffure dans une localité située à 8 kilomètres. B est d'accord à condition qu'un montant de Fr. 10'000.— lui soit versé. Ce paiement de Fr. 10'000.— représente pour B une contre-prestation imposable au taux normal, car il accepte volontairement de subir ce « dommage ».*¹²

3.1 Contrats de durée déterminée avec prestations/paiements répétitifs

Sont visés par les dispositions qui suivent, les contrats dont la durée a été fixée au moment de leur conclusion et pendant laquelle des paiements répétitifs sont prévus (p. ex. contrat de location, contrat de leasing, contrat de licence, tous à durée limitée). Si des contrats à durée limitée sont, pendant la durée du contrat, résiliés avant terme, le dédommagement que le cocontractant reçoit pour la **résiliation anticipée** (le congé) n'a pas pour but de remplacer un dommage survenu. Il s'agit au contraire de compenser un dommage qui pourrait survenir dans le futur. Ce qui est essentiel, c'est que le cocontractant accepte la résiliation anticipée et, par conséquent, laisse volontairement le dommage se produire en se faisant indemniser. On n'est donc pas en présence de dommages-intérêts au sens propre. Au contraire, il y a une prestation consistant à renoncer aux droits découlant du contrat. L'indemnité versée au renoncateur est en principe imposable chez celui-ci au taux normal en vertu de l'article 7 LTVA.¹³

Exemple 1

Un preneur de licence se déclare d'accord, contre paiement d'un certain montant, de renoncer au droit exclusif de distribution avant l'échéance de la période

¹² Précision de la pratique, nouvel exemple

¹³ Précision de la pratique, nouvelle formulation du texte (v. également les décisions du 14.6.2005 [CRC 2003-124] et du 9.11.2005 [CRC 2003-153] de l'ancienne Commission fédérale de recours en matière de contributions).

convenue contractuellement. Le preneur de licence fournit au donneur de licence une prestation de services imposable en vertu de l'article 7 LTVA.

Exemple 2

Le locataire d'un immeuble ou d'une part d'immeuble se déclare d'accord, moyennant paiement par le bailleur d'un montant convenu, de restituer l'objet loué avant le délai de résiliation convenu contractuellement. De ce fait, le locataire fournit au bailleur une prestation de services imposable en vertu de l'article 7 LTVA.

3.2 Réduction du prix lors de contrats de vente / contrat d'entreprise (art. 205 al. 1 et art. 368 al. 2 CO)

Dans les cas de garantie en raison de défauts de la chose lors de contrats de vente/contrats d'entreprise, l'acheteur/la personne qui passe commande peut – pour autant que rien d'autre n'ait été convenu – exiger une diminution correspondante du prix de vente/de l'ouvrage (réduction du prix) ou faire résilier la vente (résiliation, action réhibitoire). Si l'acheteur/la personne qui passe commande se décide pour la réduction du prix de vente initialement convenu et que ce prix est réduit suite à une action judiciaire ou extrajudiciaire, le vendeur/l'entrepreneur assujetti peut faire valoir la réduction du prix de vente initiale comme diminution de la contre-prestation au sens de l'article 44 alinéa 2 LTVA (☞ correction des pièces justificatives, ch. 804 ss). De son côté, l'acheteur/la personne qui passe commande doit corriger la déduction de l'impôt préalable (☞ ch. 854).

Par contre, le remplacement des dommages par suite du vice de la chose est réputé être des dommages-intérêts au sens propre.

Exemple 1

Le nouveau plan de travail en granit installé dans la cuisine présente plusieurs taches qui ne disparaissent pas, même après un traitement approprié. Le maître de l'ouvrage fait valoir à l'encontre de l'entreprise ayant livré la cuisine une réduction du prix. L'entreprise établit à l'adresse du maître de l'ouvrage une note de crédit du montant de la réduction de prix convenue en faisant référence à la facture initiale. Vis-à-vis de l'AFC, l'entreprise peut faire valoir une diminution de la contre-prestation dans cette proportion.

Exemple 2

Après l'établissement de la décision de taxation à l'importation, l'importateur assujetti qui a passé la commande d'une machine constate un dommage à cette machine et exige du vendeur une réduction du prix. Par la suite, il ne paie que le montant réduit et remédie lui-même au dommage. Si la machine est utilisée pour des affectations imposables, l'importateur assujetti qui a passé la commande peut procéder à la déduction de l'impôt préalable grevant les achats de matériels nécessaires à la réparation en plus de l'impôt dû à l'importation.

☞ Pour la correction de la TVA due lors de l'importation, il faut se référer aux ch. 745 ss.

Exemple 3

Durant l'année 2007, A vend à B un immeuble et lui donne contractuellement la garantie que des recettes de location seront réalisées à hauteur de Fr. 60'000.— par année. Cependant, B ne réalise que Fr. 50'000.— durant l'année 2008 (locaux vides, loyers meilleur marché). Le paiement de Fr. 10'000.— destiné à compenser les recettes de location non réalisées, que A doit verser à B, vaut chez ce dernier diminution du prix d'achat initial.¹⁴

3.3 Arrhes selon l'article 158 alinéas 1 et 2 CO

Les arrhes données en signe de conclusion du contrat font partie de la contre-prestation imposable.

3.4 Prestations d'assurances

Une prestation d'assurances n'a pas le caractère de dommages-intérêts, mais celui d'une contre-prestation, si la marchandise périt après le transfert des profits et des risques à l'acquéreur et que le fournisseur reçoit sa contre-prestation pour sa livraison non pas de l'acquéreur, mais de l'assureur de l'acquéreur. Dans ce cas, la prestation de l'assureur (assurance-risque de l'acquéreur) remplace le prix de vente dû.

3.5 Expropriation

La privation définitive des droits réels immobiliers ainsi que des droits résultant des dispositions sur la propriété foncière en matière de rapports de voisinage lors d'une procédure d'expropriation contre une indemnité pleine et entière (valeur vénale, prestation pécuniaire ou prestation en nature) représente un échange de prestations en vertu de la loi. Ceci est également valable pour les indemnités qui sont versées par l'expropriant pour la privation temporaire, respectivement la restriction temporaire, d'un droit réel immobilier. Chez l'exproprié assujetti, l'indemnité est exclue du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 chiffre 20 LTVA sans droit à la déduction de l'impôt préalable.

Les indemnités que l'exproprié reçoit parce que la valeur vénale de la partie restante est réduite ou qu'il reçoit pour couvrir tous les autres préjudices subis à la suite de l'expropriation (art. 19 let. b et c de la loi fédérale du 20.06.1930 sur l'expropriation ; RS 711) sont par contre réputées être des dommages-intérêts au sens propre.

Si l'exproprié, sur mandat de l'expropriant, exécute des travaux de démolition sur le bien immobilier exproprié ou à exproprier, il doit comme tout autre mandataire imposer au taux normal la contre-prestation reçue à ce titre.

¹⁴ Précision de la pratique, nouvel exemple

Exemple

Une entreprise de transport et d'entreposage (exproprié) doit laisser démolir une partie de son immeuble pour la construction d'un tronçon d'autoroute. Les travaux de démolition sont exécutés par un tiers et sont à la charge de l'expropriant. Afin de pouvoir continuer l'exploitation de son entreprise, l'exproprié est obligé de « reculer » une partie de son immeuble sur la parcelle restante et de construire une nouvelle voie d'accès et un nouveau quai de chargement pour les containers. L'immeuble de remplacement, se trouvant à proximité, engendre des coûts beaucoup plus élevés que d'ordinaire à cause d'une place réduite.

Chez l'assujetti exproprié, la valeur vénale de la construction détruite représente la contre-prestation pour le transfert d'une part d'immeuble exclu du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 chiffre 20 LTVA.

L'indemnité qui est octroyée à l'exproprié par le contrat d'expropriation pour les coûts supplémentaires (frais de réfection) générés par la construction restante et la nouvelle voie d'accès ainsi que les frais supplémentaires résultant du bâtiment construit par l'exproprié représentent par contre des dommages-intérêts au sens propre.

3.6**Cas similaires à l'expropriation**

L'octroi du droit de passage d'une conduite ou d'un canal, aérien ou souterrain, sur une parcelle (p. ex. transmission de données, électricité, gaz, etc.) est considéré en principe comme une prestation de services imposable. Le fait que les parties se soient entendues librement par contrat ou que la conduite soit imposée au propriétaire du bien-fonds sur la base de prescriptions juridiques ou de procédures judiciaires ne joue aucun rôle. Toutefois, si un tel droit est inscrit au Registre foncier ou s'il porte sur une conduite apparente (art. 676 CC), la contre-prestation relative à l'octroi de ce droit est exclue du champ de l'impôt, sans droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 18 ch. 20 LTVA).

Par contre, si le propriétaire ne reçoit qu'un paiement destiné à réparer un préjudice survenu à son bien-fonds (p. ex. à cause des travaux de construction), ce paiement représente des dommages-intérêts au sens propre. Le caractère du paiement doit être prouvé au moyen de documents appropriés (justificatifs de paiement, contrats, etc.).

Exemple

Un propriétaire d'une gravière reçoit des paiements annuels parce qu'une conduite de gaz naturel passe à travers son territoire d'exploitation, lequel ne peut ainsi pas être utilisé selon son affectation. Ces recettes doivent en principe être imposées au taux normal.

4. Réparation de dommages lors de sinistres

4.1 Travaux de réparation effectués par le responsable assujéti ou un tiers mandaté par lui

Pour les dommages dont le responsable du sinistre répond, il a en règle générale le choix :

- d'effectuer lui-même la réparation,
- de faire réparer par un tiers, ou
- de compenser la créance du lésé par un paiement.

Si l'événement dommageable est survenu dans le cadre de son activité commerciale imposable et que le responsable du sinistre assujéti répare lui-même le dommage, il peut procéder à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses correspondantes. Du fait qu'il s'agit d'une indemnité de sinistre et qu'il ne reçoit pas pour cela de contre-prestation du lésé, il ne doit pas établir de facture. Si le fait dommageable est survenu dans le cadre de son activité exclue du champ de l'impôt, il n'est pas possible de déduire au titre de l'impôt préalable l'impôt grevant le matériel utilisé pour effectuer la réparation. Si la déduction a déjà été opérée, un impôt de prestation à soi-même est dû.



Si le responsable du sinistre assujéti fait réparer les dommages par un tiers, ce dernier lui fournit une prestation imposable. Le responsable du sinistre peut déduire la TVA figurant sur la facture à titre d'impôt préalable pour autant que la facture lui soit adressée (art. 37 LTVA) et que le fait dommageable soit survenu dans le cadre de son activité commerciale imposable (art. 38 ss LTVA).

Dans le cas où le responsable assujéti paie (au comptant ou par virement) au lésé le montant du préjudice, il doit y apporter à l'intention du lésé une mention selon laquelle il s'agit de dommages-intérêts (mention sur le double de la quittance; sur le virement bancaire ou postal, au besoin dans une brève lettre ou communication écrite).

4.2 Travaux de réparation effectués par le lésé ou un tiers mandaté par lui

Le lésé peut :

- soit se faire payer directement le montant du préjudice (indépendamment d'une réparation future éventuelle),
- soit remédier lui-même au dommage ou mandater quelqu'un pour la réparation et adresser par la suite sur cette base une facture au responsable du sinistre.

Si le lésé se fait payer directement le montant du préjudice, il doit porter une attention particulière au fait que le double de sa quittance ou qu'une autre pièce justificative indique clairement que l'entrée d'argent représente des dommages-intérêts.

Si le lésé répare lui-même les dommages, il adresse en règle générale une facture pour sa réparation au responsable du sinistre. Puisque du point de vue du lésé, il s'agit d'une prétention en dommages-intérêts au sens propre qui n'est pas soumise à l'impôt, aucune mention relative à la TVA n'est autorisée. Au contraire, il faut mentionner qu'il s'agit d'une prétention en dommages-intérêts. Le libellé peut être par exemple : « notre prétention en dommages-intérêts en relation avec la réparation du dommage que vous avez causé à notre véhicule, Fr. ... (dommages-intérêts sans TVA) ».

Lors de travaux sur des constructions, un impôt de prestations à soi-même peut être dû (☞ brochure « Prestations à soi-même »).

Le lésé a le droit de déduire l'impôt préalable grevant les dépenses pour la réparation du bien endommagé à condition que la facture satisfasse aux indications mentionnées à l'article 37 LTVA et que le bien réparé soit affecté à une activité commerciale imposable (art. 38 ss LTVA). De plus, la facture sera conservée chez lui en original.

Lorsque le lésé fait effectuer en son nom et pour son compte les travaux de réparation par un tiers et qu'il transmet par la suite la facture (ou une copie de celle-ci) au responsable du sinistre pour son règlement direct, le responsable du sinistre assujéti n'a aucun droit à la déduction de l'impôt préalable. De telles factures ne remplissent pas les conditions des articles 37 ss LTVA.

4.3 Participation d'un assurance aux travaux de réparation

Si le fait dommageable est assuré et que la liquidation du dommage intervient par des tiers, ces derniers peuvent envoyer leur facture de réparation au mandant (lésé / responsable du sinistre) ou directement à la compagnie d'assurances pour règlement.

Dans le cas où la facture est envoyée directement à l'assureur, il faut prêter attention au fait que la compagnie d'assurances ne verse que le montant effectif du dommage. Elle réduit son paiement au mandataire du montant équivalant à celui pour lequel le droit à la déduction de l'impôt préalable existe chez le lésé/mandant assujéti. C'est pourquoi il incombe au lésé/mandant assujéti de verser la TVA au mandataire. Ceci est également valable pour une éventuelle franchise lorsqu'elle est directement déduite par l'assureur.

Quand l'assuré (lésé) facture le montant de la franchise à l'auteur du dommage, l'indemnité correspondante que ce dernier verse au lésé est réputée dommages-intérêts au sens propre.

Le mandataire assujéti, chargé de réparer le dommage, fournit une prestation soumise à l'impôt. La totalité de la contre-prestation est imposable au taux correspondant.

Le lésé/mandant assujetti peut faire valoir le droit à la déduction de l'impôt préalable vis-à-vis de l'AFC si les conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- il utilise les biens et les prestations de services pour des activités imposables (art. 38 LTVA ; ch. 816 à 877),
- il possède une facture originale sur laquelle il figure en tant que destinataire (pièce justificative pour la déduction de l'impôt préalable) et qui remplit les exigences de l'article 37 LTVA,
- l'ensemble de l'opération commerciale est saisie dans ses livres comptables (☞ exemples ci-après).

Lorsqu'un assujetti n'a pas droit à la déduction en totalité de l'impôt préalable (☞ ch. 860 ss), cela vaut aussi, par voie de conséquence, pour les cas de dommages-intérêts. Quant à savoir dans quelle mesure une compagnie d'assurances est tenue, dans ces cas-là, de rembourser la TVA et si elle doit la rembourser également à un assujetti qui établit ses décomptes au moyen de taux de la dette fiscale nette, il s'agit là d'une question de droit civil. En cas de litige, l'appréciation ne relève par conséquent pas de la compétence de l'AFC, mais de celle des tribunaux civils.

4.3.1 Exemple de traitement d'une indemnité en couverture de sinistre sans franchise

Facture pour la réparation d'une machine de production défectueuse, libellée au nom du lésé assujetti/mandant (envoi à l'assurance pour paiement ; montant avec TVA 7,6% incluse)

10'760.00

Paiement de l'assurance au réparateur (montant de la facture moins montant de l'impôt préalable déductible chez le lésé assujetti)

10'000.00

*Paiement du lésé assujetti
- montant de l'impôt préalable déductible*

760.00

Exemples de comptabilisation chez le lésé assujetti

1) Entretien des moyens d'exploitation	/ Créanciers	10'000.00
2) Impôt préalable sur les investissements et autres charges d'exploitation	/ Créanciers	760.00
3) Débiteurs	/ Cpte de produits extra-ordinaires « indemnité »	10'000.00
4) Créanciers	/ Débiteurs	10'000.00
5) Créanciers	/ Caisse / ccp / banque	760.00

ou

- | | | |
|---|--|-----------|
| 1) Entretien des moyens d'exploitation | / Cpte de produits extraordinaires « indemnité » | 10'000.00 |
| 2) Impôt préalable sur les investissements et autres charges d'exploitation | / Créanciers | 760.00 |
| 3) Créanciers | / Caisse / ccp / banque | 760.00 |

4.3.2 Exemple de traitement d'une indemnité en couverture de sinistre avec franchise

Facture pour la réparation d'une machine de production défectueuse, libellée au nom du lésé assujetti/mandant (envoi à l'assurance pour paiement ; montant avec TVA 7,6% incluse) 10'760.00

Paiement de l'assurance au réparateur (montant de la facture moins montant de l'impôt préalable déductible chez le lésé assujetti, moins la franchise s'élevant à Fr. 1000.—) 9'000.00

Paiement du lésé assujetti
 - montant de l'impôt préalable déductible 760.00
 - franchise 1'000.00

Exemples de comptabilisation chez le lésé assujetti

- | | | |
|---|--|-----------|
| 1) Entretien des moyens d'exploitation | / Créanciers | 10'000.00 |
| 2) Impôt préalable sur les investissements et autres charges d'exploitation | / Créanciers | 760.00 |
| 3) Débiteurs | / Cpte de produits extraordinaires « indemnité » | 9'000.00 |
| 4) Créanciers | / Débiteurs | 9'000.00 |
| 5) Créanciers | / Caisse / ccp / banque | 1'760.00 |

ou

- | | | |
|---|--|----------|
| 1) Entretien des moyens d'exploitation | / Cpte de produits extraordinaires « indemnité » | 9'000.00 |
| 2) Entretien des moyens d'exploitation | / Créanciers | 1'000.00 |
| 3) Impôt préalable sur les investissements et autres charges d'exploitation | / Créanciers | 760.00 |
| 4) Créanciers | / Caisse / ccp / banque | 1'760.00 |