

Brochure n° 05

Véhicules automobiles

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 brochure publiée en septembre 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA (1^{er} janvier 2001).

Les modifications intervenues depuis lors (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 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 et une actualisation des exemples ont été effectuées, mais elles n'entraînent pas de modifications matérielles (c'est pourquoi elles ne sont pas sur fond gris). Par ailleurs, les points importants et les particularités sont signalés.

Valable
31 déc

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente brochure se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
CO	Code des obligations (RS 220)
ESA	Organisation d'achat des garagistes suisses
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
OAV	Ordonnance sur l'assurance des véhicules (RS 741.31)
OETV	Ordonnance du 19 juin 1995 concernant les exigences techniques requises pour les véhicules routiers (RS 741.41)
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

Table des matières

	Page
1. Généralités	7
1.1 Objet de l'impôt.	7
1.2 Assujettissement	7
2. Impôt préalable	7
2.1 Déduction de l'impôt préalable	7
2.2 Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable	8
3. Contre-prestation	9
3.1 Principe	9
3.2 Montants ne faisant pas partie de la contre-prestation	9
3.3 Echanges, compensations, rabais	9
3.4 Réparations avec échange de biens (échanges standards)	11
3.5 Livraisons de remplacement, travaux sous garantie, services « gratuits »	11
3.6 Sponsoring, publicité, prestations en nature et dons	12
3.7 Délégation du contrôle individuel précédant l'immatriculation de véhicules automobiles (contrôle garage)	12
3.8 Affaires d'intermédiaires (opérations effectuées au nom d'autrui)	12
3.9 Contre-prestation pour la fourniture d'informations, commissions	13
4. Prestations à soi-même	14
4.1 Etats constitutifs de prestations à soi-même	14
4.2 Base de calcul ; part privée aux frais d'automobile pour les commerçants professionnels de véhicules automobiles et contributions à de tels frais pour usage privé de la part du personnel	15
5. Imposition de la marge	16
5.1 Généralités	16
5.2 Exigences formelles	16
5.3 Exigences matérielles	17
5.4 Base de calcul pour des biens acquis isolément	18
5.5 Base de calcul pour des biens acquis à un prix global	19
5.6 Enregistrements	20
6. Opérations réalisées avec des sociétés de financement ou de leasing	20
6.1 Cession ferme des créances à un institut de financement (livraison du véhicule à un client)	20
6.2 Livraisons de véhicules à des sociétés de leasing	21
6.2.1 Versements spéciaux sous forme de bonifications en espèces	21
6.2.2 Versements spéciaux sous forme de livraisons de véhicules	22
6.2.3 Opérations d'échange avec des sociétés de leasing	23
6.2.4 Décompte final à la reprise d'un véhicule	23
6.2.5 Augmentation ou diminution du prix à la fin du leasing	24
7. Opérations « sale and lease back »	25
8. Location / leasing de véhicules automobiles	26
9. Traitement fiscal des prétentions en dommages-intérêts	26
10. Livraisons de véhicules automobiles destinés à l'exportation et travaux de réparations sur des véhicules automobiles immatriculés à l'étranger	27
11. Livraisons de biens aux organisations internationales, missions diplomatiques, etc.	27

		6
11.1	Biens importés en franchise d'impôt	27
11.2	Biens dédouanés	28
12.	Comptabilité	29
12.1	Principe	29
12.2	Contrôle des véhicules	29
12.3	Enregistrement et répartition des charges et des produits	30
12.4	Recommandations pour la comptabilité des petites et moyennes entreprises tenant une comptabilité conventionnelle.	30
12.5	Taux de la dette fiscale nette.	31
12.6	Kiosque	32
13.	Location de biens immobiliers (terrains, bâtiments ou parties de ceux-ci)	33
13.1	Généralités	33
13.2	Location de stations d'essence	34
13.2.1	Sans le bâtiment d'exploitation	34
13.2.2	Avec le bâtiment d'exploitation	34
13.2.3	Prestations supplémentaires du bailleur	34

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

1. Généralités

1.1 Objet de l'impôt

Selon l'article 5 LTVA, les opérations suivantes effectuées par des assujettis sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt (art. 18 LTVA) :

- a) les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- b) les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- c) les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse ;
- d) l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

De plus, la TVA est perçue sur les importations de biens (art. 73 al. 1 LTVA).

1.2 Assujettissement

Est assujetti à l'impôt quiconque exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement 75'000 francs par an. Le fait que l'activité soit exercée avec ou sans but lucratif ne joue aucun rôle (art. 21 al. 1 LTVA).

En outre, est assujetti à l'impôt conformément à l'article 24 LTVA, quiconque acquiert au cours d'une année civile, pour plus de 10'000 francs de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger, aux conditions mentionnées à l'article 10 LTVA. Dans la mesure où l'acquéreur n'est pas déjà assujetti en vertu de l'article 21 alinéa 1 LTVA, l'assujettissement se limite à ces acquisitions. La personne assujettie au sens de l'article 21 alinéa 1 LTVA déclare quant à elle chaque acquisition de prestations de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger (art. 24 LTVA), sans tenir compte du montant minimum. Elle est cependant autorisée à opérer, le cas échéant, la déduction de l'impôt préalable dans le même décompte d'impôt (☞ chif. 2).

Ne sont pas assujetties à l'impôt les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 250'000 francs, à la condition qu'après déduction de l'impôt préalable, le montant de l'impôt restant dû (dette fiscale) ne dépasse pas régulièrement 4'000 francs par année (art. 25 al. 1 let. a LTVA).

2. Impôt préalable

2.1 Déduction de l'impôt préalable

Etant donné que la TVA est prélevée en principe à tous les stades de la production et de la distribution, la déduction de l'impôt préalable est l'instrument prévu pour éviter le cumul de l'impôt (achat grevé de l'impôt et imposition du chiffre d'affaires).

La personne assujettie peut déduire, dans son décompte TVA, l'impôt qui lui est facturé par son fournisseur ou son prestataire de services ou l'impôt payé à l'AFD lors de l'importation, pour autant que :

- elle affecte ces livraisons de biens ou ces prestations de services à un but imposable de l'entreprise (art. 38 al. 2 LTVA) et
- les factures des fournisseurs (livraisons ou prestations de services) ainsi que les décisions de taxation de l'AFD répondent aux exigences requises (art. 37 al. 1 LTVA ; ch. 740 ss).

Si la personne assujettie établit ses décomptes d'impôt selon les contre-prestations convenues, elle peut opérer la déduction de l'impôt préalable dans le trimestre durant lequel elle a reçu la facture de son fournisseur suisse ou durant lequel elle dispose de l'original de la décision de taxation de l'AFD.

Si, à sa demande, la personne assujettie a été autorisée à calculer l'impôt selon les contre-prestations reçues, elle ne peut opérer la déduction de l'impôt préalable que dans le trimestre durant lequel elle a payé la facture de son fournisseur suisse ou durant lequel elle dispose de l'original de la décision de taxation de l'AFD.

☞ Des informations plus détaillées concernant la déduction de l'impôt préalable se trouvent sous ch. 816 ss.

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

La personne assujettie ne peut pas déduire au titre de l'impôt préalable les montants de TVA grevant ses achats de biens et ses acquisitions de prestations de services, lorsque ces biens ou ces prestations de services ne sont pas utilisés à des fins imposables, mais par exemple pour des activités qui ne sont pas considérées comme des chiffres d'affaires, pour des activités privées ou des prestations fournies dans l'exercice de la puissance publique. Il n'est pas non plus possible de déduire l'impôt préalable relatif à des chiffres d'affaires provenant d'opérations exclues de la TVA (art. 18 LTVA), à moins que la personne assujettie ait opté pour leur imposition conformément à l'article 26 LTVA (☞ ch. 683 ss).

Sont de plus exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable 50% des montants de l'impôt grevant les frais de nourriture et de boisson et cela uniquement s'il s'agit de frais qui sont justifiés par l'usage commercial (art. 38 al. 5 LTVA).

☞ Pour plus de détails concernant la déduction de l'impôt préalable, voir ch. 841 ss.

3. Contre-prestation

3.1 Principe

La TVA est calculée sur la contre-prestation. Celle-ci comprend tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, y compris ceux qui sont facturés séparément. En cas de livraison ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants, c'est-à-dire au prix du marché (art. 33 al. 1 et 2 LTVA).

Lors de la fourniture d'une prestation au personnel, la base de calcul est, en dérogation à ce qui précède, la contre-prestation effectivement payée ; la personne assujettie est toutefois redevable au minimum de l'impôt qui serait dû au titre d'une prestation à soi-même. Le personnel intéressé de manière déterminante à l'entreprise n'est pas concerné par cette disposition d'exception (art. 33 al. 3 LTVA).

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Prestations à soi-même ».

3.2 Montants ne faisant pas partie de la contre-prestation

Les contributions et les montants déposés (sûretés), ci-après, ne font pas partie de la contre-prestation et ne sont par conséquent pas imposables, pour autant que, sur la facture, ils soient mentionnés séparément et pour la même valeur ou qu'ils fassent l'objet de factures séparées (liste non exhaustive) :

- les contributions de droit public, dans la mesure où ce n'est pas la personne assujettie mais son client qui en est le débiteur :
 - taxes perçues par l'Office de la circulation routière pour le contrôle périodique des véhicules ;
 - taxes relatives au permis de circulation ;
- les recettes provenant de la vente de vignettes et de cartes pour les réseaux autoroutiers et de routes expresses sur le territoire suisse et les territoires étrangers ;
- les cautions, dépôts et autres montants qui servent de sûretés à la personne assujettie et qui devront être remboursés au client (p. ex. les cautions pour les affaires de location).

3.3 Echanges, compensations, rabais

Si, au lieu d'un paiement, la créance résultant d'une livraison de biens est soldée en tout ou en partie par compensation ou par acceptation de biens en paiement, le montant correspondant reçu ou pris en compte est considéré comme faisant partie de la contre-prestation imposable (art. 33 al. 4 LTVA). Les créances soldées par compensation ou par acceptation de biens en paiement sont comptabilisées aussi bien en tant que recettes qu'en tant que dépenses (☞ ch. 936).

Pour qu'un rabais accordé puisse être pris en compte fiscalement, il doit être mentionné sur la facture et dans le contrat (pour autant que celui-ci ait été établi).

Exemple

Vente d'un véhicule neuf au prix de	Fr. 20'000.00
./. 5% de rabais	<u>Fr. 1'000.00</u>
Total	Fr. 19'000.00

Contre :

reprise d'un véhicule d'occasion	Fr. 6'000.00
Solde à payer	<u>Fr. 13'000.00</u>

En cas de paiement comptant, il faut procéder aux inscriptions suivantes dans le livre de caisse :

Recettes :

vente d'un véhicule neuf	Fr. 19'000.00
--------------------------	---------------

Dépenses :

achat d'un véhicule d'occasion	Fr. 6'000.00
--------------------------------	--------------

La contre-prestation imposable au taux normal se monte donc à	Fr. 19'000.00
---	---------------

Dans un tel cas d'échange, les parties au contrat sont toutes deux à la fois fournisseur et destinataire de la prestation. S'il s'agit de deux personnes assujetties, chacune impose sa livraison au taux normal, sauf si le bien a été utilisé exclusivement pour une activité exclue de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA. Dans la mesure où les conditions relatives à la forme et au contenu de la facture sont remplies et où le bien est destiné à la réalisation de chiffres d'affaires imposables, les deux parties peuvent déduire, au titre de l'impôt préalable, la TVA grevant le bien accepté en contrepartie (v. ch. 790).

Si, dans le contrat et sur la facture destinés à l'acheteur du nouveau bien, seul le montant à verser en espèces (soulte) est indiqué et qu'aucun rabais n'est, comme dans l'exemple ci-dessus, mentionné séparément, c'est le prix catalogue du nouveau bien (ou le prix de vente officiel ou celui figurant sur les listes de prix) qui sera imposé. La différence entre ce prix et la soulte est considérée comme la valeur du bien échangé.

Exemple

<i>Dans le contrat de livraison et sur la facture seule est mentionnée une soulte de</i>	<i>Fr. 13'000.00</i>
<i>Le prix catalogue du nouveau véhicule est de</i>	<i>Fr. 20'000.00</i>
<i>La valeur de reprise s'élève dès lors à</i>	<i>Fr. 7'000.00</i>
<i>La contre-prestation imposable au taux normal se monte ainsi à</i>	<i>Fr. 20'000.00</i>

Cependant, si le contrat ne mentionne que la soulte mais que sur la facture, en plus du prix de vente du nouveau bien et de la valeur prise en compte pour le bien repris, un rabais est mentionné séparément (la soulte restant la même), l'imposition peut être faite sur la base de la facture.



Le rabais convenu en cas d'échange ne peut être supérieur au rabais qui serait accordé à un tiers indépendant, lors de la vente d'un bien similaire sans échange.

3.4**Réparations avec échange de biens (échanges standards)**

Lors de réparations avec échange de biens, il y a livraison de biens révisés en échange de biens identiques défectueux, contre paiement d'un supplément (coût du travail). Le bien livré est certes semblable au bien pris en échange, mais il en est néanmoins distinct. Lors de tels réparations avec échanges de biens, seul le supplément payé par le client (coût du travail) est imposé et non pas la valeur du bien défectueux pris en échange.



La valeur éventuellement prise en compte du bien échangé ne peut pas figurer sur la facture. Si elle est mentionnée, le prix facturé pour le nouveau bien est alors soumis à la TVA au taux normal.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir ch. 286 ss.

3.5**Livraisons de remplacement, travaux sous garantie, services « gratuits »**

Si la personne assujettie est légalement (p. ex. à cause de défauts, art. 206 ou 368 CO) ou contractuellement tenue envers l'acquéreur de remplacer le bien livré sans contre-prestation supplémentaire ou de le réparer à ses propres frais, l'exécution de cette prestation de remplacement ou de ce travail de garantie constitue une livraison en principe imposable, pour laquelle il n'est cependant dû aucune TVA supplémentaire. La TVA a été payée lors de l'imposition de la contre-prestation relative à la livraison initiale. Il en va de même pour ce que l'on nom-

me le « service gratuit » (p. ex. pour les véhicules automobiles) qui a été convenu dans le contrat d'achat.

Si des pièces de rechange sont utilisées pour des travaux de garantie ou si la personne assujettie fait exécuter de tels travaux par un tiers assujetti, elle peut alors déduire au titre de l'impôt préalable, la TVA qui lui est facturée à cette occasion (sous réserve des ch. 759 ss).



Si la personne assujettie reçoit d'un « tiers » (p. ex. son fournisseur) une bonification pour l'exécution de travaux de garantie ou de services, il y a livraison à ce tiers, pour laquelle la contre-prestation est imposable au taux normal.

Eu égard à la diversité des assurances de garanties, extensions de services et de garanties, etc., existantes, il n'est pas possible, dans le cadre de cette brochure, de traiter ce sujet de manière plus approfondie. Sur demande, l'AFC donne volontiers des informations complémentaires.

3.6 **Sponsoring, publicité, prestations en nature et dons**

Les montants versés dans le cadre du sponsoring, de même que les dons, sont en règle générale destinés à soutenir les activités d'institutions (p. ex. associations, groupements) et de personnes, ou des manifestations dans les domaines du sport, de la culture, de l'utilité publique, etc.

Le traitement fiscal du sponsoring et des dons est subordonné à l'établissement de certains faits, à savoir :

- le soutien est-il fourni sous forme de versements en argent ou de prestations en nature ? ou
- le destinataire fournit-il de son côté une contrepartie en échange de ce soutien ?

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir les ch. 265, 282, 412 à 426 et ch. 851.

3.7 **Délégation du contrôle individuel précédant l'immatriculation de véhicules automobiles (contrôle garage)**

Dans la mesure où la personne assujettie facture à son client les frais du contrôle garage selon l'article 32 alinéas 1 à 4 OETV, ceux-ci sont imposables au taux normal.

3.8 **Affaires d'intermédiaires (opérations effectuées au nom d'autrui)**

Si la personne assujettie vend un bien pour le compte d'un représenté, le chiffre d'affaires en résultant n'est pas imposable

- si elle dispose à cet effet d'un mandat écrit du représenté et
- qu'il ressort de tous les documents établis en la matière (facture, contrat ou quittance) que la personne assujettie vend (en tant que représentant direct ou simple intermédiaire) le bien, expressément au nom et pour le compte du représenté, et
- qu'un décompte écrit sur le produit de la vente est établi dans lequel la commission octroyée à la personne assujettie est mentionnée.

Tous ces documents doivent indiquer le nom et l'adresse du destinataire de la prestation (acheteur du bien) et il doit en ressortir sans équivoque, qui est le représentant et qui est le représenté.

Si le représentant effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services pour le compte d'un représenté sans agir expressément au nom de celui-ci, il y a livraison de biens ou prestation de services aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers.

- ☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir les ch. 190 ss ainsi que la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés ».

3.9 Contre-prestation pour la fourniture d'informations, commissions

Si la personne assujettie reçoit, en raison d'apports de clients, des dédommagements (« finder's fees ») provenant de banques, compagnies d'assurances ou sociétés de leasing, il s'agit du point de vue de la TVA de la contre-prestation pour une prestation de services de fourniture d'informations. Selon l'article 14 alinéa 3 LTVA :

- ce dédommagement est imposable au taux normal si la banque, la compagnie d'assurances ou la société de leasing est une entreprise domiciliée sur le territoire suisse ;
- ce dédommagement n'est pas soumis à la TVA si la banque, la compagnie d'assurances ou la société de leasing est une entreprise ayant son siège à l'étranger.

Exemples

(contrats conclus avec un partenaire domicilié sur le territoire suisse)

Une société de leasing verse au garage X une commission (finder's fees) pour avoir permis la conclusion d'un contrat de leasing. Cette commission est imposable au taux normal.

- *Une banque verse au garage Y une commission (finder's fees) pour avoir apporté des clients ayant conclu un petit crédit. Cette commission est imposable au taux normal.*

- *Construction de machines SA communique à l'agent d'assurances ou à la compagnie d'assurances le nom de l'acquéreur d'une machine de chantier et reçoit pour cela une commission (finder's fees). Cette commission est imposable au taux normal.*

Au cas où la commission résulte d'une affaire d'intermédiaire (☞ chif. 3.8), les dispositions suivantes sont applicables :

- le représentant assujetti impose la commission en tant que contre-prestation pour sa propre prestation de services, en principe au taux normal (art. 14 al. 1 LTVA) ;
- la commission est toutefois exempte de TVA si le chiffre d'affaires y relatif est lui-même non soumis à l'impôt ou est réputé fourni exclusivement à l'étranger. Ce qui est le cas lorsque le bien a été exporté directement (☞ ch. 529 ss) ou lorsque la livraison ou la prestation de services est réputée fournie à l'étranger (art. 14 al. 1 conjointement avec l'art. 19 al. 2 ch. 8 LTVA).

Exemples

- *Les commissions provenant de la vente de vignettes autoroutières suisses sont en principe à imposer au taux normal. Cependant, si les vignettes sont acquises auprès de l'ESA, c'est cette dernière qui acquitte la TVA sur ces commissions.¹*
- *Les commissions sur la vente de vignettes autoroutières et de cartes pour autoroutes à l'étranger sont exonérées de la TVA (art. 19 al. 2 ch. 8 LTVA).*

Les dédommagements qui sont versés directement aux employés d'une personne assujettie ne sont pas imposables. Il est cependant possible que, en raison de ces recettes et d'éventuelles autres recettes imposables, l'employé remplisse lui-même les conditions pour l'assujettissement à la TVA.

4. Prestations à soi-même

4.1 Etats constitutifs de prestations à soi-même

Selon l'article 9 alinéa 1 LTVA, il y a prestation à soi-même lorsque la personne assujettie prélève de son entreprise, à titre permanent ou temporaire, des biens ou des éléments les composant ayant donné droit à une déduction totale ou partielle de l'impôt préalable

- pour les affecter à des fins étrangères à l'entreprise, en particulier à ses besoins privés ou à ceux de son personnel ;
- pour les affecter à une activité exclue de la TVA ;
- pour les remettre à titre gratuit ; font exception les cadeaux jusqu'à concurrence de 300 francs par destinataire et par année et les échantillons distribués pour les besoins de l'entreprise, qui ne sont pas soumis à la TVA ;

- dont il a encore le pouvoir de disposer lorsque cesse son assujettissement.

En outre, il y a également prestation à soi-même en cas de travaux sur des constructions (art. 9 al. 2 LTVA).

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Prestations à soi-même ».

4.2 **Base de calcul ; part privée aux frais d'automobile pour les commerçants professionnels de véhicules automobiles et contributions à de tels frais pour usage privé de la part du personnel**

Pour le calcul de l'impôt sur les prestations à soi-même, il est recommandé de se référer en premier lieu aux explications figurant sous ch. 470 ss ainsi qu'à la brochure « Prestations à soi-même ». Quiconque arrête ses décomptes au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette peut en outre trouver des informations dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

Pour faciliter le calcul de l'impôt sur les prestations à soi-même aux personnes assujetties qui arrêtent leurs décomptes au moyen de la méthode effective, l'AFC autorise, en plus du calcul effectif, une détermination de l'impôt par l'application d'un forfait.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».

Le commerçant professionnel de voitures de tourisme peut calculer la part privée mensuelle à raison d'un forfait de 0,8%² du prix d'acquisition moyen des véhicules destinés à la vente au cours d'un exercice annuel ou d'une année civile (mais au moins 150 francs).

Exemple

*Prix d'acquisition des voitures neuves et d'occasion,
sans TVA*

Fr. 420'000.00

Nombre de véhicules achetés

21

Prix moyen des véhicules achetés

Fr. 20'000.00

Valeur de la prestation à soi-même

par mois et par véhicule (0,8% [mais au moins Fr. 150.00])

Fr. 160.00

*Nombres de personnes ayant chacune à sa disposition
un véhicule pour effectuer des trajets non seulement à titre
commercial mais aussi à titre privé*

3

<i>Valeur totale de la prestation à soi-même, sans TVA :</i>		
<i>par mois (3 x Fr. 160.00)</i>	Fr.	480.00
<i>soit par année</i>	Fr.	5'670.00
<i>Impôt dû sur la prestation à soi-même 7,6% de Fr. 5'670.00</i>	Fr.	437.75

Si l'utilisateur (p. ex. un employé de la personne assujettie) doit verser une contribution aux frais pour son usage privé, contribution qui couvre les frais effectifs ou qui correspond à la valeur déterminante en cas d'application de la méthode forfaitaire, voire qui est plus élevée que celle-ci, la TVA est due sur cette contre-prestation. Si cette contribution aux frais est plus basse ou si aucune contribution ne doit être versée, la TVA doit au moins être acquittée sur la valeur de la prestation à soi-même déterminée selon ce qui précède.

Si des véhicules automobiles, autres que des voitures de tourisme (p. ex. camions, cars), sont utilisés temporairement à des fins privées, l'impôt dû au titre de prestations à soi-même sera calculé sur la location qui serait facturée à un tiers indépendant.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Prestations à soi-même ».

La personne assujettie déclare la part privée au moins une fois par année (p. ex. à chaque fois dans le décompte TVA du 4^e trimestre).

5. Imposition de la marge

5.1 Généralités

Lorsqu'une personne assujettie a acquis un **bien mobilier usagé identifiable en vue de le revendre**, c'est la différence entre le prix d'achat et le prix de vente qui est déterminante pour calculer la TVA sur la vente, à condition que la personne assujettie n'ait pas eu le droit de déduire l'impôt préalable sur le prix d'achat, ou qu'elle n'ait pas exercé ce droit. Est considéré comme revendeur qui conque agit pour son propre compte ou, sur la base d'un contrat de commission d'achat ou de vente, pour le compte d'un tiers (art. 35 al. 1 LTVA).

Par bien **mobilier usagé identifiable** acquis en vue de la revente, il faut comprendre un bien dont les éléments ne sont pas dissociés et qui est réutilisable en l'état (ou après remise en état).

5.2 Exigences formelles

Lors de l'imposition de la marge, les **documents d'achat** (art. 14 al. 1 OLTVA) ainsi que les **documents de vente**³ mentionneront les indications suivantes :

³ Précision de la pratique

- nom et adresse du vendeur ;
- nom et adresse de l'acheteur ;
- date de l'achat, respectivement date de la vente ;
- description précise du bien (identifiable) ;
- prix d'achat, respectivement prix de vente.

Lorsqu'une facture se rapporte à différentes prestations indépendantes fournies simultanément et que l'une est un véhicule pour la vente duquel l'imposition de la marge est appliquée (p. ex. la vente d'une voiture avec installation d'une radio), il ne peut pas être fait mention de la TVA en relation avec le prix du véhicule. Par contre, il y a lieu de mentionner la TVA (p. ex. « TVA 7,6% incluse ») grevant le prix de la prestation indépendante supplémentaire (contrairement à une prestation accessoire [voir ci-après]). Si un montant global est facturé, aucune mention de la TVA ne peut être faite. C'est pourquoi il est recommandé, afin d'éviter des confusions, de toujours établir une facture séparée pour les prestations indépendantes supplémentaires.⁴

Les prestations accessoires à la vente du véhicule (p. ex. forfait livraison, frais de transport, etc.) partagent le sort fiscal de la livraison du véhicule. Si l'imposition de la marge est appliquée pour la vente du véhicule, les règles y relatives sont aussi valables pour les prestations accessoires. La TVA ne peut, par conséquent, pas non plus être mentionnée en relation avec la facturation de ces prestations accessoires.



Il n'est pas possible d'appliquer l'imposition de la marge si les indications énumérées ci-dessus ne sont pas complètes ou si, en dérogation à l'article 37 alinéa 4 LTVA, l'impôt a été mentionné dans les documents de vente tels que contrats, factures, quittances, notes de crédit ou documents analogues (art. 14 al. 2 OLTVA). Dans ce cas, la totalité de la contre-prestation est à imposer.

La mention « marge imposée » ou « différence imposée » est autorisée, mais elle n'est pas nécessaire.

5.3

Exigences matérielles

L'imposition de la marge ne peut être appliquée que pour des biens qui ont été acquis en vue d'être revendus. Les biens que la personne assujettie a utilisés avant leur revente pour l'exploitation ou pour des buts privés ne valent pas biens acquis pour la revente. L'application de l'imposition de la marge lors d'une vente ultérieure de tels biens n'est donc pas possible.

Valent également biens acquis pour la revente, les véhicules automobiles qui ont été utilisés en tant que voitures de démonstration ou de remplacement selon les articles 9 ss OAV (la preuve doit être apportée au moyen de la copie du permis de circulation provisoire), pour autant qu'entre l'achat et la vente

- ils n'aient pas été immatriculés au nom du commerçant professionnel de véhicules ;
- ils n'aient pas été dotés de dispositifs particuliers et n'aient pas été utilisés en conséquence (auto-école, véhicule de remorquage, etc.) ;
- ils n'aient pas été destinés exclusivement ou principalement à la location.

Un véhicule automobile est considéré comme destiné principalement à la location si, pendant la durée de la location, il est immatriculé au nom du locataire (à l'exception du domaine d'application des articles 9 ss OAV). D'autres véhicules automobiles (p. ex. chariots élévateurs, tracteurs, machines de chantier) qui, en règle générale, ne sont pas immatriculés ou ne peuvent pas l'être, sont considérés comme destinés principalement à la location lorsque, entre l'achat et la vente, ils sont loués dans l'ensemble pour plus de 30 jours.

5.4 Base de calcul pour des biens acquis isolément

Le calcul de la TVA en cas d'imposition de la marge repose sur la différence entre le prix d'achat et le prix de vente (marge), différence sur laquelle est prélevée la TVA. Si le prix d'achat est supérieur au prix de vente, aucune TVA n'est due, ni créditée.

Le prix de vente est représenté par la contre-prestation au sens de l'article 33 alinéa 2 LTVA. Cet article s'applique, par analogie, également au prix d'achat (☞ chif. 6.2.5).

Si des objets usagés sont mis en libre pratique par le revendeur (importation définitive), c'est la valeur sur laquelle la TVA a été prélevée lors de l'importation (art. 76 LTVA), augmentée de la TVA, qui est réputée prix d'achat.

Exemple 1

B achète à A un véhicule automobile d'occasion pour Fr. 15'000.00 et le revend à C pour Fr. 17'000.00. En appliquant l'imposition de la marge, la TVA se calcule de la manière suivante :

<i>prix de vente</i>	<i>Fr. 17'000.00</i>
<i>prix d'achat</i>	<i>Fr. 15'000.00</i>
<i>différence (= marge brute) / base de calcul</i>	<i>Fr. <u>2'000.00</u></i>

B doit imposer Fr. 2'000.00 au taux normal.

calcul de l'impôt : 7,6% (107,6%) de Fr. 2'000.-- = Fr. 141.25

Exemple 2

B achète à A un véhicule automobile d'occasion pour Fr. 14'000.00 et le revend à C pour Fr. 13'000.00. En appliquant l'imposition de la marge, la TVA se calcule de la manière suivante :

<i>prix de vente</i>	<i>Fr. 13'000.00</i>
<i>prix d'achat</i>	<i>Fr. 14'000.00</i>
<i>différence (= marge brute) / base de calcul</i>	<i>Fr. <u>-1'000.00</u></i>

Pour cette vente, B ne doit pas payer de TVA parce qu'il fait une perte de Fr. 1'000.00. Il ne peut pas compenser cette perte avec d'autres chiffres d'affaires imposables.

L'imposition de la marge peut également être appliquée lorsque le bien usagé est remis en état par la personne assujettie elle-même ou par un tiers mandaté par elle. L'impôt préalable grevant la remise en état ou le matériel utilisé à cet effet peut être déduit. Les dépenses de cette remise en état n'entraînent cependant pas de réduction de la marge.

Si la personne assujettie n'a pas déduit l'impôt préalable grevant l'achat d'un bien usagé donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et qu'elle revend ultérieurement ce bien à perte, elle peut faire valoir la déduction de cet impôt préalable durant le délai de prescription (cinq ans), à condition qu'elle applique l'imposition selon les règles générales à cette vente et non pas l'imposition de la marge.

5.5 Base de calcul pour des biens acquis à un prix global

L'imposition de la marge est également applicable lorsque le revendeur assujetti acquiert plusieurs biens usagés à un prix global. Dans ce cas, l'imposition de la marge est à appliquer sur la vente de tous les biens acquis à ce prix global.

Les contre-prestations provenant de la revente de biens acquis à un prix global sont à déclarer dans la période de décompte durant laquelle elles ont été réalisées. Par contre, la TVA sur ces reventes est seulement due dans la période durant laquelle les chiffres d'affaires en résultant dépassent le prix d'achat global. La TVA est alors calculée sur la partie des recettes qui dépasse le prix d'achat global.

Exemple

Au cours du 1^{er} trimestre, B achète à A un lot de machines agricoles pour Fr. 35'000.00 et les revend au cours des périodes de décompte allant du 1^{er} au 3^e trimestre, pour un montant total de Fr. 50'000.00.

<i>Période de décompte</i>		Q01	Q02	Q03
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
<i>chiffre d'affaires réalisé / contre-prestations (décompte chiffre 010)</i>		30'000	3'000	17'000
<i>prix d'achat global</i>	35'000			
<i>déduction sous chiffre 042</i>	-30'000	-30'000		
<i>déduction sous chiffre 042</i>	-3'000		-3'000	
<i>déduction sous chiffre 042</i>	-2'000			-2'000
	<u>0</u>			
<i>différence (= marge brute)</i>				
<i>base de calcul</i>		<u>0</u>	<u>0</u>	<u>15'000</u>

B impose Fr. 15'000.00 au taux normal dans le 3^e trimestre.

Calcul de l'impôt : 7,6% (107,6%) de Fr. 15'000,00 = Fr. 1'059.50

5.6 Enregistrements

Lors de l'application de l'imposition de la marge, la personne assujettie tient un contrôle détaillé de l'achat, du stock et de la vente des biens concernés (☞ chif. 12.2).

Pour le calcul des montants déterminants, des enregistrements appropriés et facilement contrôlables (art. 15 OLTVA, ch. 878 ss) seront établis. Dès lors que des biens sont acquis à un prix global, ils feront en outre l'objet d'enregistrements séparés par lot.

Si, à côté de l'application de l'imposition de la marge, l'imposition selon les règles générales est également appliquée, il est recommandé de procéder à des enregistrements séparés.

6. Opérations réalisées avec des sociétés de financement ou de leasing

6.1 Cession ferme des créances à un institut de financement (livraison du véhicule à un client)

Il y a cession ferme de créances à un tiers, lorsqu'un institut de financement verse à la personne assujettie un montant fixé pour la créance cédée et n'est pas tenu de rendre compte, par la suite, au cédant de chaque paiement effectué par le client, donc les encaisse pour son propre compte. En cas de cessions de ce genre (souvent nommées financements), le montant total que le client doit verser à l'institut de financement conformément au contrat qu'il a conclu avec la personne assujettie, est imposable. Par conséquent, d'éventuels suppléments pour paiements échelonnés, intérêts contractuels et valeurs mises en compte seront imposés au taux normal et mentionnés sur la facture au client. La propriété du bien livré est transférée au client, contrairement à la plupart des affaires de leasing.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Comptabilisation lors de contrats de vente par acomptes et de contrats de financement avec cession à un institut de financement ».

6.2 Livraisons de véhicules à des sociétés de leasing

S'agissant de livraisons de véhicules automobiles aux sociétés de leasing, il est d'usage qu'une partie de la contre-prestation ne soit pas acquittée par la société de leasing elle-même, mais par le preneur de leasing. En règle générale, le commerçant de véhicules automobiles encaisse, au nom et pour le compte de la société de leasing, la première redevance de leasing, la caution ainsi que les éventuels versements spéciaux et il compense ces paiements avec sa créance envers la société de leasing. Les versements spéciaux peuvent être opérés en espèces (paiement) ou sous forme d'une prestation appréciable en argent (livraison d'automobile/échange).

6.2.1 Versements spéciaux sous forme de bonifications en espèces

En pareil cas, le commerçant de véhicules automobiles intervient comme simple service d'encaissement, de sorte que la quittance qu'il donne au preneur de leasing ne doit pas faire mention de l'impôt.

Ces versements sont imposés au taux normal par la société de leasing. Il appartient par conséquent à cette dernière de dresser une facture destinée au preneur de leasing et conforme du point de vue de la TVA.

Exemple 1

Extrait d'une facture dressée par le commerçant de véhicules automobiles A à la société de leasing X :

Prix du véhicule neuf selon contrat		Fr.	30'000.00
+ TVA 7,6%		Fr.	<u>2'280.00</u>
Prix de vente (TVA 7,6% incluse)		Fr.	32'280.00
<i>Déductions :</i>			
Versement spécial	Fr.	10'000.00	
Caution	Fr.	2'330.00	
1 ^{ère} redevance de leasing	Fr.	950.00	<u>Fr. 13'280.00</u>
Solde en notre faveur			<u>Fr. 19'000.00</u>

Le commerçant de véhicules automobiles A doit imposer Fr. 32'280.00 au taux normal. La société de leasing X peut déduire l'impôt préalable sur ce montant.

Exemple 2

Extrait d'une quittance établie par le commerçant de véhicules automobiles A pour le preneur de leasing Y :

Nous avons reçu de votre part au nom et pour le compte de la société de leasing X :

Paiement selon contrat de leasing n° 999

Versement spécial	Fr. 10'000.00
Caution	Fr. 2'330.00
1 ^{ère} redevance de leasing	Fr. 950.00
Total	Fr. 13'280.00



Il n'y a pas de livraison entre le commerçant de véhicules automobiles et le preneur de leasing. Le commerçant de véhicules automobiles ne fait qu'encaisser ces montants au nom et pour le compte de la société de leasing (en tant que représentant direct). C'est pourquoi, les documents ne comportent aucune mention de la TVA.

6.2.2 Versements spéciaux sous forme de livraisons de véhicules

Au lieu de paiements en espèces, le preneur de leasing peut acquitter les versements spéciaux sous forme d'une livraison de véhicule au commerçant de véhicules automobiles. Pour ce qui a trait au véhicule accepté en paiement, il constitue une livraison distincte entre le preneur de leasing et le commerçant. Ce dernier impute le prix d'achat comme versement spécial du preneur de leasing, sur sa créance envers la société de leasing.

La livraison du véhicule fait l'objet d'une facture du preneur de leasing au commerçant ou d'une note de crédit du commerçant en faveur du preneur de leasing. Si le preneur de leasing est assujéti, la contre-prestation résultant de la livraison du véhicule est soumise à la TVA au taux normal, sauf si le bien a été exclusivement utilisé pour une activité exclue de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA (☞ ch. 294 ss). Au cas où le commerçant veut faire valoir la déduction de l'impôt préalable grevant la reprise du véhicule, il a besoin d'une facture contenant toutes les données requises à l'article 37 LTVA.

Le contenu de la facture pour la livraison du véhicule en leasing par le commerçant de véhicules à la société de leasing correspond à l'exemple 1 sous chif. 6.2.1. La valeur facturée pour la reprise du véhicule n'y sera par conséquent pas désignée comme échange, mais également comme versement spécial.

6.2.3 Opérations d'échange avec des sociétés de leasing

En pareil cas, c'est la société de leasing qui est le fournisseur du véhicule de reprise (et non pas le preneur de leasing). Si la valeur du véhicule de reprise est compensée avec la livraison du véhicule neuf, la compensation peut être opérée sur la même facture (☞ chif. 3.3).

Exemple

Extrait d'une facture dressée par le commerçant de véhicules automobiles A à la société de leasing X :

Prix du véhicule neuf selon contrat		Fr.	30'000.00
+ TVA 7,6%		Fr.	2'280.00
Prix de vente (TVA 7,6% incluse)		Fr.	32'280.00
Echange :			
Véhicule d'occasion (marque, type, n° de matricule)			
Prix TVA 7,6% incluse		Fr.	8'000.00
Soulte		Fr.	24'280.00
Déductions :			
Versement spécial	Fr.	10'000.00	
Caution	Fr.	2'330.00	
1 ^{ère} redevance de leasing	Fr.	950.00	Fr. 13'280.00
Solde en notre faveur			Fr. 11'000.00

6.2.4 Décompte final à la reprise d'un véhicule

Indépendamment du motif de la remise (résiliation anticipée du contrat ou échéance du contrat), le véhicule est normalement rendu au commerçant de véhicules automobiles à l'intention de la société de leasing. Le commerçant contrôle l'état du véhicule et remplit un procès-verbal de reprise sur la base duquel, le cas échéant, la société de leasing facture au preneur de leasing les dégâts causés au véhicule ou les kilomètres supplémentaires parcourus. Le véhicule est ensuite vendu par la société de leasing. Il peut être vendu à un commerçant de véhicules, au preneur de leasing ou à un tiers.

Le procès-verbal de reprise, établi par le commerçant de véhicules automobiles, n'est pas considéré comme une facture du commerçant pour d'éventuels frais de remise en état. Si la valeur de reprise est réduite en raison de dégâts causés au véhicule, il y a deux manières de procéder :

- la société de leasing réduit la valeur de reprise, sur la base de la perte de valeur communiquée par le commerçant, ou
- la société de leasing facture la totalité de la valeur de reprise et le commerçant de véhicules automobiles établit une facture pour les frais de remise en

état. Les frais de remise en état facturés par le commerçant à la société de leasing sont à imposer au taux normal.

6.2.5 Augmentation ou diminution du prix à la fin du leasing⁵

Il arrive fréquemment, en particulier en cas de leasing de véhicules automobiles, qu'une éventuelle augmentation ou une diminution de la valeur résiduelle du véhicule en fin de contrat ne soit pas créditée, respectivement facturée par la société de leasing au preneur de leasing ; c'est souvent le commerçant de véhicules qui reprend le véhicule à la société de leasing, pour une valeur convenue. La facture établie à cet effet par la société de leasing est à imposer au taux normal chez cette dernière. Le commerçant de véhicules peut en principe déduire l'impôt préalable y relatif ou prendre cette valeur en compte pour l'application de l'imposition de la marge.

Si le commerçant de véhicules émet, en son propre nom, une facture à l'adresse du preneur de leasing pour une éventuelle diminution de la valeur résiduelle du véhicule, la contre-prestation correspondante est soumise à la TVA au taux normal.

Au cas où le commerçant de véhicules établit une note de crédit à l'adresse du preneur de leasing pour une éventuelle augmentation de la valeur résiduelle du véhicule, ce montant représente une partie du prix d'achat du véhicule et peut par conséquent être pris en compte pour l'imposition de la marge.



En cas d'imposition de la marge, il n'est pas possible de faire valoir la déduction de l'impôt préalable grevant la facture d'achat du véhicule, ni l'impôt préalable grevant le décompte de la plus-value.

Exemples

- A l'échéance d'un leasing, le garage A s'est engagé à reprendre le véhicule à la société de leasing X au prix de Fr. 10'000.00 (7,6% de TVA incluse). Etant donné que le véhicule est en meilleur état que supposé (valeur marchande Fr. 12'000.00), le garage A paie au preneur de leasing Y Fr. 2'000.00 de plus-value. Par la suite, le garage A vend le véhicule pour Fr. 15'000.00, en appliquant l'imposition de la marge. Le prix déterminant pour l'application de l'imposition de la marge est dans ce cas le prix d'achat de Fr. 10'000.00 et la plus-value de Fr. 2'000.00, donc une valeur marchande de Fr. 12'000.00.
- A l'échéance d'un leasing, le garage A s'est engagé à reprendre le véhicule à la société de leasing X au prix de Fr. 10'000.00 (7,6% de TVA incluse). Etant donné que le véhicule est en plus mauvais état que supposé (valeur marchan-

5 Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008

de Fr. 9'000.00), le preneur de leasing Y doit encore payer Fr. 1'000.00 de moins-value au garage A. Le garage A impose cette contre-prestation au taux normal. Par la suite, il revend le véhicule pour Fr. 11'000.00, en appliquant l'imposition de la marge. Le prix déterminant pour l'application de l'imposition de la marge est dans ce cas le prix d'achat de Fr. 10'000.00 et non pas la valeur marchande de Fr. 9'000.00.

7. Opérations « sale and lease back »

Lors d'opérations « sale and lease back », la personne assujettie fait financer par une société de financement un bien qu'elle a acquis ou qu'elle a fabriqué elle-même pour ses propres besoins. Elle transfère la propriété du bien à la société de financement et conclut, avec cette dernière, un contrat de leasing selon lequel la société de financement est le donneur de leasing et la personne assujettie le preneur de leasing. Il doit être convenu contractuellement que la personne assujettie (preneur de leasing) redevient propriétaire du bien à l'expiration de la période de leasing non résiliable et après paiement de toutes les redevances de leasing ou, en cas de résiliation anticipée du contrat, contre paiement d'un montant résiduel déterminé à l'avance.

En pareil cas, « la vente » (« sale ») effectuée par le preneur de leasing (personne assujettie) au donneur de leasing (société de financement) et « la location » (« lease back ») du donneur de leasing au preneur de leasing ne valent pas, ni l'une ni l'autre, livraisons de biens, mais financement externe, exclu de la TVA, avec transfert de la propriété à des fins de sûreté (sans droit à la déduction de l'impôt préalable).

Exemple

Un commerçant de véhicules automobiles « vend » une voiture de tourisme d'une valeur de Fr. 25'000.00 à une société de leasing et la « loue » immédiatement auprès de cette société de leasing pour une durée de 6 mois. Il utilise cette voiture comme véhicule de démonstration. Le commerçant et la société de leasing conviennent d'une redevance mensuelle de leasing de Fr. 730.00. Au terme du délai contractuel, le commerçant est tenu de reprendre le véhicule contre paiement du solde du prix d'achat, soit Fr. 21'875.00.

Aucune TVA n'est due sur la somme de Fr. 25'000.00 que le commerçant encaisse auprès de la société de leasing. De même, la société de leasing ne doit pas de TVA sur la redevance mensuelle de leasing de Fr. 730.00, ni sur le solde du prix d'achat de Fr. 21'875.00.



Dans les opérations « sale and lease back », les factures établies réciproquement par les partenaires au contrat ne porteront aucune mention de la TVA.

8. Location / leasing de véhicules automobiles

La location / le leasing de biens vaut livraison de biens (art. 6 al. 2 let. b LTVA).

Si un véhicule automobile se trouve sur le territoire suisse au moment de sa mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance, sa location vaut chiffre d'affaires réalisé sur le territoire suisse.⁶

Les recettes résultant de ces locations / leasing sont soumises à la TVA au taux normal. Si un véhicule automobile est loué sur le territoire suisse à destination de l'étranger, l'exonération de l'impôt n'est pas admise (art. 19 al. 2 ch. 1 LTVA).

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Lieu de la livraison de biens ».

9. Traitement fiscal des prétentions en dommages-intérêts

Une indemnité de dommages-intérêts n'est pas liée à un échange de prestations. Il y a indemnité parce que le responsable du sinistre répond légalement ou contractuellement des dommages qu'il a causés et de leurs suites, et non pas parce qu'il est l'acquéreur d'un bien ou d'une prestation de services. Le dédommagement ne constitue donc pas une contre-prestation au sens de l'article 33 LTVA et n'est, par conséquent, pas à imposer par son destinataire.

Pour la personne assujettie lésée, les prestations en dommages-intérêts n'ont en principe aucune conséquence sur la déduction de l'impôt préalable, c'est-à-dire qu'elle a le droit de déduire l'impôt préalable même si les dommages-intérêts ne constituent pas un chiffre d'affaires. C'est pourquoi les compagnies d'assurances ne remboursent généralement pas de montants de TVA en cas de dommages subis par des assujettis.

La personne assujettie lésée, qui répare elle-même le dommage et en facture la réparation au responsable du sinistre, ne doit pas imposer les recettes y relatives (dommages-intérêts au sens propre). La remarque « dommages-intérêts exempts de la TVA » est à mentionner sur la facture. Il en va de même lorsque le lésé ne répare pas le dommage et reçoit de la part de l'auteur du dommage une indemnité compensant la perte de valeur. Le lésé a droit à la déduction de l'impôt préalable sur les prestations qui ont servi à réparer le dommage, pour autant qu'il utilise le bien endommagé pour une activité imposable.

Lorsqu'une personne assujettie n'a pas droit à la déduction totale 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 rembourse la TVA dans ces cas-là et si elle la rembourse également à un assujetti qui établit ses décomptes au moyen de taux de la dette fiscale nette, c'est là une question de droit civil dont l'appréciation, en cas de litige, ne relève pas de la compétence de l'AFC, mais de celle des tribunaux civils (☞ ch. 406).

- ☞ Pour plus de détails concernant les dommages-intérêts, voir la notice « Prétentions en dommages-intérêts ».
- ☞ Pour plus de détails concernant la double affectation, voir la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

10. **Livraisons de véhicules automobiles destinés à l'exportation et travaux de réparations sur des véhicules automobiles immatriculés à l'étranger**

Les livraisons de véhicules automobiles sur le territoire suisse, en vue de l'exportation, à des acquéreurs non assujettis, de même que les réparations effectuées sur le territoire suisse sur des véhicules immatriculés à l'étranger, sont en principe soumises à l'impôt.

Par contre, il peut y avoir exonération de l'impôt si le véhicule a quitté définitivement le territoire suisse **dans les 48 heures** suivant la livraison.

Si le véhicule livré ou réparé n'est pas remis au client sur le territoire suisse, mais sans être utilisé, est transporté et exporté directement (p. ex. par camion ou par train), il n'y a pas de délai pour l'exonération de l'exportation.



Dans les deux cas, l'exportation sera prouvée au moyen d'une décision de taxation de l'AFD.

11. **Livraisons de biens aux organisations internationales, missions diplomatiques, etc.**

11.1 **Biens importés en franchise d'impôt**

Les biens qui peuvent être importés en franchise d'impôt en application de l'ordonnance du 13 novembre 1985 concernant les privilèges douaniers des organisations internationales, des Etats dans leurs relations avec ces organisations et des Missions spéciales d'Etats étrangers (RS 631.145.0), ne sont, lors de l'importation, ni grevés de taxe de douane, ni de la TVA. Pour autant qu'un document adéquat, timbré par la douane suisse, à savoir « l'acte d'engagement » (pour l'importation de véhicules) ou le « document d'admission en franchise » (pour l'importation d'autres biens) puisse être présenté, ces biens peuvent également être importés en franchise de redevances par des fournisseurs suisses assujettis et être livrés aux destinataires nommés, exonérés de la TVA. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire pour le destinataire de demander un dégrèvement de la TVA à la source (form. n° 1070 ou form. n° 1079 de l'AFD).

11.2 Biens dédouanés

La vente et la location de biens qui n'ont pas été importés en franchise de redevances

- à des missions diplomatiques, missions permanentes, postes consulaires et organisations internationales (institutions) pour leur usage officiel et
- à des agents diplomatiques, fonctionnaires consulaires et hauts fonctionnaires d'organisations internationales (personnes) pour leur usage personnel

sont exonérées de la TVA, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, dans la mesure où le formulaire officiel correspondant de l'AFC (n° 1070 à 1079), dûment rempli, peut être présenté.

La personne assujettie conserve le formulaire jusqu'à l'échéance du délai de prescription (☞ ch. 943).

Des informations importantes se trouvent au verso des formulaires officiels. Les documents tels que factures, quittances, etc. ne feront aucune mention de la TVA.

Les institutions et les personnes bénéficiaires peuvent se procurer les formulaires officiels exclusivement auprès des offices suivants :

Mission permanente de la Suisse auprès de l'Office des Nations Unies et des autres organisations internationales à Genève

Section des Affaires juridiques (Privilèges et immunités)

Rue de Varembe 9-11

Case postale

1211 Genève 20

Tél. 022 / 749 24 24

et

Département fédéral des affaires étrangères

Secrétariat d'Etat

Protocole

Section Privilèges & Immunités

Bundsgasse 32

3003 Berne

Tél. 031 / 324 85 26

Les institutions et les personnes bénéficiaires ne remettront aux personnes assujetties que des formulaires dûment remplis et signés. Il n'est pas possible de se procurer des formulaires vierges.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir ch. 574 à 576.

12. Comptabilité

12.1 Principe

La personne assujettie tient dûment ses livres comptables, de manière à ce que les faits qui déterminent l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre (☞ ch. 878 à 977).

Les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents sont à conserver pendant dix ans (les dispositions des art. 957 et 962 CO demeurent réservées). Les pièces justificatives qui se rapportent aux biens immobiliers sont toutefois à conserver pendant vingt ans par la personne assujettie. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents n'est pas encore prescrite, l'obligation de conserver les documents subsiste jusqu'à la prescription (art. 58 al. 2 LTVA ; ch. 943 ss).

12.2 Contrôle des véhicules

Dans le commerce de véhicules, et particulièrement en cas d'imposition de la marge, la personne assujettie établit des documents de contrôle spéciaux, sous forme de registres ou de fichiers contenant les indications suivantes :

Exemples

Registre des véhicules neufs	Registre des véhicules d'occasion achetés et repris
<ul style="list-style-type: none"> • Numéro de contrôle (numéro interne) • Date de l'achat • Fournisseur (nom/raison sociale et lieu) • Marque, type, numéro matricule • Prix d'achat y compris TVA • Impôt préalable déduit lors de l'achat • Date de la vente • Acheteur (nom, domicile) • Prix de vente y compris TVA • Désignation du véhicule repris (marque, type, numéro matricule) • Valeur mise en compte de la reprise • Soulte 	<ul style="list-style-type: none"> • Numéro de contrôle (numéro interne) • Date de la reprise ou de l'achat • Ancien propriétaire (nom/raison sociale et lieu) • Marque, type, numéro matricule • Valeur mise en compte de la reprise ou de l'achat • Impôt préalable éventuellement déduit lors de l'achat • Date de la vente • Acheteur (nom, domicile) • Prix de vente • Perte éventuelle lors de l'application de l'imposition de la marge • Désignation du véhicule repris (marque, type, numéro matricule) • Valeur mise en compte de la reprise • Soulte

Les véhicules d'entreprises, les véhicules destinés principalement à la location ainsi que les véhicules qui ont été utilisés pour une activité exclue de la TVA ou à des fins privées font l'objet d'une remarque à ce sujet dans les registres de contrôle des véhicules (date et genre d'imposition).

12.3 Enregistrement et répartition des charges et des produits

Dans la comptabilité, les comptes de charges et de produits suivants, au minimum, devraient être ouverts :

Charges de marchandises :

- Achats de véhicules neufs
- Achats de véhicules d'occasion
- Achats de pièces de rechange et d'accessoires
- Travaux de tiers

Ventes de marchandises :

- Ventes de véhicules neufs
- Ventes de véhicules d'occasion
- Ventes atelier
- Produits des taxes relatives au contrôle périodique des véhicules, ventes de vignettes autoroutières, etc.

12.4 Recommandations pour la comptabilité des petites et moyennes entreprises tenant une comptabilité conventionnelle

Les explications ci-après s'adressent en particulier aux petites et moyennes entreprises qui tiennent une comptabilité conventionnelle. Il s'agit simplement de recommandations qui ne sont pas à considérer comme des prescriptions comptables obligatoires.

Par simplification, il est préférable de comptabiliser les charges « au net » et les produits « au brut », également en ce qui concerne le commerce de véhicules d'occasion.

Etant donné que dans la branche des véhicules automobiles les chiffres d'affaires sont en général tous imposables au taux normal, l'impôt dû sur le chiffre d'affaires peut être calculé sans peine sur la base des comptes de produits, à la fin de chaque trimestre.

Si le compte « ventes de véhicules d'occasion » contient des véhicules pour lesquels l'imposition de la marge est appliquée, ces derniers feront l'objet d'une liste séparée établie trimestriellement et sur laquelle le prix de vente, le prix d'achat et la perte éventuelle seront également mentionnés.

Exemple

N° selon contrôle des véhicules	Client	Prix d'achat	Prix de vente	Perte
121	Müller, Bienne	8'000.00	10'000.00	
33	Kohl, Berne	7'000.00	6'000.00	1'000.00
89	Künzli, Berne	<u>1'500.00</u>	<u>5'300.00</u>	<u> </u>
<i>Total</i>		16'500.00	21'300.00	1'000.00
			<u>1'000.00</u>	←-----
<i>Déduction sous chiffre 042 du décompte trimestriel</i>		<u>15'500.00</u>		

On ne mentionnera dans cette liste que les ventes pour lesquelles l'imposition de la marge a été appliquée. En cas de comptabilisation des chiffres d'affaires « au brut » (TVA comprise), l'impôt dû sera périodiquement – au moins une fois par trimestre – sorti globalement du compte de produits « ventes de véhicules d'occasion ».

Ecriture comptable (7,6% [107,6%] de Fr. 21'300.00) :

Ventes de véhicules d'occasion / Créancier TVA Fr. 1'504.45

Toutefois, en cas d'imposition de la marge, ce calcul donne un reflet inexact de l'impôt car, en l'occurrence, la TVA ne doit pas être prélevée sur le montant total de la facture. La façon la plus efficace pour y remédier est de procéder, à la fin de chaque trimestre, à une correction globale du compte de produits sur la base de cette liste (dans notre exemple 7,6% [107,6] de Fr. 15'500.00).

Ecriture comptable :

Créancier TVA / Ventes de véhicules d'occasion Fr. 1'094.80

12.5**Taux de la dette fiscale nette**

Les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires annuel imposable n'excédant pas **3 millions de francs** et qui, pour la même période, ont à payer un montant d'impôt ne dépassant pas **60'000 francs** ont la possibilité d'arrêter leurs décomptes TVA au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Si on applique l'imposition de la marge selon l'article 35 LTVA, ce n'est pas seulement la marge, mais le prix de vente réalisé, qui est déterminant dans ce cas pour le calcul de la limite du chiffre d'affaires.

Dans le décompte TVA, les taux de la dette fiscale nette sont utilisés dans le sens de multiplicateurs. Il en résulte que le total de tous les chiffres d'affaires imposables, y compris la TVA, est à déclarer et ce total – pour calculer l'impôt dû – est à

multiplier par le taux de la dette fiscale nette approprié. Par contre, dans les factures adressées aux clients, il s'agit de mentionner les taux de TVA figurant dans la loi et qui correspondent aux prestations fournies (art. 36 LTVA).

En cas d'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette, la détermination de l'impôt préalable est caduque. En outre, les décomptes ne seront établis que semestriellement et non pas trimestriellement.

Exemple

Un atelier de réparation pour véhicules automobiles a encaissé Fr. 200'000.00 (TVA comprise) au cours d'un semestre. L'AFC l'a autorisé à appliquer un taux de la dette fiscale nette de 3,5%. Dans son décompte TVA, il déclare un chiffre d'affaires de 200'000.00, à 3,5%, ce qui équivaut à un impôt dû de Fr. 7'000.00.

Il n'est pas nécessaire d'effectuer d'autres calculs. L'impôt préalable n'a pas besoin d'être déterminé.

Dans la branche des véhicules automobiles, des taux de dette fiscale nette sont prévus pour les activités commerciales suivantes :

- Automobiles d'occasion (commerce) ;
- Automobiles (atelier de réparations) ;
- Automobiles (carrosserie et tôlerie) ;
- Automobiles (électricien sur automobiles) ;
- Automobiles (peinture) ;
- Automobiles (station de lavage) ;
- Carburants ;
- Kiosque ;
- Machines agricoles ;
- Machines et appareils de chantier ;
- Moteurs de toutes sortes ;
- Pneus ;
- Vélos et motos.

L'utilisation de la méthode des taux de la dette fiscale nette n'exclut pas la possibilité d'appliquer l'imposition de la marge pour des biens mobiliers usagés identifiables.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

12.6

Kiosque

Les livraisons et les prestations à soi-même des biens mentionnés à l'article 36 alinéa 1 lettre a LTVA sont imposables au taux réduit. Il s'agit généralement des articles de kiosque suivants :

- les produits comestibles et les boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques. Le taux réduit ne s'applique pas aux produits comestibles et aux boissons qui sont remis dans le cadre de prestations de la restauration. La remise de produits comestibles et de boissons est considérée comme une prestation de la restauration, lorsque l'assujetti les prépare ou les sert chez des clients ou lorsqu'il tient à la disposition de tiers des installations particulières pour leur consommation sur place. Lorsque les produits comestibles et les boissons sont destinés à être emportés ou livrés, le taux réduit est applicable si des mesures appropriées d'ordre organisationnel ont été prises ;
- les journaux, revues, livres et autres imprimés sans caractère publicitaire conformément aux articles 32 à 34 OLVTA.
- ☞ Pour plus de détails sur la différence entre les prestations de restauration et la livraison de produits comestibles et de boissons, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».
- ☞ Pour connaître le taux applicable aux différents imprimés, voir la brochure « Imprimés ».

Sur les livraisons et les prestations à soi-même autres que celles mentionnées à l'article 36 alinéa 1 lettre a LTVA, en particulier les articles pour fumeurs, briquets, articles souvenirs, cartes routières, etc., la TVA est due au taux normal.

Répartition des chiffres d'affaires par taux de TVA

La répartition des chiffres d'affaires par taux de TVA, uniquement au moyen de caisses enregistreuses, n'est en principe pas possible. Ce procédé comporte trop de possibilités d'erreurs et enlève tout moyen de contrôle. En général, un tel système d'enregistrement ne peut avoir qu'une fonction de contrôle pour les besoins internes de l'entreprise.

- ☞ Pour plus de détails concernant l'enregistrement et l'imposition des articles de kiosque au moyen d'un système de caisses électroniques (caisses électroniques avec scanner, caisses enregistreuses), voir la brochure « Commerce de détail ».

13. Location de biens immobiliers (terrains, bâtiments ou parties de ceux-ci)

13.1 Généralités

La mise à la disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance, d'immeubles ou de parts d'immeubles est en principe exclue de la TVA (art. 18 ch. 21 LTVA). Est par contre imposable, notamment la location de places de parc n'étant pas affectées à l'usage commun pour le stationnement de véhicules, sauf s'il s'agit d'une prestation accessoire à une location d'immeuble exclue de la TVA. La location et l'affermage de dispositifs et de machines fixés à demeure et faisant partie intégrante d'une installation sont également imposables.

☞ Pour plus de détails concernant la location de places de parc, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».

13.2 Location de stations d'essence

13.2.1 Sans le bâtiment d'exploitation

Dans la mesure où seule une station d'essence est louée, composée pour l'essentiel d'installations telles que citernes, conduites, compresseurs, distributeurs de carburants et d'air, automates à billets/cartes de crédit et cartes-clients, couverte et disposant d'un simple local de caisse (il faut comprendre sous ce terme p. ex. un petit local indépendant pour l'encaissement), il y a location imposable au taux normal d'une installation d'exploitation. Il en va de même lorsque par exemple une station de lavage ou une installation d'aspirateurs est louée en plus.

13.2.2 Avec le bâtiment d'exploitation

Si, à côté des installations décrites sous chif. 13.2.1, un bâtiment d'exploitation (ou une partie de ce bâtiment) est également loué au même locataire, à savoir un shop/kiosque/bistrot (le cas échéant avec un local intégré pour l'encaissement des ventes de carburants), un atelier de réparation ou de services, des bureaux, un dépôt, etc., il s'agit alors de la location globale, exclue de la TVA, d'un immeuble et d'installations, avec possibilité d'opter pour l'imposition. Il est dans ce contexte sans importance que la location des installations d'une part, et du bâtiment (ou partie du bâtiment) d'autre part, soient facturées séparément ou non.

13.2.3 Prestations supplémentaires du bailleur

Si le bailleur, au sens du chif. 13.2.2 (p. ex. exploitant de garage), fournit au locataire (en règle générale une société pétrolière qui exploite la station d'essence en son nom et pour son propre compte) d'autres prestations en complément de la mise à disposition (exclue de la TVA) d'un immeuble, il y a lieu de tenir compte de ce qui suit :

- pour autant qu'il s'agisse de prestations de peu d'importance sur le plan du temps consacré à leur exécution, telles que, par exemple, le nettoyage et le contrôle du fonctionnement des installations de la station d'essence, les annonces de dérangements à l'exploitant, la transmission de cartes non restituées, ces prestations sont alors considérées comme des **prestations accessoires à la location de l'immeuble** et sont, par conséquent, également exclues de la TVA ;
- par contre, il y a **prestation indépendante imposable au taux normal**, lorsque par exemple des prestations de pompiste sont fournies telles que servir du carburant, nettoyer les vitres, contrôler la pression des pneus et le niveau de l'huile, procéder aux encaissements et fourniture d'autres prestations du même genre. Dans ce cas, il y a lieu de mentionner séparément, dans les documents déterminants (contrats, factures), la location exclue de la TVA et la part afférente aux prestations imposables fournies.