

**Zeitschrift:** Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales

**Herausgeber:** Société d'Etudes Economiques et Sociales

**Band:** 65 (2007)

**Heft:** 3: La réforme de la TVA

**Artikel:** TVA et formalisme : vers un équilibre?

**Autor:** Rochat Pauchard, Annie

**DOI:** <https://doi.org/10.5169/seals-141985>

#### **Nutzungsbedingungen**

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. [Mehr erfahren](#)

#### **Conditions d'utilisation**

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. [En savoir plus](#)

#### **Terms of use**

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. [Find out more](#)

**Download PDF:** 12.01.2026

**ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>**

# TVA ET FORMALISME: VERS UN ÉQUILIBRE?

ANNIE ROCHAT PAUCHARD\*

*Oberson Avocats*

*arochat@oberson.ch*

> L'article présente un certain nombre de difficultés rencontrées en matière de TVA en raison d'une application excessive des règles formelles (formalisme). Après avoir donné des exemples pratiques de problèmes causés aux assujettis TVA par le formalisme (notamment en matière de facturation, de preuves à l'exportation ou de représentation directe), l'auteure rappelle les mesures introduites en 2005 et 2006 pour, suite à diverses interpellations politiques, tenter de remédier au problème. Elle examine aussi les modifications prévues dans le projet de réforme de la TVA (plus précisément dans le module «loi fiscale») en particulier le principe de la «liberté de la preuve» introduit par l'art. 7 de l'avant-projet de la LTVA.

## 1. INTRODUCTION

La TVA suisse a mal à son formalisme. Pour les milieux économiques, la TVA est devenue un impôt «exaspérant de formalisme<sup>1</sup>», nécessitant une réforme rapide. La réduction, voire l'abolition du formalisme de la TVA, constitue d'ailleurs un des principaux moteurs de la réforme actuelle de la loi sur la TVA. Mais pourquoi le formalisme est-il devenu un tel problème ces dernières années ?

Le formalisme peut être défini comme l'ensemble des règles de forme conditionnant la reconnaissance de la validité d'un acte ou d'une situation. En matière de TVA, le formalisme découle en premier lieu directement de la loi. On songe en particulier à l'art. 37 al. 1 LTVA<sup>2</sup> fixant les mentions qui doivent obligatoirement figurer dans la facture établie par le fournisseur pour que cette dernière permette ensuite à l'acquéreur assujetti de faire valoir le droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 1 let. a LTVA), mais aussi à l'art. 20 al. 1 LTVA qui ne reconnaît l'exportation d'un bien qu'à la condition que celle-ci soit attestée par une autorité douanière. En second lieu, le formalisme découle cependant surtout des règles instaurées par l'Administration fédérale des contributions (AFC) en vertu de son pouvoir d'appréciation et qui figurent dans les Instructions 2001 sur la TVA, ainsi que dans les différentes brochures, notices et autres communications de la pratique publiées par le fisc.

Le formalisme mis en place par une autorité fiscale doit normalement respecter un certain nombre de principes. Tout d'abord, celui-ci doit reposer sur une base légale. Dans le domaine de la TVA, cette fonction est remplie par l'art. 52 LTVA qui donne la compétence à

\* Licenciée en droit; ancienne greffière de la commission fédérale de recours en matière de contributions.

<sup>1</sup> Journal Le Temps, édition du 19 juillet 2007.

<sup>2</sup> Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20).

l'AFC d'arrêter toutes les instructions nécessaires à la perception de l'impôt<sup>3</sup>. Ensuite, tout formalisme doit être justifié matériellement. Trois causes peuvent le fonder: (i) la possibilité d'abus, (ii) les difficultés de délimitation, et (iii) les éventuels problèmes de contrôle. Par ailleurs, le formalisme doit être lié aux conditions matérielles d'application de la disposition légale concernée et ne pas en créer lui-même de nouvelles. Enfin, le formalisme doit respecter le principe de la proportionnalité, à savoir que celui-ci doit être approprié, clairement formulé, directement compréhensible et facile à respecter par le contribuable usant de l'attention habituelle<sup>4</sup>.

En outre, le formalisme doit non seulement être communiqué à l'assujetti mais encore contenir les conséquences de son inobservation. A cet égard, deux situations doivent être distinguées. Dans le cas du formalisme simple, qui est la règle générale, le contribuable doit avoir le droit de démontrer par d'autres moyens que ceux prescrits par l'autorité que les conditions matérielles d'application de la disposition sont remplies. En revanche, lorsque l'assujetti se voit dénier la faculté d'apporter la preuve par d'autres moyens, on se trouve en présence d'un formalisme qualifié, donnant lieu à une présomption irréfragable. Le formalisme qualifié doit être prévu par la loi elle-même ou alors être justifié matériellement lorsqu'il est imposé par l'AFC. Le formalisme qualifié devrait en principe demeurer l'exception<sup>5</sup>.

Même si, lors de la votation populaire de novembre 1993, la TVA a été vendue comme un impôt simple et moderne sur la consommation, elle est par nature un impôt complexe qui instaure de très nombreuses délimitations (opérations soumises/opérations exonérées/opérations exclues du champ de l'impôt; taux ordinaire/taux réduit; livraisons/prestations de services, etc...). La complexité du système est aggravée par l'application du principe de l'auto-taxation (art. 46 LTVA) qui fait reposer l'entièvre responsabilité de la correcte taxation sur les épaules de l'assujetti, l'AFC exerçant uniquement une fonction de contrôle (art. 62 LTVA).

L'autorité fiscale a voulu bien faire et a édicté de très nombreuses prescriptions formelles<sup>6</sup> pour, d'un côté, guider l'assujetti, et d'autre part, faciliter les contrôles ultérieurs des taxations effectuées par le contribuable lui-même. Malheureusement, cette vague d'instructions a plutôt eu l'effet de noyer les assujettis qui ont eu de la peine à respecter les prescriptions formelles soit par méconnaissance, soit en raison de problèmes pratiques. La volonté de tromper le fisc était cependant rare<sup>7</sup>.

Le formalisme est en principe dans l'intérêt de la sécurité du droit, qui profite aussi bien à l'assujetti<sup>8</sup> qu'à l'autorité fiscale. Cela dit, le problème réside dans le fait que le formalisme qualifié est devenu la règle en matière de TVA. En effet, dès l'origine, l'AFC a adopté une attitude intransigeante, sanctionnant tout vice de forme par une reprise d'impôt, même dans les cas où d'autres éléments permettaient de prouver que les conditions matérielles d'application de la TVA étaient respectées. En outre, les assujettis n'ont trouvé que peu de soutien du côté des instances judiciaires lesquelles ont en règle générale confirmé le bien fondé du

<sup>3</sup> Recueil des arrêts du Tribunal fédéral [ATF] 123 II 16 consid. 7, 9a et 9b, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 II 535.

<sup>4</sup> Mollard, *La TVA suisse*, ch. marg. 37.

<sup>5</sup> Mollard, *La TVA suisse*, ch. marg. 39.

<sup>6</sup> En tout, plus de 2'400 pages d'écrits, ce qui a fait l'objet de nombreuses critiques de la part de l'économie privée.

<sup>7</sup> Clavadetscher/Robinson, *Zehn Jahre*, p. 1147.

<sup>8</sup> Pittet, *TVA – Responsabilité*, p. 128.

formalisme instauré par l'administration et la nécessité de son respect à la lettre. Dans ces conditions, le formalisme s'est au contraire avéré une source d'insécurité pour les assujettis et c'est pourquoi on en est arrivé à considérer que la TVA nécessitait une réforme rapide sur ce plan. Ce n'est donc pas tant le formalisme lui-même qui était jugé excessif, mais plutôt l'application qui en était faite par les autorités fiscales et judiciaires.

Dans la présente contribution, nous montrerons l'évolution récente du formalisme en matière de TVA et les perspectives découlant de l'avant-projet de nouvelle loi mis en consultation ce printemps par le Conseil fédéral.

## 2. L'ANCIEN RÉGIME:

### LE FORMALISME QUALIFIÉ DE L'AFC ET SA CAUTION PAR LA JURISPRUDENCE

Le formalisme touche de très nombreux domaines en matière de TVA, mais il y en a plus particulièrement trois<sup>9</sup> qui ont constamment suscité des problèmes en pratique en raison d'une interprétation trop rigoureuse de l'AFC, soutenue par les autorités judiciaires et plus particulièrement par le Tribunal fédéral.

#### 2.1 LE FORMALISME DE LA FACTURE ET LE DROIT À LA DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE

Pierre angulaire de la TVA, le droit à la déduction de l'impôt préalable est subordonné à deux conditions qui découlent directement de la loi. Du point de vue matériel, les biens et les services grevés de TVA acquis par l'assujetti doivent être utilisés de manière directe ou indirecte à la réalisation de ses opérations taxables (art. 38 al. 1 et 2 LTVA). Du point de vue formel, l'assujetti doit être en mesure de prouver son droit à la déduction en présentant une facture de son fournisseur contenant toutes les indications mentionnées à l'art. 37 LTVA<sup>10</sup>. Conformément à l'art. 37 al. 1 LTVA, les factures doivent contenir les indications suivantes: (a) le nom et l'adresse sous lesquels le fournisseur figure au registre des contribuables ou qu'il a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales, ainsi que son numéro d'immatriculation au registre des contribuables; (b) le nom et l'adresse que l'acquéreur du bien ou du service a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales; (c) la date ou la période de la livraison du bien ou de la prestation de services; (d) le genre, l'objet et le volume de la livraison du bien ou de la prestation de services; (e) le montant de la contre-prestation; (f) le taux et le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation; si l'impôt est inclus dans la contre-prestation, l'indication du taux suffit.

Dans le cadre de la TVA, la facture jouit d'une importance particulière. Lorsqu'elle mentionne l'impôt, elle constitue une pièce justificative attestant que l'auteur de la prestation a décompté la TVA (ou va le faire) et permet à son destinataire d'obtenir la déduction de l'impôt préalable<sup>11</sup>. La jurisprudence a en outre reconnu qu'afin de procéder à la déduction de l'impôt préalable, des pièces justificatives qui permettent un contrôle rapide, simple et efficace par l'administration et qui excluent les abus sont indispensables. Les exigences précises s'appliquant aux pièces justificatives qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable sont adéquates et il est dans l'intérêt d'une perception correcte et exempte d'abus

<sup>9</sup> Dans la présente contribution, nous n'aborderons pas le formalisme de l'imposition de la marge (art. 35 LTVA et art. 10 à 15 OLTVA) qui a également subi un correctif en juillet 2006 par l'introduction d'une modification de l'art. 14 al. 2 OLTVA.

<sup>10</sup> L'art. 38 al. 1 LTVA précise que les montants d'impôt préalable doivent être «attestés».

<sup>11</sup> Archives de droit fiscal [Archives], vol. 73 p. 506, consid. 4.3.1, traduit dans la RDAF 2003 II 647.

de la TVA que l'AFC applique de manière précise ces prescriptions plutôt formelles<sup>12</sup>. Si les pièces justificatives présentées ne respectent pas les conditions cumulatives requises, l'AFC doit en principe refuser la déduction de l'impôt préalable<sup>13</sup>.

Avec le temps, l'AFC a introduit elle-même un assouplissement du formalisme en relation avec des éléments non essentiels de la facture<sup>14</sup>. Mais en revanche, elle est restée absolument intransigeante concernant la désignation et l'adresse du fournisseur et de l'acquéreur de la prestation. Lors des contrôles, les déductions d'impôt préalable pouvaient être annulées par l'inspecteur simplement parce que le fournisseur n'avait pas indiqué sur la facture la forme juridique de l'acquéreur («Machines du Lac» au lieu de «Machines du Lac SA»)<sup>15</sup>.

## 2.2 LE FORMALISME DE LA PREUVE DE L'EXPORTATION DES BIENS ET DE LA LOCALISATION À L'ÉTRANGER DES PRESTATIONS DE SERVICES

L'art. 20 al. 1 LTVA précise certes clairement que l'exportation doit être prouvée par un document officiel établi par l'autorité douanière. Toutefois, lorsqu'il arrivait que l'assujetti se trompât dans le choix du formulaire douanier correspondant à l'exportation (par ex: utilisation d'un document unique au lieu du formulaire n° 11.49 pour la déclaration d'exportation dans les trafics des voyageurs et de frontière), l'exonération était refusée par l'AFC, alors même que l'assujetti était tout de même en possession d'un document douanier officiel attestant de la sortie de la marchandise du territoire suisse.

La question de la preuve de l'exonération des «management fees» a aussi conduit à des résultats extrêmes. Les prestations de services de management sont localisées à l'endroit où le destinataire de la prestation a le siège de son activité économique ou son domicile (art. 14 al. 3 LTVA). Par conséquent, lorsque des prestations de ce genre sont rendues à une personne domiciliée à l'étranger, la prestation est réputée localisée hors du territoire suisse et échappe ainsi à la taxation, tout en ouvrant le droit à la récupération de l'impôt préalable (art. 38 al. 3 LTVA). Selon la pratique de l'AFC, les «prestations de management» sont un terme générique qui peut couvrir toute une série de prestations: exercice de fonctions dirigeantes, fonctions administratives, prestations de conseils de tout genre, traitement d'informations, prestations de marketing, analyses de marché, établissement de statistiques, exercice de fonctions comptables, etc<sup>16</sup>. Compte tenu de la diversité des prestations qui peuvent être couvertes sous la dénomination de «management fees», l'autorité fiscale a précisé dans sa pratique que la preuve de l'exonération de telles prestations nécessite que le fournisseur suisse soit (i) fasse dans ses factures une liste détaillée des genres de prestations de services qu'il fournit, soit (ii) si les prestations effectuées ne figurent dans la facture que sous l'appellation de «management fees» sans plus ample description, appose dans tous les cas sur la facture une mention relative au contrat, dans lequel ces prestations de services sont décrites en détail<sup>17</sup>.

<sup>12</sup> Voir entre autres la décision de l'ancienne Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) publiée dans la Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC], vol. 67 n° 23 consid. 5b.

<sup>13</sup> Décision de la CRC publiée dans la JAAC, vol. 68 n° 73 consid. 3a.

<sup>14</sup> Tolérances des formulaires 1310 et 1550; voir à ce sujet l'article de Mollard, La TVA: vers une théorie du chaos ?, p. 65-67.

<sup>15</sup> Chassé/Scagnet, MWST-Änderungen, p. 577.

<sup>16</sup> Notice n° 06 concernant les prestations de services transfrontalières; délimitation entre livraison et prestation de services, ch. 3.2.5.

<sup>17</sup> Notice n° 06 précitée, ch. 5.3.2.

Cette question des «management fees» a régulièrement occupé les tribunaux qui se sont montrés inflexibles sur la nécessité d'un renvoi explicite au contrat sur les factures, lorsque ces dernières ne permettent pas d'établir à elles seules la nature exacte des prestations de services rendues<sup>18</sup>. Dans son jugement le plus récent à ce sujet<sup>19</sup>, le Tribunal fédéral a confirmé que ces exigences ne constituent pas du formalisme excessif et ne sont pas non plus disproportionnées. En effet, dès le moment où la facture ne contient pas de renvoi explicite au contrat à la base de l'opération, il n'est pas certain qu'elle concerne la prestation de services effectivement exportée. Dans le cas jugé en l'espèce, notre Haute Cour a reconnu que le genre de prestations rendues pouvait être déterminé sans nul doute sur la base des pièces justificatives à disposition et des enregistrements comptables de la recourante. D'ailleurs, le fait qu'il y avait eu une exportation de prestations de services n'était contesté sur le principe ni par l'AFC ni par la CRC. Cela dit, en l'absence d'un renvoi au contrat dans la facture, l'exportation de la prestation de services ne pouvait être considérée comme prouvée, même si on pouvait éventuellement remédier à cette omission. Le Tribunal fédéral a motivé sa rigueur en expliquant que dans le domaine des exportations de services, il convient de poser des conditions très strictes à la preuve de l'exportation car, en règle générale, aucun contrôle n'est possible auprès du destinataire de la prestation à l'étranger et d'autant moins après-coup. En outre, il est constant que dans le trafic européen des biens et des services, les exportations exonérées à tort ont donné lieu à de nombreux problèmes. Ce jugement constitue à n'en point douter un bel exemple de formalisme qualifié.

### 2.3 LE FORMALISME DE LA PREUVE DE LA PRÉSENTATION DIRECTE

Dans le monde des affaires, il est courant que des fournisseurs ou des acquéreurs de biens et de services se fassent représenter par un tiers. En matière de TVA, la question qui se pose alors est celle de savoir si l'intermédiaire peut être considéré comme «transparent», auquel cas la transaction se déroule directement entre le fournisseur et l'acquéreur de la prestation (une seule opération; art. 11 al. 1 LTVA), ou si au contraire le représentant est «opaque», ce qui signifie alors qu'il y a une première opération entre le fournisseur et le représentant et une seconde entre ce dernier et l'acquéreur (fiction de la double opération; art. 11 al. 2 LTVA). L'intermédiaire «transparent» ou représentant direct ne doit soumettre à la TVA que le produit de sa commission pour avoir agi comme représentant, tandis que l'intermédiaire «opaque» ou représentant indirect doit s'acquitter de la TVA sur la totalité du chiffre d'affaires correspondant à l'opération ayant fait l'objet de l'intermédiation.

La loi pose elle-même des conditions formelles pour la reconnaissance de la représentation directe (art. 11 al. 1 LTVA): elle exige que le représentant direct agisse *expressément* au nom et pour le compte du représenté. Dans sa pratique, l'AFC a interprété ce formalisme de manière extensive en exigeant non seulement (i) que le nom et l'adresse complets du représenté figurent sur la facture et le contrat, mais encore (ii) qu'il existe un mandat écrit entre le représenté et le représentant établissant pour chaque bien en particulier que le représentant agit comme simple intermédiaire et (iii) qu'un décompte écrit sur le produit de la vente et sur

<sup>18</sup> Pour l'ancienne CRC, voir les décisions publiées dans la JAAC, vol. 64 n° 112 et vol. 68 n° 53. Voir aussi l'ATF du 31 mars 2004 (2A.507/2002), traduit dans la RDAF 2004 II 136.

<sup>19</sup> ATF du 14 mars 2005, publié dans les Archives, vol. 75 p. 311 et traduit dans la RDAF 2005 II 346.

la rémunération éventuelle revenant au représentant soit remis par ce dernier au représenté, dans lequel il lui communique encore le nom et l'adresse du tiers<sup>20</sup>.

Si les exigences formelles additionnelles du mandat écrit et du décompte écrit sur le produit de la vente n'ont pas été confirmées en tant que telles par les autorités judiciaires, ces dernières se sont en revanche toujours montrées extrêmement sévères sur la nécessité que les factures et les contrats fassent ressortir clairement la qualité de simple intermédiaire du représentant<sup>21</sup>. De très nombreux cas ont donné lieu à des litiges aux conséquences pénibles pour les assujettis concernés qui se voient imputer, des années plus tard, un chiffre d'affaires important qu'ils n'ont jamais eu l'intention de réaliser. Ne disposant en outre d'aucune pièce justificative à leur nom, ils ne peuvent en général revendiquer une déduction de l'impôt préalable pour l'opération d'amont. En l'espèce, les conséquences du non-respect du formalisme sont donc graves.

### 3. LA RÉACTION POLITIQUE: L'INTRODUCTION DU PRAGMATISME

Face à l'inflexibilité des autorités fiscales et judiciaires quant à l'application du formalisme, les assujettis et les milieux économiques n'ont trouvé d'autre solution que d'actionner le levier politique pour mettre un frein à cette dérive formaliste.

Le formalisme est devenu pour la première fois un sujet brûlant d'actualité lors de la publication du rapport du Conseil fédéral du 27 janvier 2005 sur les améliorations de la TVA (10 ans de TVA) établi à la suite d'un postulat de Hansueli Raggenbass<sup>22</sup>. Une procédure de consultation des milieux intéressés a été menée dans le courant de l'année 2004 et il en est ressorti que la rigueur formaliste de l'AFC s'était avérée disproportionnée dans bien des domaines, alors même que les dispositions matérielles à la base du système pouvaient être considérées comme bonnes. Le constat avait été fait que c'était l'ignorance des assujettis qui était à l'origine d'une application incomplète de ces règles complexes et non pas l'intention de tromper l'Etat. Malgré tout, les erreurs étaient régulièrement sanctionnées sans compromis, ce qui aboutissait en règle générale à des reprises d'impôt considérables en faveur de l'AFC. En outre, le Tribunal fédéral était considéré comme partiellement responsable de la situation dans la mesure où, par sa jurisprudence, celui-ci avait à plusieurs reprises soutenu l'attitude formaliste de la TVA, ce qui avait bien entendu renforcé cette tendance<sup>23</sup>.

#### 3.1 LES MODIFICATIONS DE LA PRATIQUE DE 2005

Le rapport sur les 10 ans de la TVA a eu comme premier effet l'adoption d'un certain nombre de modifications de la pratique, lesquelles sont entrées en vigueur, pour une partie, le 1er janvier 2005 et, pour une autre, le 1er juillet 2005.

Dans les modifications de la pratique valables à partir du 1er janvier 2005, plusieurs assouplissements au niveau du formalisme de la facture ont été introduits. Ainsi, les fiches et

<sup>20</sup> Instructions 2001 sur la TVA, ch. 193 à 195.

<sup>21</sup> La jurisprudence en matière de représentation directe/indirecte est extraordinairement abondante, ce qui démontre bien les difficultés pratiques du formalisme institué par la loi, conjugué à une application rigoureuse des autorités fiscales et judiciaires. Voir à titre d'exemple les décisions de la CRC publiées dans la JAAC, vol. 64 n° 110, vol. 68 n° 71, vol. 68 n° 126, vol. 68 n° 127 et les décisions du Tribunal fédéral du 13 janvier 2003, publiée aux Archives, vol. 74 p. 234, traduite dans la RDAF 2004 II 146; du 24 mai 2004 (2A.290/2004); du 29 juin 2004 (2A.520/2003), traduite dans la RDAF 2005 II 75; du 20 janvier 2005 (2A.215/2003).

<sup>22</sup> [http://www.estv.admin.ch/f/dokumentation/publikationen/dok/berichte/mwst\\_bericht\\_f.pdf](http://www.estv.admin.ch/f/dokumentation/publikationen/dok/berichte/mwst_bericht_f.pdf).

<sup>23</sup> Raggenbass, 10 ans de TVA, p. 826 s.

tickets de caisses enregistreuses qui ne mentionnent pas le nom et l'adresse du destinataire de la prestation sont tout de même admis comme pièces justificatives pour la déduction de l'impôt préalable jusqu'à CHF 400.-- au lieu de CHF 200.-- auparavant<sup>24</sup>. En outre, l'AFC a notablement élargi la notion d'«adresse admise dans les transactions commerciales» de l'art. 37 al. 1 let. a et b LTVA, acceptant désormais toutes les adresses utilisées dans les transactions commerciales, en particulier celles de succursales, d'établissements secondaires, etc., alors qu'auparavant seule l'adresse figurant dans le registre du commerce ou dans le registre des contribuables TVA était admise<sup>25</sup>.

S'agissant des conditions de forme pour la reconnaissance de la représentation directe, les modifications de la pratique valables à partir du 1er juillet 2005 ont précisé qu'il n'était désormais plus nécessaire de disposer d'un mandat écrit de représentation pour chaque bien en particulier, mais qu'un mandat unique désignant les biens ayant fait l'objet de l'entremise selon le genre suffisait<sup>26</sup>.

Même si ces modifications de la pratique ont constitué un premier pas en faveur de l'assouplissement du formalisme, on peut cependant constater que la démarche était bien timide et largement insuffisante par rapport aux attentes exprimées par les milieux économiques.

### 3.2 LES NOUVEAUX ARTICLES DE L'ORDONNANCE DE JUILLET 2006

En date du 30 novembre 2005, le conseiller national Philipp Müller a déposé une motion (05.3743) intitulée «Rappels d'impôt au titre de la TVA. Halte au formalisme fiscal». Selon le texte de la motion, «Le Conseil fédéral est chargé de veiller à ce que les services de la TVA cessent dès maintenant de lancer des rappels d'impôt pour des motifs purement formalistes lorsqu'ils reconnaissent ou lorsque le contribuable peut prouver que les négligences formelles n'ont causé aucun tort financier à la Confédération». En date du 15 février 2006, le Conseil fédéral a proposé d'accepter la motion et, pour y donner suite, a introduit une série de nouveaux articles dans l'OLTVA<sup>27</sup>, entrés en vigueur le 1er juillet 2006. Selon le communiqué de presse accompagnant la promulgation de ces articles<sup>28</sup>, ces dispositions doivent servir à améliorer la sécurité du droit et l'équité de la procédure dans des domaines où régnait une grande insécurité juridique. Les nouvelles dispositions limitant le formalisme sont censées alléger le travail de tous les assujettis et obliger l'AFC à appliquer les prescriptions de forme édictées par le législateur avec pragmatisme et sans formalisme exagéré. En outre, selon la volonté du Conseil fédéral, les nouvelles prescriptions doivent être appliquées dès leur entrée en vigueur à tous les cas pendents.

Dans le domaine de la facturation, l'art. 15a OLTVA précise que «L'Administration fédérale des contributions accepte également les factures et les documents remplaçant les factures au sens de l'art. 37, al. 1 et 3, de la loi qui ne remplissent pas entièrement les exigences concernant l'indication du nom et de l'adresse de l'assujetti et de l'acquéreur de la livraison ou de la prestation de services selon l'art. 37, al. 1, let. a et b, de la loi, à condition que les indications effectives permettent d'identifier formellement les personnes concernées».

<sup>24</sup> Modifications de la pratique valables à partir du 1er janvier 2005, ch. 2.1.1.

<sup>25</sup> Modifications de la pratique valables à partir du 1er janvier 2005, ch. 2.1.2.

<sup>26</sup> Modifications de la pratique valables à partir du 1er juillet 2005, ch. 2.9.

<sup>27</sup> Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (RS 641.201).

<sup>28</sup> Communiqué de presse du Département fédéral des finances (DFF) du 24 mai 2006.

D'une portée générale, l'art. 45a OLTVa, appelé «clause du pragmatisme», énonce qu'«Un vice de forme n'entraîne pas à lui tout seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou par la présente ordonnance sur l'établissement des justificatifs».

Dans les premiers temps, les milieux intéressés ont craint que ces dispositions n'aient pas de réel effet et que l'AFC pose des exigences trop sévères pour les assujettis qui voudraient prouver l'absence de dommage subi par la Confédération<sup>29</sup>. L'autorité fiscale a cependant bien intégré le message du pragmatisme et sa communication de la pratique du 31 octobre 2006 sur le «Traitement des vices de forme»<sup>30</sup> qui donne toute une série d'exemples sur la manière dont l'autorité fiscale entend appliquer les directives du Conseil fédéral est, à notre avis, empreinte de bon sens.

C'est ainsi que dans le domaine de la facturation, l'AFC a déclaré accepter désormais les notes de crédit établies par le destinataire de la prestation qui ne portent pas le numéro de TVA du fournisseur de la prestation pour autant que ce dernier puisse être clairement identifié sur la base du document (ch. 2.5.1). De même, l'absence de date ou de période de la prestation ne font plus obstacle à la récupération de l'impôt préalable (ch. 2.5.3). D'une manière générale, l'examen du droit à la déduction de l'impôt préalable doit se concentrer sur l'exactitude matérielle dans la mesure où les indications figurant sur la facture permettent d'identifier, malgré le vice de forme, le fournisseur et le destinataire de la prestation (p. 11 de la communication de la pratique). Dans le domaine des exportations, un document douanier erroné peut désormais être accepté à titre exceptionnel et si le document officiel d'exportation timbré par l'Administration des douanes fait défaut, le document officiel d'importation du pays de destination peut exceptionnellement faire office de preuve de l'exonération de la livraison (ch. 2.3.2). En relation avec la preuve des prestations de services localisées à l'étranger, l'AFC admet l'exonération si, compte tenu de l'ensemble des circonstances (par ex. correspondance, contrats, mandats, décomptes, procurations, etc.), on peut tenir pour vraisemblable que la prestation facturée à l'étranger constitue une prestation de services au sens de l'art. 14 al. 3 LTVA (ch. 2.3.1). Enfin, la représentation directe est désormais également admise s'il ressort clairement de l'ensemble des documents pertinents (i) que le contrat a déployé ses effets directement entre le prestataire et le destinataire, (ii) que le représentant ne fournit aucune prestation à l'acquéreur final (il ne doit pas assumer de risque de ducroire ni donner de garantie), (iii) que le représentant a seulement enregistré la commission dans sa comptabilité, (iv) que le représenté est reconnaissable par le tiers et (v) que le représentant fournit un décompte au représenté (ch. 2.1).

Il convient cependant de rappeler que les dispositions précitées de l'ordonnance ne jouent en principe un rôle qu'après coup, en cas de contrôle, lorsqu'il apparaît que les prescriptions de forme n'ont pas été respectées par l'assujetti. En effet, l'AFC précise bien que les dispositions de la loi et de ses ordonnances d'exécution restent valables et il est donc demandé aux assujettis de se conformer aux recommandations concernant l'administration de la preuve faites dans les publications de l'AFC en vue d'un déroulement simple et transparent des affaires

<sup>29</sup> Chassé/Scagnet, MWST-Änderungen, p. 580.

<sup>30</sup> <http://www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/praxis/pdf/2006/061031.pdf>.

et de leur traitement fiscal, cela afin d'éviter d'emblée des incertitudes et des discussions en particulier lors de contrôles.

### 3.3 LES PREMIERS ENSEIGNEMENTS DE LA JURISPRUDENCE

Les articles 15a et 45a OLTVA ont déjà donné lieu à quelques décisions des autorités judiciaires et les premiers éléments que l'on peut retirer de ces jugements sont les suivants. En premier lieu, le Tribunal administratif fédéral (TAF)<sup>31</sup> a confirmé que ces articles constituent matériellement des dispositions tirées d'une ordonnance administrative avec effet externe. Ces dispositions sont conçues de manière à instruire l'AFC dans sa manière d'interpréter et d'appliquer les normes de la LTVA. S'adressant à l'AFC, elles entraînent en tant que telles des conséquences sur les relations entre l'administration et les contribuables. Par là-même, le Conseil fédéral poursuit le but de garantir une pratique identique et d'assurer une égalité de traitement dans l'application de la LTVA, tout en favorisant un exercice uniforme du pouvoir d'appréciation de l'AFC<sup>32</sup>. Le TAF a par conséquent considéré que ces articles sont conformes au droit et peuvent s'appliquer de manière rétroactive à toutes les causes pendantes au 1er juillet 2006, que les faits se soient déroulés sous le régime de la LTVA ou même de l'OTVA<sup>33</sup>. Ces nouveaux articles de l'ordonnance n'ont cependant pas pour effet d'annuler les dispositions légales ou même la pratique administrative de l'AFC. Ces dernières restent en vigueur et doivent être respectées par l'assujetti<sup>34</sup>.

Jusqu'à présent, le TAF a retenu que ces articles peuvent uniquement s'appliquer en cas de défaut formel, mais ne protègent aucunement le contribuable contre l'existence d'un véritable vice matériel ou l'absence de réalisation de conditions matérielles<sup>35</sup>. Concrètement, le TAF a tranché que l'existence d'une facture est une condition matérielle du droit à la récupération de l'impôt préalable et que, par conséquent, ce défaut ne peut être pallié par les art. 15a ou 45a OLTVA<sup>36</sup>. De même, la présentation d'un document douanier officiel émanant des autorités suisses ou étrangères constitue une condition matérielle indispensable pour la preuve de l'exportation, la recourant ayant l'obligation de prouver qu'il y a eu une exportation légale des marchandises concernées. L'art. 45a OLTVA peut donc certes jouer un rôle dans l'appréciation – moins rigoureuse – des preuves douanières présentées, mais en aucun cas remédier à la carence même des documents de la douane<sup>37</sup>.

Dans un jugement du 19 mars 2007<sup>38</sup>, le TAF s'est aussi exprimé sur l'application de ces dispositions dans le cas où l'assujetti n'a pas respecté des instructions de forme qui lui ont été données personnellement par l'AFC concernant la facturation. En l'occurrence, le Tribunal a précisé que l'application de l'art. 45a OLTVA ne peut pas être d'emblée exclue pour ce motif. Il a cependant laissé cette question ouverte en considérant qu'en l'espèce, c'est l'art. 15a OLTVA qui était applicable et que les directives de l'AFC avaient été données à une

<sup>31</sup> Cette nouvelle instance judiciaire, qui a commencé à fonctionner le 1er janvier 2007, a remplacé la CRC qui était chargée jusque là de traiter les contentieux en matière de TVA.

<sup>32</sup> Décision non publiée du TAF du 25 avril 2007 (A-1455/2006), consid. 4.3.

<sup>33</sup> Ordinance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RO 1994 1464).

<sup>34</sup> Décision non publiée du TAF du 11 juin 2007 (A-1437/2006), consid. 3.3.

<sup>35</sup> Décision précitée du 25 avril, consid. 5.4.

<sup>36</sup> Décision non publiée du TAF du 26 avril 2007 (A-1476/2006 et A-1492/2006), consid. 5.2.2.; voir aussi la décision du 14 mai 2005 (A-1587/2006), consid. 3.3.

<sup>37</sup> Décision précitée du 25 avril 2007, consid. 5.4. Voir aussi la décision non publiée du 11 juillet 2007 (A-1480/2006), consid. 2.2.

<sup>38</sup> A-1365/2006, consid. 4.1, 4.2 et 4.3.

époque où l'art. 37 LTVA était interprété d'une autre manière que celle qui prévaut depuis l'introduction des nouvelles dispositions de l'ordonnance.

Dans une décision de l'ancienne CRC<sup>39</sup>, il a aussi été établi que les nouvelles dispositions de l'ordonnance ne sont d'aucun secours quant au principe qu'une «TVA facturée est une TVA due». Par conséquent, dans une telle situation, l'AFC ne peut renoncer à la perception de la TVA facturée par l'assujetti que lorsque la procédure de correction des factures a pu être menée à bien conformément aux instructions<sup>40</sup>.

De son côté, le Tribunal fédéral s'est prononcé pour la première fois sur les nouveaux articles de l'ordonnance dans un jugement du 16 mai 2007 concernant des prestations de services fournies à une société espagnole sur la base d'un contrat oral et pour lesquelles l'assujetti a établi après coup, à la suite du contrôle, des factures indiquant la nature des prestations rendues<sup>41</sup>. En comparaison avec le TAF, notre Haute Cour a adopté une attitude plus retenue vis-à-vis des nouvelles dispositions introduites dans l'ordonnance. Le Tribunal fédéral a ainsi relevé qu'on peut s'interroger sur la légalité de l'art. 45a OLTVA qui déroge notamment aux art. 20 et 37 LTVA et se demander si le Conseil fédéral était habilité à dispenser l'assujetti, à certaines conditions, de respecter des prescriptions de forme expressément prévues dans la loi. Il a cependant laissé la question ouverte en considérant que l'art. 45a OLTVA n'était de toute manière d'aucun secours à la recourante et ne pouvait affecter la règle selon laquelle la preuve de l'exonération de prestations de services ne peut être rapportée à l'aide de documents établis après coup.

#### 4. LE PROJET DE NOUVELLE LTVA: LA LIBERTÉ DE LA PREUVE

A la suite du rapport sur les 10 ans de la TVA, le Conseil fédéral a chargé un expert fiscal, Peter Spori, d'examiner la question de la réforme de la TVA. Le 16 mai 2006, ce dernier a rendu un rapport soulignant la nécessité et l'urgence d'une révision totale de la LTVA<sup>42</sup>. Des mesures ont été proposées afin de rendre la TVA plus simple, mieux orientée vers l'imposition de la consommation, moins exigeante du point de vue formel et garantissant mieux la protection des contribuables<sup>43</sup>. A la suite de ce rapport, le Conseil fédéral a mis en chantier un avant-projet de simplification de la TVA comportant trois modules et fondé sur une refonte complète de la LTVA sur plus de 50 points<sup>44</sup>. La procédure de consultation de l'avant-projet s'est déroulée du 15 février au 31 juillet 2007.

Le formalisme de la TVA étant un des points les plus critiqués du système actuel, l'avant-projet propose des changements fondamentaux à cet égard.

Jusqu'à présent, un des motifs couramment avancés pour justifier le formalisme réside dans la nécessité pour l'AFC de pouvoir se reposer sur des pièces justificatives claires afin de contrôler rapidement et avec sécurité le traitement correct du point de vue de la TVA des

<sup>39</sup> JAAC, vol. 70 n° 102.

<sup>40</sup> Ch. 807 et 808 des Instructions 2001 sur la TVA (dans leur version conforme à la communication de la pratique du 30 janvier 2004).

<sup>41</sup> Jugement 2A.677/2006, consid. 6 et 7.2.

<sup>42</sup> <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/01021/index.html?lang=fr>.

<sup>43</sup> Communiqué de presse du DFF du 16 mai 2006.

<sup>44</sup> Communiqué de presse du DFF du 15 février 2007. L'avant-projet de loi peut être consulté à l'adresse suivante: [http://www.estv.admin.ch/f/aktuell/vernehmllassung/mwst\\_2007/gesetzesentwurf.pdf](http://www.estv.admin.ch/f/aktuell/vernehmllassung/mwst_2007/gesetzesentwurf.pdf).

opérations réalisées par les assujettis<sup>45</sup>. Le formalisme est un instrument de la rentabilité de la perception du côté de l'AFC. Toutefois, le revers de la médaille est que ce formalisme a un coût important pour les entreprises qui doivent recourir aux services de conseillers externes et mettre en place des procédures administratives internes spécifiques à la TVA<sup>46</sup>. C'est ainsi que les coûts de perception de la TVA sont estimés à CHF 1.5 milliards par année<sup>47</sup>.

D'emblée, l'avant-projet de LTVA introduit que la perception de l'impôt doit notamment s'effectuer selon les principes de la rentabilité de l'acquittement et du mode de perception (art. 1 al. 2 P-LTVA). Par ce biais, le législateur souhaite exprimer le principe selon lequel il convient d'accorder une attention particulière aux besoins et demandes des entreprises assujetties. Les dispositions de la loi qui règlent la perception de l'impôt sont élaborées de façon à ce que les assujettis investissent le moins de temps et de dépenses possibles pour remplir leurs obligations. Ce message s'adresse également à l'AFC dans la mise en œuvre des dispositions légales (p. 56 du rapport explicatif<sup>48</sup>). A cet égard, l'art. 50 al. 4 P-LTVA précise que la charge administrative découlant de la perception de l'impôt et supportée par l'assujetti ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à l'application de la loi. Cette disposition donne à l'administration une ligne directrice pour l'application de la législation dans des cas d'espèce et dans le domaine de la définition de la pratique en général (p. 100 du rapport explicatif).

Par rapport au texte légal actuel, la principale nouveauté introduite par l'avant-projet de LTVA tient à l'adoption d'une disposition traitant de la preuve de manière générale (art. 7 P-LTVA). Dans son premier alinéa, cet article commence par poser les règles sur le fardeau de la preuve qui sont reconnues depuis longtemps en matière fiscale: à moins que la loi n'en dispose autrement, il incombe à l'AFC ou à l'Administration fédérale des douanes (AFD) de prouver les faits générateurs de l'impôt et à l'assujetti de prouver les faits diminuant l'impôt. Mais si l'assujetti a dûment comptabilisé l'opération, *la preuve* des faits diminuant le montant de l'impôt *n'est pas liée à une forme précise*, à l'exception de la preuve de l'exportation de biens dans le trafic des voyageurs qui doit être fournie par le document d'exportation visé par l'AFD (art. 7 al. 2 et 4 P-LTVA). Le rapport explicatif précise qu'on pourra uniquement exiger de l'assujetti qu'il comptabilise ses opérations commerciales conformément aux principes du droit commercial<sup>49</sup>; s'il se plie à cette exigence, la preuve ne devrait en principe plus répondre à des critères formels (p. 64 du rapport).

Il convient en outre d'ajouter que dans le cadre de la procédure administrative, les moyens de preuve à disposition de l'assujetti sont considérablement élargis par rapport à la situation actuelle. En effet, l'art. 76 al. 2 P-LTVA prévoit que l'art. 2 al. 1 PA<sup>50</sup> n'est plus applicable

<sup>45</sup> Prod'hom/Python, *Les modifications*, p. 978.

<sup>46</sup> Voir le rapport de l'Union Suisse des Arts et Métiers (USAM) sur «Les coûts administratifs imposés aux PME par la TVA» de septembre 2003 ([http://www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst\\_bericht\\_f.pdf](http://www.sgv-usam.ch/cgi-bin/dokumente/mwst_bericht_f.pdf)).

<sup>47</sup> Voir le dossier politique du 16 juillet 2007 d'Economie suisse «TVA: pour une réforme en profondeur et un taux unique bas», p. 7 ([http://www.economiesuisse.ch/web/fr/PDF%20Download%20Files/070716\\_dp16\\_reforme\\_TVA.pdf](http://www.economiesuisse.ch/web/fr/PDF%20Download%20Files/070716_dp16_reforme_TVA.pdf)).

<sup>48</sup> Simplification de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée: avant-projet destiné à la consultation. Rapport explicatif de février 2007 ([http://www.estv.admin.ch/f/aktuell/vernehmlassung/mwst\\_2007/vorlage\\_mwstg.pdf](http://www.estv.admin.ch/f/aktuell/vernehmlassung/mwst_2007/vorlage_mwstg.pdf)).

<sup>49</sup> A noter que le fait que l'assujetti tienne ses livres comptables et autres documents conformément aux principes prévus par le droit commercial (art. 957 ss du Code suisse des obligations [CO; RS 220]) doit être suffisant pour la TVA. L'AFC peut édicter à titre exceptionnel des obligations allant au-delà si elles s'avèrent indispensables pour prélever correctement la TVA (art. 58 al. 1 P-LTVA).

<sup>50</sup> Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RS 172.021).

en matière de TVA. Or cette disposition avait pour effet de restreindre les moyens de preuve à disposition de l'assujetti, notamment en ce qui concerne l'audition de témoins<sup>51</sup>. Même si, à l'heure actuelle, les assujettis bénéficient cependant des garanties minimales de procédure découlant des lois spéciales applicables ou de la Constitution fédérale<sup>52</sup>, il est dans la logique du nouveau système que tous les droits et toutes les obligations procéduraux de l'assujetti soient désormais inscrits dans la loi, surtout que la restriction des moyens de preuve est difficilement compatible avec un système d'auto-taxation (p. 124 du rapport explicatif). Le rapport explicatif relève cependant que l'avenir devra encore dire si l'audition de témoins est une mesure appropriée, compte tenu du fait que le fournisseur et le destinataire d'une prestation sont souvent concernés dans la même mesure par les conséquences d'une qualification en matière de TVA, de sorte qu'ils peuvent à peine être considérés comme objectifs et indépendants (p. 125 du rapport explicatif). L'art. 76 al. 3 P-LTVA prône les principes de la libre appréciation des preuves et de l'interdiction de faire dépendre les preuves de la présentation de certains moyens de preuve. Selon le rapport explicatif, cet alinéa permet de supprimer le formalisme de la TVA (p. 125 du rapport).

Dans le but de garantir une certaine sécurité du droit, l'art. 7 al. 3 P-LTVA énumère les preuves de faits diminuant l'impôt qui sont reconnues dans tous les cas par les autorités fiscales de la Confédération. En présentant les documents énumérés dans cet alinéa, l'assujetti sait que la preuve est réputée fournie (p. 65 du rapport explicatif). Les cas visés sont les suivants:

- a) pour la déduction de l'impôt préalable: une facture conforme à l'art. 59 P-LTVA<sup>53</sup> ou l'original du document d'importation<sup>54</sup>;
- b) pour l'exportation de biens: l'original du document d'exportation, de même qu'une facture conforme à l'art. 59 P-LTVA;
- c) en cas de mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance de véhicules sur rails et d'aéronefs, dont l'utilisation est prépondérante à l'étranger: les documents reconnus d'après le droit applicable respectivement en matière de trafic ferroviaire et de trafic aérien;
- d) pour le lieu des prestations de services fournies à l'étranger: une facture conforme à l'art. 59 P-LTVA et le contrat s'y rapportant.

Cela dit, le principe demeure que l'assujetti peut produire d'autres pièces afin de prouver son droit.

Dans le domaine sensible des exportations de biens, il est encore prévu que l'AFC puisse exiger dans certains cas que l'exonération de biens exportés soit subordonnée à une inscrip-

<sup>51</sup> Voir les art. 12 à 19 et 30 à 33 PA.

<sup>52</sup> Voir JAAC, vol. 63 n° 23 consid. 3a/aa et vol. 69 n° 7 consid. 4b/bb.

<sup>53</sup> L'art. 59 P-LTVA sur la forme de la facture correspond pour l'essentiel à l'actuel art. 37 al. 1 LTVA, tout en intégrant les allégements de la pratique intervenus entre-temps (p. 108 du rapport explicatif). A noter que conformément à l'art. 90 al. 2 let. j P-LTVA, le Conseil fédéral peut encore prévoir des simplifications pour la forme de la facture.

<sup>54</sup> Relevons que dans le projet actuel, l'art. 29 let. c P-LTVA indique que le droit à la déduction de l'impôt perçu à l'importation naît au terme de la période de décompte au cours de laquelle l'impôt a été fixé et «où l'assujetti dispose de l'original du document d'importation». Cette dernière partie de l'article se trouve en contradiction avec le principe général de l'absence de forme de la preuve et devrait être supprimée dans le projet final de loi.

tion en bonne et due forme dans le pays d'importation. De plus, si elle soupçonne des cas de fraude, elle a la possibilité de demander à un assujetti qu'à l'avenir, il lui présente des documents douaniers et des factures attestant de ses exportations (art. 7 al. 5 et 6 P-LTVA).

En matière de représentation directe, il ne sera plus nécessaire que l'identité du représenté soit expressément connue de la part du tiers. La prestation sera réputée fournie par le représenté (a) si la personne peut prouver qu'elle agit en qualité de représentante et qu'elle puisse clairement identifier le représenté et (b) si elle porte l'existence du contrat de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation (art. 17 al. 1 P-LTVA). Le représentant n'est plus tenu de communiquer aux tiers le nom du représenté, mais doit pouvoir l'identifier clairement vis-à-vis de l'AFC (p. 75 s. du rapport explicatif)<sup>55</sup>. Lorsque le représentant agit en son propre nom, il demeure que la prestation lui est également imputée (art. 17 al. 2 P-LTVA).

Les nouvelles règles sur l'absence de forme de la preuve sont complétées par l'art. 74 al. 5 P-LTVA qui prévoit qu'un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice du fait du non-respect d'une prescription de forme. Cette disposition constitue pour l'assujetti un filet supplémentaire de sécurité contre une application formaliste de la TVA. A noter que l'absence de préjudice de la Confédération en cas de non-respect d'une règle de forme pourra également servir de motif de remise d'impôt (art. 64 al. 1 let. b P-LTVA). Compte tenu de l'art. 7 P-LTVA et 74 al. 5 P-LTVA, ce dernier article ne devrait cependant trouver que rarement application.

## 5. CONCLUSION

Lors de l'introduction de la TVA, la barre du formalisme a été placée très haut en Suisse. Il y a eu un déséquilibre certain entre la complexité du système que les assujettis devaient assimiler et la sanction sévère des erreurs. Il était de notoriété publique que le formalisme était devenu une source non négligeable de recettes pour le fisc<sup>56</sup>, ce qui est difficilement justifiable dans le cadre d'un impôt général sur la consommation qui devrait rester neutre pour les entreprises.

Au lieu d'être une source de sécurité du droit, le formalisme s'est au contraire avéré un élément d'insécurité pour les assujettis et, face à l'absence de réaction des tribunaux, c'est le pouvoir politique qui a été appelé à la rescoufle pour établir un équilibre en invitant le Conseil fédéral à donner l'instruction à l'AFC de faire preuve de plus de pragmatisme dans les conséquences du non-respect du formalisme. Du formalisme qualifié, on est redescendu au niveau du formalisme simple.

L'avant-projet de nouvelle loi sur la TVA conduit une étape plus loin puisque le formalisme est en principe abandonné au profit de la liberté de la preuve. Il ne faut cependant pas se leurrer: une TVA sans un minimum de formalisme serait difficilement applicable. C'est pourquoi le projet de loi énumère un certain nombre de documents grâce auxquels l'assujetti

<sup>55</sup> On peut relever qu'à l'art. 19 al. 1 ch. 9 P-LTVA exonérant les prestations d'intermédiaire lorsque les opérations entremises sont elles-mêmes exonérées de l'impôt ou réalisées à l'étranger, figure encore l'exigence selon laquelle le représentant doit agir «expressément au nom et pour le compte d'un tiers». S'agit-il d'une incohérence du projet ou d'une volonté expresse du législateur ? Le rapport explicatif ne permet pas de le savoir compte tenu du fait que le commentaire de cette disposition a été oublié (voir p. 86-87 du rapport) !

<sup>56</sup> Pittet, TVA – Responsabilité, p. 128.

sera assuré d'avoir apporté la preuve des éléments dont il entend se prévaloir pour diminuer la créance fiscale. Il convient également de ne pas oublier que la TVA doit demeurer un impôt rentable à la perception et que la fonction de contrôle de l'AFC ne doit pas être rendue impossible à exercer dans les faits.

A l'heure où le formalisme a au contraire tendance à se renforcer en Europe<sup>57</sup>, la Suisse fait le pari de l'évolution inverse. Pour autant que l'avant-projet soit adopté dans sa forme actuelle, seul l'avenir nous dira si une TVA quasi sans formalisme peut fonctionner ou si, au contraire, le formalisme sera peu à peu réintroduit, au gré des procédures contentieuses, dans le niveau de la preuve qui sera exigé de l'assujetti.

#### RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Philippe Chassé, Corinne Scagnet, MWST-Änderungen auf dem Prüfstand der Praxis, in: *L'Expert-comptable suisse* 8/2006, p. 577 ss.
- Diego Clavadetscher, Pragmatismus auch beim Rechtsschutz ? in: *L'Expert-comptable suisse* 6-7/2007, p. 487 ss.
- Diego Clavadetscher, Philip Robinson, Zehn Jahre Mehrwertsteuer in der Schweiz, in: *L'Expert-comptable suisse* 12/2004, p. 1145 ss.
- Pascal Mollard, La TVA suisse: nouvelles clés pour les exonérations ? in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, Bâle 2000, commentaire de l'art. 17 LTVA.
- Pascal Mollard, La TVA: vers une théorie du chaos ? in: *Mélanges à l'occasion du 10e anniversaire de la Commission fédérale de recours en matière de contributions*, Lausanne 2004, p. 47 ss.
- Jacques Pittet, TVA – Responsabilité du fournisseur pour l'émission de factures, in: *L'Expert-comptable suisse* 1-2/2007, p. 126 ss.
- Per Prod'hom, David Python, Les modifications de l'ordonnance relative à la LTVA, in: *L'Expert-comptable suisse* 12/2006, p. 976 ss.
- Hansueli Raggenbass, 10 ans de TVA – une analyse politique, in: *L'Expert-comptable suisse* 11/2005, p. 826 ss.
- Philip Robinson, Corinne Scagnet, Reform der MWST – Ein Neuer Geist ? in: *L'Expert-comptable suisse* 12/2006, p. 971 ss.

<sup>57</sup> Voir les art. 178 let. a, en relation avec les art. 220 à 236 et 238 à 240 de la directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (2006/112/CE) qui exigent pas moins de 15 mentions dans la facture pour que celle-ci remplisse sa fonction de pièce justificative pour la déduction de l'impôt préalable.