

# ARBITRAGE ET TVA: QUE DE CHANGEMENTS D'UNE LTVA À L'AUTRE

## JACQUES PITTET

Avocat, associé, OBERSON AVOCATS, Genève et Lausanne;  
Membre du Centre de compétence TVA de la Chambre fiduciaire suisse;  
enseignant à l'Académie de la Chambre fiduciaire suisse

Mots-clés: TVA, arbitrage, localisation des prestations d'arbitrage, option d'imposition

Depuis l'introduction de la TVA au 1<sup>er</sup> janvier 1995, les chiffres d'affaires tirés de l'exercice de fonctions d'arbitre<sup>1</sup> ont toujours fait l'objet d'un traitement TVA particulier, ce qui ne va pas sans poser quelques difficultés, parfois occultées, au niveau du droit à la déduction de l'impôt préalable. L'entrée en vigueur de la LTVA<sup>2</sup> au 1<sup>er</sup> janvier 2010 a sensiblement réduit la problématique TVA et le risque y relatif, sans pour autant les faire complètement disparaître.

## I. Introduction

Les chiffres d'affaires d'un avocat pour du conseil juridique, notamment des prestations de représentation devant un tribunal arbitral, constituent en principe des opérations imposables au taux normal (8% jusqu'au 31.12.2016) lorsque le client se trouve en Suisse<sup>3</sup>. Ces chiffres d'affaires ne sont pas imposables lorsque le mandant est domicilié à l'étranger mais ils ouvrent cependant droit à la déduction de l'impôt préalable<sup>4</sup>.

L'avocat exerçant des fonctions d'arbitre aura cependant à gérer un chiffre d'affaires particulier<sup>5</sup> dont les conséquences se feront sentir tant au niveau du traitement TVA du chiffre d'affaires proprement dit que de l'impôt préalable. De plus, l'introduction de la LTVA au 1<sup>er</sup> janvier 2010 a changé la qualification technique de tels revenus.

Eu égard à la prescription quinquennale<sup>6</sup>, un contrôle TVA annoncé en 2014 portera sur les périodes fiscales 2009 à 2013, sous réserve que cette dernière période ait été finalisée et puisse donc faire l'objet d'un contrôle externe<sup>7</sup>: cela signifie notamment que la période fiscale 2009 est couverte par la LTVA<sup>8</sup> alors que les périodes fiscales ultérieures le sont par la TVA. Or, ces deux lois TVA traitent les chiffres d'affaires d'arbitrage de manière différente. Tel est précisément l'objet de la présente analyse.

Il convient auparavant de définir ce que le droit de la TVA entend par revenus tirés de l'arbitrage: il doit en effet s'agir de chiffres d'affaires tirés de l'exercice de fonctions d'arbitrage<sup>9</sup>, plus précisément de *fonctions d'arbitre*, lesquelles incluent à notre sens également les fonctions de secrétaire du tribunal arbitral. A contrario, les prestations de *représentation* devant un tribunal arbitral sont de simples chiffres d'affaires imposables au taux normal, lo-

calisées au lieu du domicile ou du siège du bénéficiaire, en l'occurrence de la partie représentée<sup>10</sup>.

- 1 Dans la terminologie courante, les *activités arbitrales* regroupent (i) les fonctions d'arbitre/d'arbitrage et (ii) les fonctions de conseil devant les tribunaux arbitraux, les deux pouvant être comprises comme «fonction d'arbitrage». Pour la suite de cette contribution, nous ferons dès lors mention de *fonctions d'arbitre* alors que le droit de la TVA retient l'expression de fonctions d'arbitrage ou de fonctions arbitrales.
- 2 Loi fédérale du 12. 6. 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20).
- 3 Cf. notamment Info TVA 18 concernant le secteur «Avocats et notaires» (*ci-après: ITS 18*), ch. 1.3.2 p. 10.
- 4 L'impôt préalable étant la TVA déductible, en tout ou partie, facturée (i) par un fournisseur suisse, (ii) par l'Administration fédérale des douanes en cas d'importation de biens ou (iii) à la suite de l'impôt sur les acquisitions (autotaxation ou *reverse charge mechanism* [cf. art. 45 ss LTVA]).
- 5 Par simplification, il ne sera fait mention que de *chiffre d'affaires d'arbitrage*, et non pas d'honoraires, de rémunérations d'arbitres, etc.
- 6 Art. 42 LTVA.
- 7 Art. 72 LTVA.
- 8 Loi fédérale du 2. 9. 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, en vigueur jusqu'au 31.12. 2009 (aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures).
- 9 Dans un arrêt 2C\_807/2008 du 19. 6. 2009 (traduit à la RDAF 2010 II 51), le Tribunal fédéral a dû se pencher sur le traitement TVA afférent au chiffre d'affaires réalisé par un bureau d'avocat en relation avec la tenue, par délégation, du secrétariat du tribunal arbitral pour les comptes en déshérence («*Claims Resolution Tribunal for dormant Accounts in Switzerland*»): caractère imposable (position de l'AFC) ou non de cette délégation? Dans une argumentation un peu surprenante, voire alambiquée, et anticipant quelque peu le nouveau régime prévu par la LTVA, le Tribunal fédéral a donné gain de cause au bureau d'avocat et a annulé la reprise TVA, considérant que les prestations de secrétariat, de tenue de procès-verbaux, d'établissement des factures, etc., constituent des prestations accessoires à la prestation principale d'arbitrage.
- 10 Art. 14 al. 3 aLTVA et art. 8 al. 1 LTVA.

## II. Revenus d'arbitrage selon l'aLTVa

### 1. Traitement TVA du chiffre d'affaires

De manière un peu surprenante, l'aLTVa traitait de l'exercice de fonction d'arbitre – *fonctions arbitrales* selon le texte légal – dans la disposition relative à l'assujettissement des collectivités publiques<sup>11</sup>. Il était en effet considéré que l'exercice de telles fonctions relevait de la *puissance publique*<sup>12</sup>. L'objet de la présente contribution n'est pas de disserter sur la notion de puissance publique<sup>13</sup>: la jurisprudence s'est chargée à maintes reprises d'expliquer à plusieurs professions que, bien qu'elles croyaient exercer, souvent par délégation, une activité relevant de la puissance publique, elles ne remplissaient pas les conditions cumulatives et restrictives leur permettant d'échapper, qui à un assujettissement, qui à une imposition du chiffre d'affaires<sup>14</sup>. Car tel est l'enjeu de l'exercice d'une activité relevant de la puissance publique, l'idée étant que les opérations purement étatiques ne font pas partie du champ d'application de la TVA<sup>15</sup>: le chiffre d'affaires y relatif (i) ne provoque pas l'assujettissement de celui qui ne réalise que ce type de revenus ou (ii) n'est pas imposable si l'assujetti réalise également d'autres chiffres d'affaires.

Cela signifie donc que l'avocat qui exerce des fonctions d'arbitre réalise un chiffre d'affaires non imposable, quelle qu'en soit d'ailleurs la localisation. Autrement dit, que le siège du tribunal arbitral soit en Suisse ou à l'étranger, le chiffre d'affaires d'arbitrage continue de relever de la puissance publique. Nous verrons que désormais, sous le régime de la LTVa, l'approche a fondamentalement changé.

Ce chiffre d'affaires, apparemment «avantageux» en termes d'imposition TVA, n'est cependant pas sans conséquence – désavantageuse! – au niveau de la déduction de l'impôt préalable.

### 2. Gestion de l'impôt préalable

Il n'y a en effet pas de droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses (charges de matériel, de prestations de services et d'exploitation, ainsi que les investissements) destinées à la réalisation de ces chiffres d'affaires non imposables<sup>16</sup>.

Quid dès lors de l'avocat qui réalise à la fois des opérations imposables tirées de son activité de mandataire et des chiffres d'affaires résultant de l'exercice de fonctions d'arbitre? Il se trouve dans une situation de double affectation<sup>17</sup> puisqu'il utilise des biens et des services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins: il se voit dès lors contraint de réduire la déduction de l'impôt préalable proportionnellement à l'utilisation<sup>18</sup>. S'il utilise les biens et services grevés d'impôt préalable principalement, soit à plus de 50%, pour réaliser des opérations imposables, la déduction de l'impôt préalable peut être opérée intégralement dans les trois premiers décomptes trimestriels et la correction est effectuée dans le 4<sup>e</sup> décompte TVA (Q04/...)<sup>19</sup>. A condition qu'il décompte selon la méthode effective<sup>20</sup> car s'il décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale

nette<sup>21</sup>, il ne récupère pas formellement l'impôt préalable et n'est logiquement pas astreint à corriger celui-ci.

Si cette correction, anciennement plus connue sous l'acronyme REDIP<sup>22</sup>, n'est pas effectuée spontanément par l'avocat, étant rappelé que la TVA est basée sur le principe de l'auto-taxation<sup>23</sup>, l'inspecteur TVA s'en chargera bien volontiers mais il en coûtera un décompte complémentaire – un redressement TVA – assorti du paiement d'un intérêt moratoire dont le taux reste bien éloigné des taux actuels du marché<sup>24</sup>.

### 3. Solution de l'option d'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt?

L'un des rares outils d'optimisation TVA est l'option d'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt<sup>25</sup>. Il permet au contribuable, qui n'est qu'un agent percepteur de la TVA travaillant pour le compte de la Confédération, de mettre dans le champ de l'impôt un chiffre d'affaires exclu et d'augmenter d'autant sa déduction de l'impôt préalable. Accessoirement, cela peut significativement simplifier la comptabilité puisque, grâce à l'option d'imposition, si tous les chiffres d'affaires exclus peuvent être mis dans le champ de l'impôt, tout l'impôt préalable devient en principe déductible.

Cependant, l'option ne vaut qu'à l'égard des opérations exclues. Nous l'avons vu, l'exercice de fonctions d'ar-

11 Art. 23 al. 1 aLTVa.

12 La LTVa a d'ailleurs corrigé cette curieuse qualification. Cf. ch. III.1 ci-dessous.

13 Sur cette notion, cf. P. Mollard/X. Oberson/A. Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, ch. 1.1.4 p. 176 ss.

14 Cf. en particulier à l'arrêt 2A.83/2006 du 18.10.2006 des huissiers judiciaires genevois, publié à la RDAF 2007 II 440 ainsi que sous forme résumée avec commentaire aux Archives 77 p. 38. Ils ne sont pas les seuls à avoir fait les frais de cette approche restrictive: on pense également à un maître ramoneur lui aussi genevois en relation avec les contrôles spécifiques des émanations de fumée (arrêt 2A.92/1999 du 18.1.2000), à la commune de Blonay en lien avec l'élimination des ordures ménagères (arrêt du 5.10.1999 publié aux ATF 125 II 480), à une caisse de compensation (arrêt 2A.305/2002 du 6.1.2003), à la SUVA en relation avec la promotion de la sécurité au travail (arrêt 2A.197/2005 du 28.12.2005), à un établissement pénitencier (arrêt 2A.129/2005 du 16.3.2006), à un centre patronal (arrêts 2A.166/2005 et 2A.167/2005 du 8.5.2006, publiés à la RDAF 2007 II 332) et à un exploitant d'un port public de plaisance (arrêt 2A.650/2004 du 23.6.2005, publié aux Archives 76 p. 241).

15 Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. note 33 p. 176.

16 Cf. art. 38 al. 4 aLTVa et Brochure n° 17 «Avocats et notaires», valable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008, ch. 1.1.2 p. 8.

17 Ce qui va souvent induire une double désaffectation pour la TVA!

18 Art. 41 al. 1 aLTVa.

19 Art. 41 al. 2 aLTVa.

20 Soit TVA due moins impôt préalable.

21 Art. 59 aLTVa.

22 Pour Réduction de la Déduction de l'Impôt Préable.

23 Art. 46 aLTVa. Auto-flagellation diront d'emblée certains, ce sur quoi nous ne pouvons pas *ipso facto* leur donner tort.

24 4% à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (cf. Ordonnance du DFF du 11.12.2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur; RS 641.207.1). Cependant, en matière de TVA, le taux de l'intérêt rémunérateur servi par l'AFIC est identique à celui de l'intérêt moratoire. Maigre consolation cependant.

25 Art. 26 aLTVa.

bitre n'est pas, sous l'aLTVA du moins, une opération exclue du champ de l'impôt: il relève de la puissance publique. Or, autoriser un avocat à imposer par option ses revenus d'arbitre reviendrait à créer une nouvelle option non prévue par le texte légal. Le *Niet* de l'Administration fédérale des contributions (*ci-après: AFC*) à cet égard est aussi catégorique que légitime.

Conclusion: l'avocat qui, sous le régime de l'aLTVA<sup>26</sup>, réalise des revenus tirés de l'exercice de fonctions d'arbitre, doit immanquablement opérer une REDIP, soit sur une base trimestrielle, soit sur une base annuelle dans son dernier décompte trimestriel. Encore 10 mois et l'année 2009 sera, pour la plupart d'entre nous, couverte par la prescription quinquennale...

### III. Revenus d'arbitrage selon la LTVA

L'entrée en vigueur de la LTVA au 1<sup>er</sup> janvier 2010 a fondamentalement changé l'approche quant aux revenus d'arbitrage, tant en raison de la nouvelle qualification donnée à ces revenus qu'à un autre mécanisme introduit par la nouvelle loi.

#### 1. Chiffre d'affaires désormais exclu du champ de l'impôt

La LTVA prend le contre-pied de l'aLTVA puisqu'il est désormais reconnu que la fonction d'arbitre représente un rapport entre particuliers relevant purement du droit civil et n'a aucun lien avec une activité relevant de la puissance publique<sup>27</sup>. Désormais, cette fonction n'est plus réglée dans le cadre de l'assujettissement subjectif mais au niveau des conditions objectives d'exclusion du champ de l'impôt<sup>28</sup>. En effet, parmi plusieurs nouvelles exclusions du champ de l'impôt figure le ch. 29 de l'art. 21 al. 2 qui a trait à l'exercice de fonctions d'arbitrage, plus précisément d'arbitre.

Cela signifie que le chiffre d'affaires y relatif n'est pas soumis à l'impôt<sup>29</sup> mais qu'en contrepartie, les prestations affectées à la fourniture de cette prestation exclue du champ de l'impôt ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable<sup>30</sup>. Sauf si l'assujetti a opté pour leur imposition, nous y reviendrons plus loin. Dans certaines circonstances, il y a mieux que l'option d'imposition: c'est l'art. 60 OTVA<sup>31</sup> (cf. lettre B ci-dessous).

Un élément est désormais la clé: le *lieu d'imposition des chiffres d'affaires d'arbitrage* (ch. 2 ci-dessous) car selon ce lieu, il pourra y avoir soit une exclusion du champ de l'impôt (siège du tribunal arbitral en Suisse), soit une imposition par option (siège du tribunal arbitral en Suisse; cf. 3.A ci-après), soit l'application de l'art. 60 OTVA (siège du tribunal arbitral à l'étranger; cf. 3.B).

#### 2. Lieu d'imposition des chiffres d'affaires d'arbitrage

La LTVA consacre désormais le principe selon lequel les prestations de services sont imposables au siège du bénéficiaire<sup>32</sup>. Cependant, en présence d'un tribunal arbitral ayant son siège juridique à l'étranger mais tenant audience par exemple en Suisse, quel lieu d'imposition retenir? Dans

une réponse écrite (*ruling* TVA)<sup>33</sup>, l'AFC a considéré que les fonctions exercées par un arbitre au sein des tribunaux arbitraux ont pour destinataire lesdits tribunaux.

Le lieu d'exercice desdites fonctions se situe ainsi *au siège du tribunal arbitral*, soit au lieu de l'arbitrage tel que fixé par la Cour internationale d'arbitrage ou les parties et qui correspond au lieu de la sentence. Cette règle de localisation s'applique également dans le cadre des arbitrages *ad hoc* (par opposition aux arbitrages institutionnels).

#### 3. Gestion de l'impôt préalable

Si le siège du tribunal arbitral est en Suisse, l'avocat-arbitre réalise un chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt, ce qui a pour effet de réduire son droit à déduction de l'impôt<sup>34</sup>. S'il veut mettre ce chiffre d'affaires dans le champ de l'impôt, il peut, s'il en a la possibilité concrète, imposer volontairement ce chiffre: c'est l'option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt<sup>35</sup>.

##### A) Option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt

L'option d'imposition a connu un bouleversement sous la LTVA puisqu'il est désormais possible d'opter sans devoir en demander l'autorisation à l'AFC et pour presque toutes les opérations exclues du champ de l'impôt. Au surplus, le fait que le débiteur ne soit pas contribuable TVA ne joue plus aucun rôle<sup>36</sup>. Il demeure impossible d'opter par exemple pour l'imposition des opérations bancaires et d'assurance<sup>37</sup>. Il n'y a pas d'option non plus pour les opérations immobilières si le destinataire utilise l'objet exclusivement à des fins privées<sup>38</sup>.

<sup>26</sup> Soit jusqu'au 31.12.2009.

<sup>27</sup> Message 08.053 du 25.6.2008 sur la simplification de la TVA (FF 2008 6277, p. 6354).

<sup>28</sup> A. CAMENZIND/N. HONAUER/K. A. VALLENDER/M. R. JUNG/S. L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), 2012, ch. 1375, p. 501.

<sup>29</sup> Art. 21 al. 1 LTVA.

<sup>30</sup> Art. 29 al. 1 LTVA. En cas de double affectation, l'art. 30 LTVA reprend les principes de l'art. 41 aLTVA, notamment quant à la correction annuelle en cas d'utilisation prépondérante à des fins imposables (al. 2).

<sup>31</sup> Ordonnance du 27.11.2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201).

<sup>32</sup> Art. 8 al. 1 LTVA.

<sup>33</sup> L'art. 69 LTVA a en effet formalisé (légalisé n'est pas le terme adéquat mais la pratique existait déjà sous l'aLTVA et n'était pas pour autant illégale) la pratique du *ruling* TVA.

<sup>34</sup> Cf. ITS 18 ch. 4.1 p. 16.

<sup>35</sup> Art. 22 LTVA.

<sup>36</sup> L'art. 26 al. 1 let. a aLTVA relatif à l'option d'imposition des opérations immobilières exigeait par exemple que les opérations soient fournies à des assujettis suisses. Cette exigence a disparu mais a été remplacée par une autre restriction (uniquement en matière immobilière), à savoir que le destinataire n'utilise pas l'objet exclusivement à des fins privées (art. 22 al. 2 let. b LTVA).

<sup>37</sup> Art. 22 al. 2 let. a en relation avec l'art. 21 al. 2 ch. 18 (assurance et réassurance), 19 (marché monétaire et marché des capitaux et 23 LTVA (paris, loteries, jeux de hasard).

<sup>38</sup> Art. 22 al. 2 let. b en relation avec l'art. 21 al. 2 ch. 20 et 21 LTVA.

Pour autant qu'il décompte selon la méthode effective<sup>39</sup>, l'avocat exerçant des fonctions d'arbitre peut imposer volontairement, au taux normal de 8%, sa rémunération d'arbitre<sup>40</sup>. Cela aura cependant pour effet d'augmenter de 8% le coût de son intervention, ce qui pourrait le rendre moins concurrentiel, en termes financiers s'entend, qu'un autre arbitre qui n'aurait pas opté.

Quid maintenant si le siège du tribunal arbitral est à l'étranger? Va-t-il falloir opter en facturant une TVA suisse de 8%? Non! Car entre alors en jeu l'article salvateur de l'impôt préalable: l'art. 60 OTVA.

#### B) Art. 60 OTVA «Déduction de l'impôt préalable pour les prestations fournies à l'étranger»

L'art. 60 OTVA énonce que: «La déduction de l'impôt préalable pour les prestations fournies à l'étranger est possible dans les mêmes proportions que pour celles fournies sur le territoire suisse et pour l'imposition desquelles il aurait été opté conformément à l'art. 22 LTVA.»

Exprimé ainsi, ce n'est assurément pas très parlant pour le non-spécialiste TVA<sup>41</sup>, mais l'art. 60 OTVA est une formidable avancée fiscale. En effet, en présence d'un chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt mais qui est localisé au siège étranger du bénéficiaire et pour lequel une option d'imposition eût été possible s'il eût été localisé en Suisse, ce chiffre d'affaires, sans qu'il soit vraiment nécessaire de se poser la question s'il devient alors un chiffre d'affaires non imposable ou exonéré<sup>42</sup>, ouvre droit à déduction de l'impôt préalable, du simple fait qu'il est localisé à l'étranger<sup>43</sup>.

Encore faut-il pouvoir opter à son égard, ce qui est le cas de l'arbitrage mais ne l'est pas par exemple pour les opérations exclues du champ de l'impôt dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux<sup>44</sup>.

Enfin, le fardeau de la preuve de la non-imposition d'un chiffre d'affaires incombe toujours au contribuable: l'avocat prendra donc soin de pouvoir prouver d'une part la nature de la prestation (arbitrage au titre d'arbitre) et, d'autre part, le siège étranger du tribunal arbitral, étant précisé que la LTVA a introduit le principe de la libre appréciation des preuves<sup>45</sup>. La facture détaillée<sup>46</sup> (ou qui renvoie à d'autres documents qui, eux, détaillent la nature des opérations), reste donc le moyen de preuve le plus adéquat.

#### 4. Résumé

Pour un arbitre suisse, les hypothèses suivantes peuvent se présenter à lui, pour les périodes fiscales débutant au 1<sup>er</sup> janvier 2010:

- Siège du tribunal arbitral en Suisse<sup>47</sup>: l'arbitre réalise en principe un chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt, en vertu de l'art. 21 al. 2 ch. 29 LTVA:
  - S'il n'opte pas pour l'option d'imposition (art. 22 LTVA): pas de droit à déduction de l'impôt préalable<sup>48</sup>.
  - Au contraire, s'il opte pour l'imposition (chiffre d'affaires de CHF 100 + CHF 8 de TVA ou, autre possibilité, CHF 100, TVA 8% incluse<sup>49</sup>): droit à déduction de l'impôt préalable.

- Siège du tribunal arbitral à l'étranger: art. 60 OTVA et droit à déduction de l'impôt préalable.

#### IV. Conclusion

Il est de bon ton de casser du sucre sur la TVA<sup>50</sup>, et ce concassage n'est pas toujours injustifié. Il faut cependant aussi mettre en exergue les progrès au niveau de la législation et de la pratique administrative.

En matière d'exercice de fonctions d'arbitre, la LTVA marque une évolution positive, en particulier grâce à l'art. 60 OTVA. Il n'en demeure pas moins que subsiste un risque de reprise TVA pour l'avocat arbitre d'un tribunal arbitral dont le siège est en Suisse et qui n'a pas opté pour l'imposition mais qui n'a pas corrigé la déduction de son impôt préalable. Pour l'avocat-arbitre qui opère cette correction, il en résulte une taxe occulte<sup>51</sup> tout à fait désagréable dont il ne peut cependant que s'accommoder. Les collectivités publiques, grandes «supportrices» de taxe occulte, pourraient en parler longuement.

<sup>39</sup> S'il décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette, l'art. 77 al. 2 OTVA le prive de l'option d'imposition de certaines opérations exclues, parmi lesquelles figure l'exercice de fonctions d'arbitre.

<sup>40</sup> Comment opter? En indiquant clairement sur la facture un montant de TVA de 8%. L'avocat n'oubliera pas d'indiquer ce chiffre d'affaires au chiffre 200 de son décompte trimestriel mais également – nouveauté LTVA! – au chiffre 205.

<sup>41</sup> Ça l'était d'ailleurs aussi pour le spécialiste TVA à l'entrée en vigueur de la LTVA en 2010, tant cette nouvelle disposition peut s'avérer fiscalement favorable pour les contribuables TVA. Et pour une fois, il n'est pas exagéré d'affirmer que nous avons été «décus en bien!»

<sup>42</sup> Au niveau de l'annonce de ce chiffre d'affaires dans le décompte TVA trimestriel, nous sommes d'avis qu'il n'a pas sa place au chiffre 230 «Prestations exclues du champ de l'impôt (art. 21) pour lesquelles il n'a pas été opté», car ce chiffre est là pour identifier les chiffres d'affaires qui conduisent en principe à une correction de la déduction de l'impôt préalable (dans ce sens, cf. Info TVA 15 «Décompte et paiement de l'impôt», p. 10 chiffre 230). Nous avons donc une préférence pour l'annoncer au chiffre 221 «Prestations fournies à l'étranger» et bien évidemment au préalable au chiffre 200.

<sup>43</sup> Cf. également ITS 18, ch. 4.2 p. 17.

<sup>44</sup> Art. 21 al. 2 ch. 19 en relation avec l'art. 22 al. 2 let. a LTVA.

<sup>45</sup> Art. 81 al. 3, 2<sup>e</sup> phrase LTVA: «L'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis.»

<sup>46</sup> Cf. à cet égard les lettres a à f de l'art. 26 al. 2 LTVA, pour les mentions qu'une facture doit contenir.

<sup>47</sup> Plus précisément sur le territoire suisse, ce qui inclut la Principauté de Liechtenstein (art. 3 let. a LTVA).

<sup>48</sup> Cette correction de la déduction de l'impôt préalable s'appliquera (i) sur les charges grevées de TVA pouvant être directement affectées à la réalisation de ce chiffre d'affaires ainsi que (ii) sur les frais généraux.

<sup>49</sup> Chiffre d'affaires net de CHF 92.59 et TVA due de CHF 7.41.

<sup>50</sup> Sur l'AFC, sur l'inspecteur TVA, sur les publications TVA, sur les spécialistes TVA, sur le Tribunal fédéral, soit une palette des victimes expiatoires diverse et variée.

<sup>51</sup> Soit la TVA non déductible qui ne peut pas être répercutée, ou que partiellement, sur le débiteur.