



Projet d'adaptation de la pratique LTVA

Thème: Procédure de déclaration / restructurations

Info TVA 11 Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration

Remarque

Projet du 02.05.2024 avant la prise de position de l'organe consultatif.

Certains liens vers les chiffres de l'Info TVA ne fonctionnent pas encore ou sont erronés en raison des changements apportés à la structure de la publication.

Les textes de la pratique en vigueur se trouvent sous le lien ci-dessous :

<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/IT/11>

[Abréviations et acronymes](#)

Remarques générales:

***Remaniement intégral suite à l'examen de la pratique et de la première définition de la pratique sur la base de la jurisprudence en matière de succession fiscale.
Le formulaire n° 764 sera également révisé ultérieurement.***

Pour plus de clarté, les nouveaux textes sont signalés en vert et soulignés. Les textes supprimés ~~sont signalés en rouge et biffés~~.

INFO TVA 11 TRANSFERT DE PATRIMOINE AVEC PROCÉDURE DE DÉCLARATION

1 Introduction

2 Assujettissement des parties concernées

3 Application obligatoire

- 3.1 Généralités
- 3.2 Restructuration sans incidence fiscale au sens des art. 19 ou 61 LIFD
- 3.3 Aliénation de l'ensemble d'un patrimoine ou d'une part de patrimoine
- 3.4 Calcul de la limite de 10 000 francs pour le montant d'impôt sur le prix de vente convenu entre tiers indépendants

4 Changement de forme juridique (transformation) selon la LFus

5 Application facultative

- 5.1 Généralités
- 5.2 Transferts d'immeubles ou de parts d'immeubles
 - 5.2.1 Transfert avec procédure de déclaration
 - 5.2.2 Transfert sans procédure de déclaration (vente sous forme de prestation exclue du champ de l'impôt ou au moyen de l'imposition par option)
- 5.3 Présence d'intérêts importants

6 Arbre décisionnel

7 Déroulement de la procédure de déclaration

- 7.1 Moment de la déclaration
- 7.2 Déclaration dans le décompte ordinaire
 - 7.2.1 Prix de vente à déclarer
 - 7.2.2 Prix d'achat variable au moment de la transaction patrimoniale
 - 7.2.3 Réduction a posteriori du prix d'achat convenu
 - 7.2.4 Aliénation à la valeur comptable entre personnes étroitement liées
- 7.3 Formulaire n° 764 à remettre en plus du décompte TVA
- 7.4 Changement de mode ou de méthode de décompte dans le cadre de la procédure de déclaration au moment de la transaction patrimoniale
 - 7.4.1 Changement de mode de décompte
 - 7.4.2 Changement de méthode de décompte
 - 7.4.3 Changement de mode et de méthode de décompte

8 Conséquences fiscales

- 8.1 Documents relatifs à l'affectation antérieure
- 8.2 Détermination du changement d'affectation

9 Succession fiscale en cas de restructurations ou de transactions de fusion et d'acquisition (M&A)


- 9.1 Principe
- 9.2 Définition de l'ensemble d'un patrimoine et d'une part d'un patrimoine
- 9.3 Arbre décisionnel
- 9.4 Restructuration avec effet rétroactif (fusion, scission ou transformation indirecte)
 - 9.4.1 Principe
 - 9.4.2 Déclaration des chiffres d'affaires en cas de restructuration avec effet rétroactif

10 Vue d'ensemble de toutes les transactions admises par la LFus



Info TVA 11 Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration




1 Dans quels cas la procédure de déclaration est-elle obligatoire? Introduction

(art. 38, al. 1, LTVA)

Dans le cadre des transferts de patrimoine cités ci-après, les assujettis doivent remplir leurs obligations d'arrêter un décompte et de payer l'impôt par voie de déclaration. La procédure de déclaration doit obligatoirement être appliquée si l'aliénateur et l'acquéreur sont inscrits au registre des assujettis à la TVA au moment de la transaction ( ch. 2) et si l'une des conditions suivantes est satisfaite:

~~La procédure de déclaration est obligatoire dans les cas suivants de transfert de patrimoine:~~

- ~~transfert de patrimoine dans le cadre d'une restructuration sans incidence fiscale (restructuration) au sens des art. 19 ou 61 LIFD ( ch. 1.3.1 ch. 3.2); ou~~
- ~~transfert de l'ensemble d'un patrimoine ou d'une part de patrimoine dans le cadre d'une fondation, d'une liquidation, d'une restructuration, de la cession d'un fonds de commerce ou d'une opération juridique réglée par en cas de transactions patrimoniales en lien avec une fusion, une scission, une transformation et un transfert de patrimoine effectués selon loi sur la fusion la LFus ( ch. 1.3.2 ch. 3.3).~~



~~La L'application de la procédure de déclaration n'est toutefois obligatoire que lorsque: l'impôt calculé au taux légal applicable sur le prix de vente ( ch. 1.1) dépasse **10 000 francs** ou que la cession est effectuée en faveur d'une **personne étroitement liée**. (imposition de la cession,  ch. 1.1); et les parties sont assujetties (assujettissement des parties,  ch. 1.2).~~



Si des valeurs patrimoniales sont transférées à un autre sujet fiscal à l'occasion d'une restructuration, telle qu'une fusion, une division ou une séparation, ou encore de la cession d'un fonds de commerce, on est généralement en présence d'un rapport de prestation au sens de l'art. 18, al. 1, LTVA.

~~Si plus de deux assujettis participent à une transaction (par ex. lors d'une fusion ou d'une scission), on est en présence de plusieurs aliénations individuelles. Si une entreprise est scindée, il y a par exemple lieu d'examiner, pour chacune des nouvelles entreprises créées, si les conditions pour la procédure de déclaration sont remplies.~~

Si les conditions d'une application obligatoire de la procédure de déclaration ne sont pas remplies, cette procédure peut être appliquée de manière facultative (art. 104 OTVA) dans les cas suivants :

- transfert d'immeubles ou de parts d'immeubles ( ch. 5.2) ; ou
- à la demande de la personne transférante, pour autant qu'il existe des intérêts importants ( ch. 5.3).



La procédure de déclaration peut également être appliquée si l'une des parties ou les deux parties établissent leurs décomptes au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette (TDFN) ou de la méthode des taux forfaitaires (TaF).

Précision de la pratique ( [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

1.1 Les prestations devant être cédées sont-elles imposables?

La procédure de déclaration n'est obligatoire que si les valeurs patrimoniales devant être cédées sont imposables et si l'impôt calculé au taux légal applicable sur le prix de vente dépasse 10 000 francs (pour le calcul, cf. exemple 3). Cette limite de 10 000 francs ne s'applique pas si la cession est effectuée en faveur d'une personne étroitement liée.

Prix de vente

Le **prix de vente** au sens de l'art. 38 LTVA comprend en principe tous les **actifs** (à leur valeur vénale) **utilisés pour la réalisation de prestations imposables, qu'ils soient inscrits ou non au bilan**. On notera que le prix de vente peut différer du prix contractuel, puisque des dettes (par ex. postes passifs du bilan) peuvent y être incluses.

Il n'y a pas de prestations imposables, par exemple:

- en cas d'aliénation de droits de participation (par ex. aliénation d'actions), puisque ces prestations sont exclues du champ de l'impôt selon l'art. 21, al. 2, ch. 19, let. e, LTVA;
- en cas d'aliénation de biens mobiliers usagés, utilisés exclusivement pour la réalisation de prestations exclues du champ de l'impôt selon l'art. 21, al. 2, LTVA (art. 21, al. 2, ch. 24, LTVA);
- en cas d'aliénation entre membres d'un même groupe TVA, puisqu'il s'agit d'opérations non imposables, internes au groupe (☞ des informations complémentaires sont données dans l'Info TVA Imposition de groupe).

- Une transaction peut comprendre aussi bien des prestations imposables qu'exclues du champ de l'impôt. Si la procédure de déclaration est utilisée également pour des prestations exclues du champ de l'impôt, on n'opte pas pour l'imposition de leur cession. L'option pour l'imposition de prestations exclues du champ de l'impôt n'est pas possible dans le cadre de la procédure de déclaration (autre utilisation par l'acquéreur; ☞ ch. 5.1 ss).

Les valeurs non inscrites au bilan doivent, dans toute la mesure du possible, être attribuées à des actifs correspondants inscrits au bilan et traitées fiscalement comme ces derniers.

- Si des actifs (inscrits ou non au bilan) sont utilisés pour la réalisation de prestations dont les unes sont imposables et les autres exclues du champ de l'impôt, on procédera à leur répartition au moyen d'une clé de répartition appropriée (par ex. au moyen d'une clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires ou sur le pourcentage des valeurs patrimoniales concernées par rapport à la valeur totale du patrimoine devant être cédé). Une éventuelle survalor sera traitée par analogie.

Exemple 1

Un garage avec une école de conduite (formation = prestation exclue du champ de l'impôt) vend l'ensemble de l'entreprise à un autre garage assujetti à la TVA.

- *Dans le cadre de cette transaction, des valeurs patrimoniales sont vendues qui ont été utilisées aussi bien pour l'école de conduite — dont l'acquisition et l'entretien ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable — que pour le garage — dont l'acquisition et l'entretien donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. On est donc en présence d'une transaction constituée de prestations dont les unes sont imposables et les autres exclues du champ de l'impôt.*

Exemple 2

Un garage avec une école de conduite (formation = prestation exclue du champ de l'impôt) ne vend que le département école de conduite à un autre garage assujetti à la TVA.

Dans le cadre de cette transaction, seules sont vendues des valeurs patrimoniales qui ont été utilisées pour la réalisation de prestations exclues du champ de l'impôt. Il n'y a pas de prestations imposables. La procédure de déclaration n'est donc pas obligatoire. L'application facultative de la procédure de déclaration est possible selon le ch. 2.

Exemple 3 (calcul de l'impôt)

Le garage avec école de conduite remet l'ensemble de l'entreprise à un autre garage assujéti à la TVA (fusion). Le bilan des valeurs comptables au 30 juin 2018 est le suivant:

Bilan des valeurs comptables au 30 juin 2018 (en milliers de CHF)			
Actifs en circulation		Capital étranger à court terme	
Liquidités	200	Engagements pour I + ps	200
Créances pour I + ps	210		
Du croires	<u>-10</u>	Capital étranger à long terme	
Stocks de matériel	30	Dettes bancaires	<u>-400</u>
Parc de véhicules	<u>-270</u>		
Total actifs en circulation	700	Total capital étranger	600
Actifs immobilisés		Fonds propres	
Mobilier/outils	30	Capital-actions	200
Véhicules école de conduite	150	Augmentation du capital	<u>-200</u>
Véhicules garage	<u>-120</u>		
Total actifs immobilisés	-300	Total fonds propres	400
Total somme du bilan	1'000	Total somme du bilan	1'000

Pour le calcul de l'impôt, on tient compte des postes du bilan (à leur valeur vénale) utilisés pour la partie imposable (garage) (= prix de vente). La valeur vénale des actifs à aliéner se monte à 1,1 million de francs (les actifs comprennent par conséquent 100 000 francs non inscrits au bilan).

Dans la mesure du possible, ces actifs non inscrits au bilan doivent être attribués à des actifs inscrits au bilan.

Si ces 100 000 francs non inscrits au bilan ne peuvent pas être attribués directement aux valeurs patrimoniales inscrites au bilan, ils sont à répartir au moyen d'une clé de répartition appropriée. Dans cet exemple, on pourrait le faire, par exemple, sur la base d'une répartition au prorata des valeurs patrimoniale inscrites au bilan. Les postes suivants du bilan (actifs) sont attribués à l'activité imposable (garage):

Stocks de matériel	CHF	30'000	-
Parc de véhicules	CHF	270'000	-
Mobilier / outils	CHF	30'000	-
Véhicules garage	CHF	120'000	-
	-	-	-
Total actifs imposables	CHF	450'000	75%

Les postes suivants du bilan (actifs) sont attribués à l'activité non imposable (école de conduite):

-	Véhicules école de conduite	CHF	150'000	25%
-	Total	CHF	600'000	100%

~~Les postes du bilan Liquidités et Créances pour l + ps ne doivent pas être pris en compte dans le calcul.~~

~~75 % des 100 000 francs non inscrits au bilan seront attribués à l'activité imposable (garage). Cela correspond à 75 000 francs. L'ensemble des actifs, inscrits et non inscrits au bilan, utilisés pour la réalisation de prestations imposables (prix de vente) se monte à 525 000 francs (TVA non comprise). L'impôt calculé au taux légal applicable sur ce prix de vente est de 40 425 francs (taux normal de 7,7 %). La procédure de déclaration est par conséquent obligatoire.~~

1.2.2 Toutes les parties au contrat sont-elles assujetties à la TVA? Assujettissement des parties concernées

Pour que la procédure de déclaration devienne obligatoire, les parties concernées doivent être assujetties à la TVA conformément à l'[art. 10 LTVA](#) ou avoir renoncé à la libération de l'assujettissement selon [art. 11 LTVA](#) ([art. 38 LTVA](#) et [art. 102 OTVA](#)). La condition d'un assujettissement des deux parties est également considérée comme réalisée lorsque:

- l'acquéreur ne devient assujetti qu'avec les du fait des valeurs patrimoniales qu'il reprend ;
- un office des poursuites ou des faillites procède à la cession au nom et pour le compte du débiteur assujetti.

☞ Des informations complémentaires sont données dans l'[Info TVA Assujettissement](#).

Les personnes suivantes peuvent également participer à une procédure de déclaration:

- les entreprises assujetties dont le siège se trouve dans la Principauté du de Liechtenstein;
- les entreprises assujetties dont le siège se trouve à l'étranger (avec ou sans établissement stable en Suisse);
- les groupes TVA (hormis-sauf pour les opérations entre les membres d'un même groupe).

Pour des raisons d'économies administratives, si, à l'occasion d'une restructuration, une entreprise est reprise par une société en cours de constitution, la nouvelle société peut être inscrite au registre des assujettis à la TVA avec effet rétroactif à la date de la reprise, même si elle est inscrite au registre du commerce ultérieurement. L'inscription de la société au registre du commerce doit cependant intervenir dans les plus brefs délais.

Exemple

Un garage assujetti avec une école de conduite (formation = prestation exclue du champ de l'impôt) transfère l'ensemble de l'exploitation à un autre garage qui doit encore être constitué et qui revêtira la forme juridique d'une Sàrl. Le contrat est conclu le 10.12 de l'année précédente et le remise de l'exploitation a lieu le 04.01 avec effet rétroactif des avantages et des risques au 01.01. De plus, le changement de la manière d'apparaître vis-à-vis de tiers sera également effectué au 01.01. L'aliénateur demande sa radiation du registre des assujettis à la TVA au 31.12 de l'année précédente, étant donné qu'après le transfert, il n'exerce plus aucune activité entrepreneuriale. La Sàrl acquérante est inscrite au registre du commerce au 08.02. Son inscription au registre des assujettis à la TVA intervient également au 08.02.

Même si l'acquéreur n'est pas encore inscrit au registre du commerce à la date du transfert, la procédure de déclaration doit impérativement être appliquée dans ce cas parce que la reprise de l'entreprise ou de l'exploitation a déjà eu lieu. Les chiffres d'affaires réalisés entre le 01.01 et le 08.02 doivent être attribués à la société nouvellement créée et c'est à elle qu'il revient de les déclarer. Pour des raisons d'économies administratives, l'AFC autorise dans de tels cas une inscription au registre des assujettis à la TVA au 01.01.

Précision de la pratique (☞ [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

1.3.3 Dans quels cas est-on en présence d'une restructuration? Application obligatoire

~~L'art. 38, al. 1, let. a, LTVA porte sur le traitement d'une restructuration dans le cadre des impôts directs, tandis que l'art. 38, al. 1, let. b, LTVA règle le traitement d'un transfert selon le droit civil dans le cadre d'une restructuration. Les deux lettres peuvent donc s'appliquer. La procédure de déclaration est obligatoire quand les conditions des lettres a et/ou b sont remplies.~~

3.1 Généralités

Les critères suivants doivent être remplis **cumulativement** pour qu'il y ait un cas d'application obligatoire :


- assujettissement des deux parties (☞ ch. 2),
- transaction entre personnes étroitement liées ou dépassement de la limite de 10 000 francs fixée pour le montant d'impôt calculé sur le prix de vente déterminant,
- transfert de patrimoine dans le cadre d'une **restructuration sans incidence fiscale au sens des art. 19 ou 61 LIFD** (art. 38, al. 1, let. a, LTVA; ☞ ch. 3.2) ou **transfert d'un patrimoine ou d'une part de patrimoine** (art. 38, al. 1, let. b, LTVA; ☞ ch. 3.3).

Les deux dispositions de l'art. 38, al. 1, LTVA peuvent donc s'appliquer. La procédure de déclaration est obligatoire si les conditions des let. a et/ou b sont remplies.

Pour l'application de la procédure de déclaration obligatoire, il est sans objet de savoir si le complexe patrimonial transféré est partiellement ou entièrement composé d'actifs dont l'aliénation serait exclue du champ de l'impôt si la procédure de déclaration ne s'appliquait pas. Entre tiers indépendants, la condition est toutefois que le montant de l'impôt dépasse la limite de 10 000 francs (☞ ch. 3.4).

Si la société (aliénateur) est liquidée et/ou radiée du point de vue du droit fiscal ou civil après le transfert de patrimoine, toutes les valeurs patrimoniales transférées doivent être incluses dans la procédure de déclaration. Dans les cas où des actifs non nécessaires à l'exploitation sont transférés dans le cadre d'un transfert d'entreprise (par ex. en lien avec une séparation au sens de l'art. 61, al. 1, let. b, LIFD ou la cession d'un fonds de commerce à un tiers indépendant), ces derniers peuvent être exclus de la procédure de déclaration. L'exclusion de la procédure de déclaration a pour conséquence que l'aliénateur doit déclarer et décompter l'aliénation de ces actifs non nécessaires à l'exploitation en tant que prestation exclue du champ de l'impôt, en tant que prestation imposable ou en tant que prestation que l'assujetti a choisi de soumettre à l'impôt via l'option.

Lors d'une aliénation entre membres d'un même groupe TVA, il ne peut pas y avoir un cas d'application obligatoire de la procédure de déclaration, puisqu'il s'agit d'opérations non imposables, internes au groupe (☞ des informations complémentaires sont données dans l'Info TVA Imposition de groupe).

Modification d'une pratique actuelle suite à l'examen de la pratique par l'AFC (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle,  [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).



1.3.1-3.2 Dans quels cas est-on en présence d'une restructuration selon la LIFD? Restructuration sans incidence fiscale au sens des art. 19 ou 61 LIFD

On est en présence d'une restructuration au sens de l'[art. 38, al. 1, let a, LTVA](#) lorsque la cession a lieu sans incidence fiscale conformément aux principes des impôts directs et que les dispositions-conditions des art. 19 LIFD (personnes physiques) ou 61 LIFD (personnes morales) sont remplies.

Dans le cas d'une restructuration sans incidence fiscale, les modalités du transfert au sens du droit civil (selon les dispositions du code civil et du code des obligations ou selon celles de la LFus) n'ont aucune importance. L'art. 38, al. 1, let. a, LTVA peut s'appliquer par analogie au transfert d'une exploitation dans le cadre d'une succession ou d'une donation.

Si, dans le cadre d'une restructuration, des réserves latentes ne sont pas entièrement transférées sans incidence fiscale, c'est-à-dire que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu ou les bénéfices sont relevées mais restent inférieures à la valeur marchande, cette opération est néanmoins considérée comme une restructuration sans incidence fiscale au sens de l'art. 38, al. 1, let. a, LTVA.

Si le délai de blocage n'est pas respecté (art. 19, al. 2, ou art. 61, al. 2 ou 4, LIFD), la procédure de déclaration n'est pas annulée rétroactivement.

 En présence d'un ruling approuvé par les autorités fiscales et faisant état d'une restructuration sans incidence fiscale au sens des art. 19 ou 61 LIFD, il convient de présumer un cas d'application obligatoire de la procédure de déclaration dès lors que les deux parties sont assujetties à la TVA. Puisqu'il s'agit dans la majorité des cas de transactions entre des personnes étroitement liées (art. 3, let. h, LTVA), il ne sera en général pas nécessaire de vérifier si la limite pour le montant de l'impôt est dépassée ( ch. 3.4).

Lorsque, dans le cadre d'une séparation au sens de l'art. 61, al. 1, let. b, LIFD menée en deux étapes ou selon l'ancien droit, l'exploitation a été transférée d'une société mère à une société fille, si des participations dans la société fille sont distribuées peu après aux détenteurs des participations de la société mère, cette distribution ne constitue pas un chiffre d'affaires assujetti à la TVA (analyse économique de la structure finale); la procédure de déclaration ne peut pas s'appliquer à la distribution et il n'est pas nécessaire de déclarer une prestation exclue du champ de l'impôt.


Exemples d'opérations relevant du droit fiscal de restructurations sans incidence fiscale :

- *fusion de deux entreprises individuelles en une société en nom collectif; la fortune commerciale est transférée à la valeur comptable dans la société en nom collectif (art. 19, al. 1, let. a, LIFD) ;*
- *l'entreprise individuelle Heinz Müller Menuiserie et peinture transfère l'ensemble de son exploitation à la valeur comptable dans la société Müller Sàrl, nouvellement fondée (art. 19, al. 1, let. b, LIFD) ;*
- *séparation de la partie distincte de l'exploitation «Peinture» de Constructions SA et transfert dans la nouvelle société Müller Peinture Sàrl (art. 61, al. 1, let. b, LIFD) ;*

- ~~vente de plusieurs véhicules d'exploitation à leur valeur comptable à une société fille contrôlée à 100 % (art. 61, al. 1, let. d, LIFD) ;~~
- ~~transfert de la division informatique à la valeur comptable à une société sœur (art. 61, al. 3, LIFD) ;~~
- transfert de l'ensemble d'un patrimoine ou d'une part de patrimoine d'une personne physique assujettie (entreprise individuelle) aux héritiers légaux ou à la communauté héréditaire ;
- donation de l'ensemble d'un patrimoine ou d'une part de patrimoine par une personne physique à une personne proche (conjoint, enfant, etc.).

~~Dans le cas d'une restructuration sans incidence fiscale, les modalités du transfert (selon les dispositions du code civil et du code des obligations ou selon celles de la LFus) n'ont aucune importance.~~

~~Dans le cas de restructurations sans incidence fiscale, l'AFC accepte la déclaration des valeurs comptables conformément aux principes des impôts directs (art. 19 ou 61 LIFD) par souci de simplification. Le ch. 5.1.2 demeure réservé.~~

Modification d'une pratique actuelle suite à l'examen de la pratique par l'AFC (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle,  [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

1.3.2 3.3 Y a-t-il aliénation de tout ou partie d'un patrimoine dans le cadre d'une fondation, d'une liquidation, d'une restructuration, de la cession d'un fonds de commerce ou de transactions selon la LFus? Aliénation de l'ensemble d'un patrimoine ou d'une part de patrimoine


Définition des expressions «ensemble du patrimoine» et «part de patrimoine»

~~Il convient de considérer les valeurs patrimoniales à vendre du point de vue de l'aliénateur~~ Pour déterminer si l'on est en présence d'un transfert de l'ensemble du d'un patrimoine ou d'une part du de patrimoine au sens de l'art. 38, al. 1, let. b, LTVA, il convient d'adopter le point de vue de l'aliénateur et de considérer les valeurs patrimoniales visées par la cession. Par exemple, lors de la liquidation d'une entreprise dont l'ensemble du patrimoine est vendu à plusieurs personnes, il faut vérifier pour chaque vente si c'est une part de patrimoine qui est vendue.

~~Si les conditions visées aux art. 19 ou 61 LIFD ne sont pas remplies, on est malgré tout en présence d'une restructuration selon l'art. 38, al. 1, let. b, LTVA lorsque tout ou partie d'un patrimoine est aliéné(e).~~

Les conditions d'une restructuration sont également remplies lorsque la forme juridique, le détenteur d'une société de personnes, l'envergure ou les activités d'une entreprise changent complètement ou en partie.

L'**ensemble du patrimoine** comprend tous les **actifs nécessaires à l'exploitation** d'une entreprise ~~d'une personne assujettie~~ (peu importe que ces actifs soient utilisés ou non pour fournir des prestations imposables).


 Si uniquement des actifs non nécessaires à l'exploitation (par ex. liquidités ou immeubles de placement) demeurent dans la société aliénatrice, l'AFC considère néanmoins qu'il y a aliénation de l'ensemble du patrimoine.

Par **part de patrimoine** au sens de l'[art. 38, al. 1, let. b, LTVA](#), on entend – par analogie avec la définition d'une partie distincte d'exploitation dans le domaine de l'impôt fédéral

direct (☞ circulaire n° 5a de l'AFC du 1^{er} ~~juin 2004~~ février 2022) – la plus petite unité d'une entreprise viable par elle-même ([art. 101 OTVA](#)). Les éléments suivants indiquent qu'on est en présence d'une part de patrimoine:

- l'unité d'une entreprise fournit des prestations sur le marché ou à des entreprises étroitement liées;
- l'unité d'une entreprise dispose de personnel;
- le coût du personnel par rapport aux recettes est conforme à l'usage.

Il n'y a pas d'aliénation d'une partie distincte d'exploitation ou d'une part de patrimoine lorsque, par exemple, un entrepôt ou un poste de moyens d'exploitation est vendu pour cause de renouvellement de ces éléments. ~~Ma~~ Cependant, si les conditions énoncées au [ch. 2 ss ch. 5](#) sont remplies, la procédure de déclaration peut être appliquée de manière **facultative**.

 ~~En cas de transactions effectuées selon les dispositions de la loi sur la fusion, l'AFC accepte la déclaration des valeurs comptables (en cas de fusion ou de scission) ou du prix d'achat convenu (en cas de transfert de patrimoine au sens de l'art. 69 LFus) par souci de simplification. Le [ch. 5.1.2](#) demeure réservé. Les transferts de patrimoines dans leur ensemble ou de parts de patrimoines qui ne sont pas sans incidence fiscale conformément aux art. 19 ou 61 LIFD ont souvent lieu entre tiers indépendants. Il faut garder à l'esprit que, dans ces cas, la limite de 10 000 francs pour le montant de l'impôt doit être dépassée (☞ [ch. 3.4](#)).~~

Précision de la pratique (☞ [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

3.4 Calcul de la limite de 10 000 francs pour le montant d'impôt sur le prix de vente convenu entre tiers indépendants

Si le patrimoine n'est pas transféré à une personne étroitement liée (art. 3, let. h, LTVA), il faut vérifier si l'impôt sur le prix de vente, calculé au taux légal, dépasse 10 000 francs. Si cette limite n'est pas franchie et s'il ne s'agit pas d'une transaction entre personnes étroitement liées, la procédure de déclaration ne s'applique pas obligatoirement. En règle générale, elle peut toutefois être appliquée de manière facultative (☞ [ch. 5](#)).


Le **prix de vente** déterminant pour le calcul au sens de l'art. 38 LTVA **comprend en principe tous les actifs (à leur valeur vénale), qu'ils soient inscrits ou non au bilan**. Le calcul se base donc sur le prix d'achat convenu dans le contrat. On notera cependant que le prix de vente peut différer du prix d'achat contractuel, car il est possible que des dettes (par ex. contreparties) aient encore été compensées. Ces positions doivent être ajoutées au prix d'achat convenu.

Si l'impôt calculé au taux applicable (taux normal ou taux réduit) sur le prix d'achat convenu (voir les explications ci-dessus) dépasse 10 000 francs, l'AFC estime que le critère du dépassement de la limite pour le montant de l'impôt est rempli. Dans un tel cas, il sera éventuellement possible de prouver, grâce à des documents supplémentaires, que le montant de l'impôt n'atteint pas 10 000 francs si on exclut de la base de calcul la partie du prix d'achat correspondant à des actifs dont l'aliénation n'est pas soumise à la TVA ou est exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, LTVA. À cette fin, les réserves latentes constituées sur les biens inscrits au bilan doivent – si possible – être attribuées aux actifs correspondants: elles partageront le sort fiscal de ces actifs. Les valeurs patrimoniales qui ne sont pas inscrites au bilan doivent être examinées individuellement et traitées conformément à leur qualification fiscale.

Des prestations exclues du champ de l'impôt se retrouvent par exemple dans le cas des transferts de patrimoine suivants :

- en cas d'aliénation de droits de participation (par ex. aliénation d'actions), puisque ces prestations sont exclues du champ de l'impôt selon l'art. 21, al. 2, ch. 19, let. e, LTVA ;
- en cas d'aliénation de biens mobiliers usagés, utilisés exclusivement pour la réalisation de prestations exclues du champ de l'impôt selon l'art. 21, al. 2, LTVA (art. 21, al. 2, ch. 24, LTVA) ;
- en cas d'aliénation de biens immobiliers qui sont exclus du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA.

Le goodwill doit en principe être qualifié de prestation de services imposable selon l'art. 3, let. e, ch. 1, LTVA. Si toutefois, sur le plan économique, le goodwill a été constitué grâce à une prestation exclue du champ de l'impôt, il doit également être considéré comme étant exclu du champ de l'impôt. S'il ne peut pas être attribué à une partie concrète de l'exploitation, il est possible de le répartir proportionnellement. Cette répartition doit fournir un résultat approprié.

Modification d'une pratique actuelle suite à l'examen de la pratique par l'AFC (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle,  [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

1.3.3 4 Est-on en présence d'un changement Changement de la forme juridique (transformation) selon la LFus?


Si une société procède à un changement de forme juridique tel que prévu dans la LFus (transformation), cela ne conduit pas à un changement de sujet fiscal. La procédure de déclaration ne s'applique donc pas. La société conserve son n° TVA (n° IDE CHE-XXX.XXX.XXX), son mode de décompte (prestations convenues ou reçues) et, sa méthode de décompte (~~décompte effectif ou au moyen~~ méthode effective ou méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires), ~~ainsi que ses éventuelles options.~~
~~Toute modification de la forme juridique doit être annoncée à l'AFC avec un extrait du registre du commerce pour que les changements nécessaires puissent être apportés au registre des assujettis à la TVA.~~

Une récapitulation vue d'ensemble de toutes les transactions admises dans la LFus figure au ch. 6.2 ch. 10.

1.3.4 Y a-t-il transfert de tout ou partie d'un patrimoine?

~~Cette question sera examinée sous l'angle de l'aliénateur et en considérant les valeurs patrimoniales visées par la cession. Si, par exemple, l'ensemble du patrimoine d'une entreprise est vendu à différentes personnes dans le cadre de la liquidation de cette entreprise, il faut examiner, pour chaque cession, si une partie de patrimoine est cédée.~~

~~La **totalité du patrimoine** comprend tous les actifs de l'entreprise de l'assujetti (indépendamment du fait qu'ils soient utilisés ou non pour la réalisation de prestations imposables).~~

~~Est réputée comme **partie de patrimoine** au sens de l'art. 38, al. 1, let. b, LTVA, chaque plus petite unité d'une entreprise viable par elle-même (art. 101 OTVA), cela par analogie à la définition utilisée pour l'impôt fédéral direct ( Circulaire n° 5 de l'AFC du 1^{er} juin 2004). Les critères suivants peuvent être utilisés pour la définition d'une partie de patrimoine:~~

- ~~l'unité de l'entreprise fournit des prestations sur le marché ou à des entreprises étroitement liées;~~
- ~~l'unité de l'entreprise dispose de son propre personnel;~~
- ~~les charges de personnel sont en rapport avec les recettes.~~

-
Lors de la vente d'un entrepôt par exemple, on n'est pas en présence d'une partie de patrimoine au sens de ce qui précède. Dès lors que les conditions énumérées aux ch. 2 ss sont satisfaites, la procédure de déclaration facultative peut toutefois être appliquée.

2.5 Procédure de déclaration Application facultative

2.1 5.1 Dans quels cas la procédure de déclaration peut elle être appliquée de manière facultative? Généralités

(art. 104 OTVA)

Si les conditions du ch. 1 ch. 3 ci-dessus ne sont pas remplies, la procédure de déclaration n'est pas obligatoire. ~~La procédure de déclaration~~ Elle peut toutefois être appliquée de manière facultative ~~à la demande de l'aliénateur~~ lorsque si les deux parties sont ou deviennent assujetties (~~ch. 1.2 ch. 2~~), et:

- si des immeubles ou des parts d'immeubles sont transférés (art. 104, let. a, OTVA) ou
- s'il existe des intérêts importants (art. 104, let. b, OTVA).

 Si la TVA figure ouvertement sur la facture ou le contrat de vente (art. 3, let. k, LTVA), l'application de la procédure de déclaration facultative est exclue (art. 27, al. 1, LTVA).

 L'application de la procédure de déclaration facultative doit être mentionnée sur la facture ou le contrat de vente (art. 103 OTVA; le ch. 7.1 contient de plus amples explications à ce sujet).

2.2 5.2 Comment des Transferts d'immeubles ou des parts d'immeubles sont-ils transférés?


~~Les possibilités suivantes sont à disposition pour le transfert d'immeubles ou de parts d'immeubles (le sol ne fait jamais partie de la contre-prestation [art. 24, al. 6, let. c, LTVA]).~~

2.2.1 5.2.1 Transfert avec procédure de déclaration

(ch. 6.1)

-
~~Le transfert d'immeubles ou de parts d'immeubles peut être effectué au moyen de la procédure de déclaration (art. 104, let. a, OTVA)~~ La procédure de déclaration peut être appliquée au transfert d'immeubles ou de parts d'immeubles.


~~L'AFC part du principe que l'option (ou les options) pour l'imposition conformément à l'art. 22 LTVA concernant des immeubles ou parts d'immeubles transférés avec procédure de déclaration, s'applique(nt) également à l'acquéreur au moment du transfert.~~


 L'AFC recommande de régler l'application de la procédure de déclaration dans le contrat de vente authentifié par un notaire, faute de quoi le transfert (sans la valeur du sol) sera en principe considéré comme une prestation exclue du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA). Le ch. 7.1 contient de plus amples informations à ce sujet.

Modification d'une pratique actuelle suite à l'examen de la pratique par l'AFC (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

2.2.2 5.2.2 Transfert sans procédure de déclaration (vente sous forme d'une de prestation exclue du champ de l'impôt ou au moyen de l'imposition par option)

Si ~~on n'utilise pas~~ la procédure de déclaration facultative n'est pas appliquée, la vente de l'immeuble doit être déclarée comme les autres prestations dans le décompte TVA. ~~En règle générale, cette~~ La prestation (sans la valeur du sol) est considérée comme ~~une prestation~~ exclue du champ de l'impôt ([art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA](#)). L'imposition par option est possible dans le cadre de l'[art. 22 LTVA](#), dès lors que la procédure de déclaration n'est pas appliquée.

 Des informations complémentaires concernant la vente d'immeubles et de parts d'immeubles se trouvent dans l'[Info TVA concernant le secteur Administration, location et vente d'immeubles](#).

 L'[Info TVA Objet de l'impôt](#) contient des informations sur les principes et les conditions pour l'exercice de l'option.

2.3 5.3 Présence d'intérêts importants

~~L'AFC examine de cas en cas, dans quelles circonstances il y a présence d'intérêts importants. La présence d'intérêts importants est, par exemple, admise lors de l'aliénation de valeurs patrimoniales imposables constituées de plusieurs biens et/ou prestations de services qui, du point de vue de l'aliénateur, forment une unité organique. La présence d'une unité organique est en général présumée:~~

- ~~• pour l'ensemble des biens et/ou des prestations de services identiques (ou similaires) d'une entreprise; ou~~
- ~~• pour l'ensemble de différents biens et/ou de prestations de services permettant d'exercer une activité homogène.~~

On est en présence d'un intérêt important pour l'application facultative de la procédure de déclaration lorsqu'il s'agit d'un transfert de patrimoine effectué dans le cadre d'une opération comparable aux cas de transferts de patrimoine cités à l'art. 38, al. 1, LTVA.

On peut citer les exemples suivants (liste non exhaustive):

- restructurations qui ne sont pas sans incidences fiscales au sens des art. 19 ou 61 LIFD ;
- transferts à des tiers indépendants de parts de patrimoine dans le cadre desquels la limite de 10 000 francs pour le montant de l'impôt n'est pas dépassée ;
- aliénation de valeurs patrimoniales constituant une part significative de la somme du bilan en cas de cessation d'activité ou d'opérations de financement (par ex. aliénation d'actifs à des fins de financement).

En outre, les intérêts importants ne peuvent pas être justifiés exclusivement par le montant de la TVA due.

Exemple 1

Madame Müller exploite une pharmacie (entreprise individuelle). Elle décide de cesser son activité entrepreneuriale au 31.12. La société Medi Sàrl exploite aussi une pharmacie dans le village voisin. Comme Medi Sàrl n'est pas intéressée par les locaux de Madame Müller, elle

acquiert uniquement son stock de marchandises. Le contrat de vente est signé le 30.11 et la reprise des marchandises est prévue pour le 01.01 de l'année suivante.

Puisque Madame Müller cesse son activité entrepreneuriale et sera radiée du registre des assujettis à la TVA, l'AFC confirme qu'il existe des intérêts importants au sens de l'art. 104, let. b, OTVA. La procédure de déclaration peut dès lors être appliquée facultativement, pour autant que les documents relatifs à la vente ne mentionnent pas la TVA (art. 27, al. 1, LTVA) mais renvoient à la procédure de déclaration (art. 103 OTVA) et que les deux parties soient assujetties.

Exemple 2

Bus Excursions SA aimerait renouveler sa flotte de véhicules et remplacer ses vieux bus par des bus électriques. À cette fin, elle vend 2/3 de sa flotte à Travel SA pour une contre-prestation de 800 000 francs.

L'AFC estime qu'il n'existe pas d'intérêts importants et refuse l'application de la procédure de déclaration facultative, car il s'agit d'un simple achat de remplacement.

Il faut distinguer ces cas de figure de ceux où des moyens d'exploitation sont aliénés à d'autres sociétés à des fins d'acquisition de capital. Puisque de telles opérations sont susceptibles de modifier durablement la structure du bilan, il peut exister des intérêts importants à l'application de la procédure de déclaration (voir également ☞ exemple 4).

Exemple 3

L'agent fiduciaire Meier (entreprise individuelle) est principalement actif en tant qu'intermédiaire d'assurances au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 18, let. d, LTVA (☞ Info TVA concernant le secteur Assurances), mais il propose également, dans une moindre mesure, des prestations fiduciaires imposables, qu'il décompte avec la TVA. Il décide de cesser son activité entrepreneuriale au 31.12. La fiduciaire Müller et partenaire (société en nom collectif) acquiert l'ensemble des moyens d'exploitation et des dossiers clients de Monsieur Meier au 01.01 de l'année suivante et poursuit l'activité d'intermédiaire d'assurance, ainsi que les prestations fiduciaires, dans les mêmes locaux sous un nouveau nom. Monsieur Meier parvient à la conclusion que, puisque la majeure partie du chiffre d'affaires est issue de prestations exclues du champ de l'impôt, la limite de 10 000 francs pour le montant de l'impôt au sens de l'art. 38, al. 1, LTVA n'est pas atteinte (☞ ch. 3.4) et que, par conséquent, l'application de la procédure de déclaration n'est pas obligatoire.

Puisqu'il y a transfert d'une exploitation, l'AFC considère qu'il existe des intérêts importants et admet la procédure de déclaration dans la mesure où la société reprenante est assujettie, ou le devient suite à la reprise, et où les exigences formelles (voir ☞ exemple 1) sont remplies.

Exemple 4

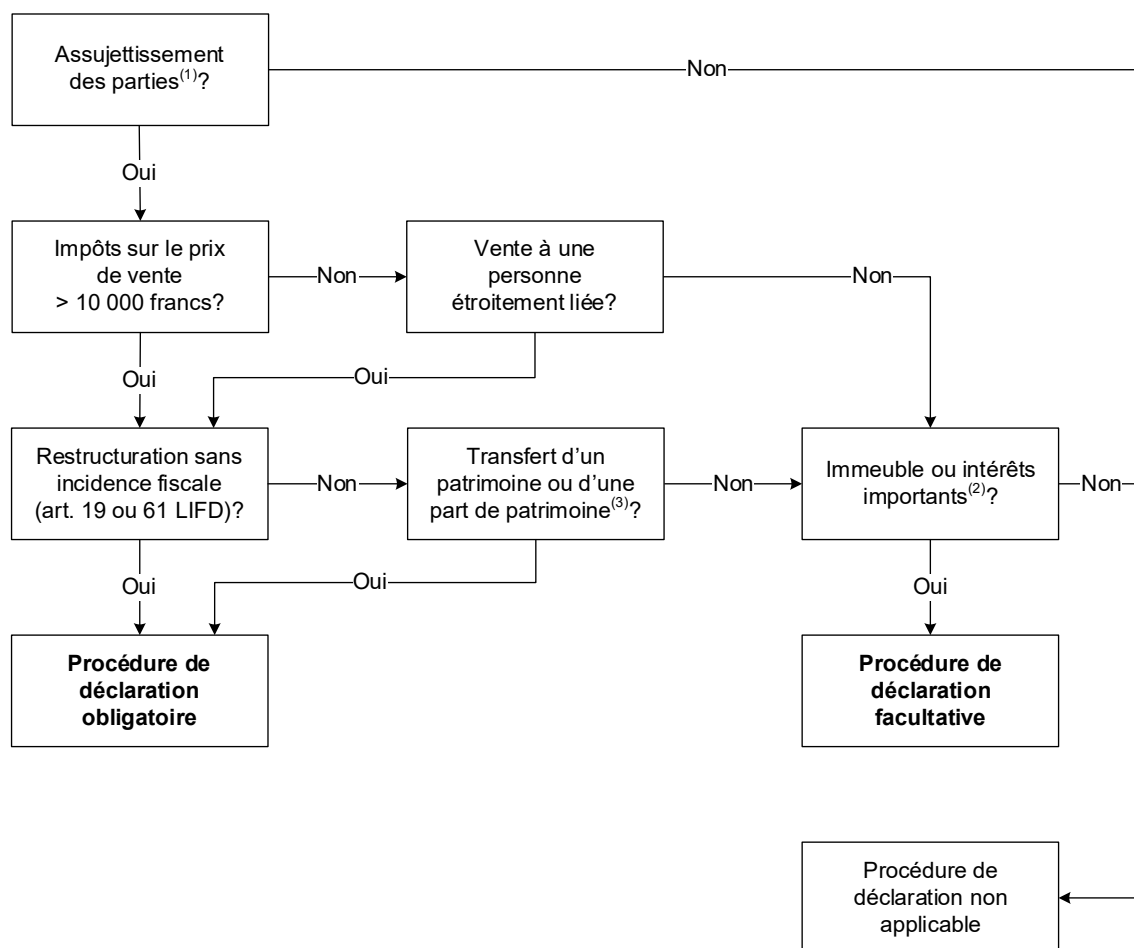
L'entreprise de transports aériens Fly Away SA propose des vols nationaux et internationaux pour des clients privés et professionnels. Ayant besoin d'un nouvel avion, la société décide d'acheter un avion de ligne à turbopropulseur dédouané en Suisse. Pour des raisons actuarielles et financières, après l'achat, l'avion est directement transféré dans une société séparée dont la machine est l'unique valeur patrimoniale. Fly Away SA aimerait appliquer la procédure de déclaration à ce transfert.

Le transfert de l'avion à une société séparée doit être apprécié compte tenu des exigences actuarielles et financières: il s'agit fondamentalement de l'acquisition d'un moyen d'exploitation, qui doit être adaptée à ces exigences au moyen d'ajustements de la structure juridique et opérationnelle. Pour cette raison, l'AFC considère que des intérêts importants existent dans cet exemple concret et, de manière générale, pour les aliénations d'avions et

d'hélicoptères employés pour le transport de personnes ou de matériaux. En revanche, si la vente d'un avion est effectuée par une entreprise active sur le marché dans le domaine du commerce d'avions, de la fabrication d'avions et/ou du leasing d'avions, il ne s'agit pas d'une opération commerciale assimilable à une restructuration qui peut être traitée dans le cadre de la procédure de déclaration.

Précision de la pratique ( [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

3-6 Arbre décisionnel



- (1) Cette condition est aussi remplie lorsque l'acquéreur ne devient assujettis que par la reprise (art. 102 OTVA)
- (2) À la demande de l'aliénateur (art. 104, let. b, OTVA)
- (3) Dans le cadre d'une fondation, d'une liquidation, d'une restructuration, de la cession d'un fonds de commerce ou d'une opération juridique réglée par la Lfus

4-7 Déroulement de la procédure de déclaration

~~Si les conditions selon le ch. 1 sont remplies ou si l'aliénateur demande l'application de la procédure de déclaration facultative selon le ch. 2, le formulaire n° 764 doit être remis à l'AFC. En cas de doute, l'état des faits peut être soumis à l'examen de l'AFC avec les documents nécessaires (par ex. contrats, inventaires, documents d'évaluation).~~

7.1 Moment de la déclaration

La déclaration doit être effectuée dans le cadre du décompte ordinaire de la TVA, pendant la période de décompte au cours de laquelle la transaction patrimoniale a été exécutée (art. 38, al. 3, LTVA). Le mode de décompte choisi par l'aliénateur (art. 39 LTVA) est sans objet pour déterminer le moment de l'annonce de la procédure de déclaration.

- En cas de restructuration selon la LFus, la date d'inscription de la transaction au registre du commerce est considérée comme la date de la transaction patrimoniale ;
- si la transaction est effectuée sans application de la LFus, il convient de se référer aux contrats pour déterminer la date de transfert déterminante ;
- pour les transferts d'immeubles ou de parts d'immeubles, on se fonde en principe sur la date de l'inscription au registre foncier.

L'application de la procédure de déclaration facultative (art. 104 OTVA) est admise même si la facture ne la mentionne pas (art. 103 OTVA) tant que

- l'impôt n'est pas mentionné dans la facture (art. 27, al. 1, LTVA) ;
- le décompte est remis dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte au cours de laquelle la transaction a été exécutée (art. 71 LTVA) ; et
- le formulaire n° 764 signé valablement par les deux parties est remis en même temps que le décompte susmentionné.

Une éventuelle prolongation du délai de remise du décompte (art. 71 LTVA) s'applique également à l'application de la procédure de déclaration. La procédure de déclaration facultative peut dès lors être annoncée jusqu'à la première remise du décompte pour le mois, le trimestre ou le semestre au cours duquel la transaction a été exécutée.

Si le montant de l'impôt pour la période de décompte concernée est déterminé à titre provisoire par l'AFC dans les limites de son pouvoir d'appréciation (estimation conformément à l'art. 86, al. 2, LTVA), la procédure de déclaration facultative ne peut plus être appliquée, même si le décompte ordinaire est remis par la suite. De même, la remise ultérieure d'une correction du décompte ou d'un décompte rectificatif au sens de l'art. 72 LTVA n'est pas acceptée pour l'application de la procédure de déclaration facultative visée à l'art. 104 OTVA.

Toutefois, si l'on est en présence d'une procédure de déclaration obligatoire (art. 38, al. 1, LTVA) ou si, dans le cas d'une procédure de déclaration facultative, la facture ou le contrat mentionne la procédure de déclaration, la correction doit être effectuée dans le délai de finalisation (art. 72, al. 1, LTVA) avec la remise du décompte rectificatif (concordance annuelle). Si elle concerne une période fiscale pour laquelle le délai de finalisation est déjà échu, la correction doit être effectuée au moyen de la remise d'un décompte de rectification (art. 72, al. 2, LTVA), pour autant que la période fiscale concernée ne soit pas encore prescrite ou qu'elle ne soit pas entrée en force d'une autre manière (art. 43 LTVA).

Exemple

La société Hans Immo SA (méthode de décompte effective) vend son bien immobilier commercial sis rue Exemple 145, à Exempleville, à la société Waro Négoce SA. Jusqu'à la vente, Waro Négoce SA était l'unique locataire du bien immobilier. Jusqu'à cette date, Hans Immo SA avait opté pour l'imposition de la mise en location du bien immobilier (art. 22, al. 1, LTVA). Le contrat de vente a été authentifié par un notaire le 15.01. L'inscription au registre foncier a eu lieu directement à la suite de l'authentification.

Variante 1: le contrat de vente authentifié par un notaire ne mentionne pas l'application de la procédure de déclaration facultative

Dans ce cas, l'AFC considère en principe qu'il s'agit d'un transfert d'immeuble exclu du champ de l'impôt. Puisque la mise en location du bien immobilier avait fait l'objet d'une imposition par option, il y a un changement d'affectation (art. 31 LTVA). En revanche, si la déclaration ordinaire est effectuée dans les délais (sous le chiffre 225) et si le formulaire n° 764, **signé valablement par les deux parties**, est remis en même temps, l'AFC admet l'application de la procédure de déclaration facultative même si la mention correspondante fait défaut dans le contrat. Si l'AFC a accordé une prolongation de délai pour la remise de la période de décompte déterminante, cela n'est pas préjudiciable à l'application de la procédure de déclaration.

Variante 2: le contrat de vente authentifié par un notaire mentionne la procédure de déclaration

Si le contrat de vente authentifié par un notaire mentionne la procédure de déclaration, la déclaration doit être effectuée pendant la période de décompte au cours de laquelle l'inscription au registre foncier a eu lieu. Si la déclaration n'a pas été effectuée dans le décompte correspondant, cela doit être corrigé au sens de l'art. 72, al. 1 ou 2, LTVA, au moyen d'un décompte de rectification ou d'un décompte rectificatif (concordance annuelle).

Modification d'une pratique actuelle suite à l'examen de la pratique par l'AFC (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

7.2 Déclaration dans le décompte ordinaire

7.2.1 Prix de vente à déclarer

Le prix de vente des éléments du patrimoine devant être cédés doit être déclaré sous le **chiffre 200** du formulaire de décompte (total des contre-prestations) et il sera déduit du montant des contre-prestations sous le **chiffre 225** de ce même formulaire.

Le **prix de vente** déterminant pour la déclaration au sens de l'art. 38 LTVA **inclut en principe tous les actifs à leur valeur vénale, qu'ils soient inscrits au bilan ou non**. Dans les transactions entre tiers indépendants, le prix de vente correspond en principe au **prix d'achat convenu**. Il convient de noter que le prix de vente peut différer du prix d'achat convenu contractuellement si des dettes (par ex. autres contreparties) ont été compensées. Ces positions doivent être ajoutées au prix d'achat.

En revanche, en cas de transfert de patrimoine dans le cadre d'une restructuration sans incidence fiscale entre personnes étroitement liées au sens de l'art. 19 ou 61 LIFD, les **actifs** peuvent en principe être déclarés **conformément au bilan de transfert** ([ch. 7.2.4](#)).

7.2.2 Prix d'achat variable au moment de la transaction patrimoniale

Si le prix d'achat définitif ne peut pas encore être déterminé au moment de la transaction patrimoniale, il s'agit d'en estimer le montant approximatif et de déclarer ce montant pendant la période de décompte au cours de laquelle la transaction patrimoniale a été exécutée ([ch. 7.1](#)). Le calcul de l'estimation doit être remis avec le formulaire n° 764.

Si l'estimation approximative se révèle être trop basse, la différence doit être déclarée, une fois le dernier paiement (résiduel) encaissé, au moyen de la remise d'un décompte de rectification pour la période de décompte au cours de laquelle la transaction patrimoniale a

été initialement déclarée, pour autant que la période fiscale concernée ne soit pas encore prescrite ou qu'elle ne soit pas entrée en force d'une autre manière (art. 43 LTVA).

Exemple:

La société Müller SA vend le département de menuiserie de son entreprise à un tiers indépendant. Le prix d'achat convenu correspond à 10 % du chiffre d'affaires réalisé au cours des trois années à venir. Les paiements sont versés chaque année, après la clôture des comptes. Le chiffre d'affaires total réalisé au cours des trois années passées s'élève à 3 millions de francs.

On peut donc partir du principe que le prix d'achat s'élèvera à 300 000 francs environ. Ce prix d'achat doit être déclaré sous le chiffre 200 et déduit sous le chiffre 225. Le calcul détaillé du prix d'achat sur la base des chiffres d'affaires doit être remis avec le formulaire n° 764.

Première définition d'une pratique suite à un arrêt d'un tribunal concernant une pratique que l'AFC n'a pas définie (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

7.2.3 Réduction a posteriori du prix d'achat convenu

Si un prix d'achat convenu est réduit a posteriori ou si une estimation approximative au sens du ch. 7.2.2 se révèle trop élevée, un décompte de rectification peut être remis pour la période de décompte au cours de laquelle la transaction patrimoniale a été déclarée en son temps. Les éventuelles compensations sur le prix d'achat dû (par ex. avec des contreparties) ne sont toutefois pas considérées comme une réduction du prix d'achat. Les corrections ne sont possibles que jusqu'à l'entrée en force (art. 43 LTVA) de la période fiscale concernée.

Première définition d'une pratique suite à un arrêt d'un tribunal concernant une pratique que l'AFC n'a pas définie (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

7.2.4 Aliénation à la valeur comptable entre personnes étroitement liées

Si un transfert de patrimoine sans incidence fiscale entre personnes étroitement liées est effectué à la valeur comptable ([ch. 3.2](#)), l'AFC accepte, pour simplifier, que la valeur comptable soit déclarée comme prix de vente, conformément aux principes des impôts directs (art. 19 ou 61 LIFD). Le ch. 8 demeure réservé. Une date de référence choisie pour l'évaluation, située dans le passé, peut remonter jusqu'à 6 mois et n'est pas déterminante pour la détermination de la date de transfert pertinente pour la TVA ([ch. 7.1](#)).

Il faut inclure dans la déclaration les postes du bilan dont l'aliénation peut être qualifiée de prestation au sens de l'art. 18, al. 1, LTVA. Le fait que la prestation soit imposable ou exclue du champ de l'impôt n'a pas d'importance.

Exemple

La société Müller SA transfère le département de menuiserie de son entreprise à sa société fille Müller Fille SA, nouvellement constituée. La transaction se fonde sur les valeurs comptables.

Bilan du transfert aux valeurs comptables (en milliers de francs)			
Actifs circulants			Capital étranger à court terme
<u>Liquidités</u>	- -	90	<u>Engagements résultant de I + ps</u>
<u>Créances provenant de I + ps</u>	110 -	-	150
<u>Ducreire</u>	- 10	100	Capital étranger à long terme
<u>Stocks de matériel</u>	- -	140	<u>Dettes bancaires</u>
			180
Total actifs circulants	- -	330	Total capital étranger
			330
Actifs immobilisés			Fonds propres
<u>Mobilier/outils</u>	- -	130	<u>Capital-actions</u>
<u>Véhicules</u>	- -	50	200
<u>Titres</u>	- -	20	
Total actifs immobilisés	- -	200	Total fonds propres
			200
Total du bilan	- -	530	Total du bilan
			530

Les positions suivantes ne doivent en règle générale pas être prises en compte dans la déclaration:

- liquidités,
- créances provenant de livraisons (L) et de prestations de services (PS) (y c. le ducreire : ch. 7.4),
- comptes de régularisation d'actifs (écritures transitoires),
- prêts en espèces et prêts actifs,
- d'autres positions similaires sont possibles.

Dans le présent exemple, il faudra donc déclarer comme valeur vénale 340 000 francs sous le chiffre 225 du décompte (stocks de matériel 140 000 francs et l'ensemble des actifs immobilisés 200 000 francs).

Modification d'une pratique actuelle suite à l'examen de la pratique par l'AFC (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

4.1 Qu'est-ce qui doit être déclaré au moyen du formulaire de décompte?

La déclaration doit être effectuée dans le cadre du décompte TVA portant sur la période de décompte au cours de laquelle le transfert de patrimoine a eu lieu. La valeur vénale des éléments du patrimoine devant être cédés doit être déclarée sous chiffre 200 du formulaire de décompte (total des contre-prestations) et elle sera déduite à nouveau du montant des contre-prestations sous chiffre 225 dudit formulaire de décompte.

Exemple

Dans le cadre du décompte selon l'exemple 3 (ch. 1.1), les montants suivants doivent être déclarés:

sous chiffre 200 du formulaire de décompte: CHF 1 100 000;

sous chiffre 225 du formulaire de décompte: CHF 1 100 000.

 Si une aliénation est effectuée à la valeur comptable en faveur d'une personne étroitement liée (~~cf. ch. 1~~), l'AFC accepte, dans le sens d'une simplification, que la valeur comptable soit déclarée conformément aux principes des impôts directs (art. 19 et 61 LIFD). Le ~~ch. 5.1.2~~ demeure réservé.

4.2.7.3 Quel formulaire supplémentaire doit-il être remis? Formulaire n° 764 à remettre en plus du décompte TVA

Le formulaire n° 764 ~~et les annexes requises~~ doit/doivent être remis en tant ~~que qu'~~éléments faisant partie du décompte TVA (~~cf. ch. 6.3~~). ~~Ce formulaire peut être remis préalablement au décompte TVA ou avec celui-ci.~~ En présence de plusieurs transferts de patrimoine, il y a lieu de remplir un formulaire ~~doit être rempli pour chaque~~ par transfert. Le formulaire n° 764 peut être téléchargé sur le site Internet de l'AFC (www.estv.admin.ch).

Le formulaire n° 764 doit être entièrement complété. Lors du transfert d'immeubles et de parts d'immeubles, la page 3 du formulaire n° 764 doit également être complétée. La remise du formulaire relève de la responsabilité de l'aliénateur.

~~Pour les personnes morales, la date du transfert de patrimoine est généralement la date de l'inscription au registre du commerce. Pour les sociétés de personnes et les raisons individuelles, c'est la date du contrat correspondant. Pour les transferts d'immeubles ou de parts d'immeubles, c'est la date de l'inscription au registre foncier.~~

~~Une éventuelle date, en ce qui concerne la valeur des éléments du patrimoine transférés, fixée dans le passé par les parties ne sera pas prise en considération au niveau fiscal pour déterminer la date de l'aliénation.~~

~~L'application de la procédure de déclaration doit être mentionnée sur les documents relatifs à l'aliénation (factures, contrats, etc.). En revanche, aucun impôt ne doit y figurer (art. 103 OTVA).~~

À joindre:

~~Lors de l'aliénation d'une part de l'entreprise ou de la procédure de déclaration facultative:~~

~~Une récapitulation des biens et des services aliénés, avec les montants facturés, est à joindre. Ces biens et ces services feront l'objet d'une répartition entre prestations imposables et prestations exclues du champ de l'impôt (~~cf. ch. 5.1~~).~~

~~Lors de l'aliénation de l'ensemble d'une entreprise:~~

~~Le bilan du transfert correspondant à la valeur comptable est à joindre.~~

~~Lors du transfert d'immeubles ou de parts d'immeubles:~~

~~Lors du transfert d'immeubles ou de parts d'immeubles, une récapitulation de leurs affectations respectives (c.-à-d. location avec ou sans imposition par option, propre utilisation dans le cadre de l'entreprise, etc.) est à joindre.~~

Les documents suivants doivent aussi être remis :

- les contrats en lien avec le transfert de patrimoine (par ex. contrat de vente ou de transfert de patrimoine) ;
- le bilan du transfert aux valeurs comptables ou toute autre liste des biens et des prestations de services aliénés.

Exemple

~~Dans le cadre de l'aliénation selon l'exemple 3 (☞ ch. 1.1), les montants suivants doivent être déclarés au ch. 4 du formulaire n° 764:
valeur vénale des éléments du patrimoine devant être cédés: CHF 1 100 000;
prix de vente: CHF 525 000.~~

☞ Si une aliénation est effectuée à la valeur comptable en faveur d'une personne étroitement liée (☞ ch. 1), l'AFC accepte, dans le sens d'une simplification, que la valeur comptable soit déclarée conformément aux principes des impôts directs (art. 19 et 61 LIFD). Le ch. 5.1.2 demeure réservé.

7.4 Changement de mode ou de méthode de décompte dans le cadre de la procédure de déclaration au moment de la transaction patrimoniale

Les explications ci-après s'appliquent au cas où des créances ouvertes provenant de livraisons et de prestations de services (débiteurs) ou des engagements résultant de livraisons et de prestations de services (créanciers) sont repris à l'occasion d'un transfert de patrimoine. Cela peut notamment être le cas lors d'une fusion, d'une division ou d'une séparation.

En cas de changement de mode ou de méthode de décompte, les règles applicables au traitement fiscal des créances provenant de livraisons et de prestations de services (débiteurs) et des engagements résultant de livraisons et de prestations de services (créanciers) sont en principe les mêmes que celles qui seraient applicables si aucune transaction patrimoniale par procédure de déclaration n'avait eu lieu.

Si l'aliénateur et l'acquéreur appliquent la même méthode de décompte (méthode effective, TDFN ou TaF) et le même mode de décompte (contre-prestations convenues ou reçues), aucune mesure ni correction n'est requise.

Première définition d'une pratique suite à un arrêt d'un tribunal concernant une pratique que l'AFC n'a pas définie (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle, ☞ [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

7.4.1 Changement de mode de décompte

En cas de changement de mode de décompte (art. 39 LTVA), les créances provenant de livraisons et de prestations de services (débiteurs) et les engagements résultant de livraisons et de prestations de services (créanciers) transférés au moment de la transaction doivent être traités comme suit:

Mode de décompte		Mesures de correction
Aliénateur	Acquéreur	
De	À	
<u>Contre-prestations reçues</u>	<u>Contre-prestations convenues</u>	<p>Débiteurs L'acquéreur décompte les postes débiteurs au cours de la première période de décompte suivant la transaction (art. 106, al. 1, let. a, OTVA).</p> <p>Créanciers L'acquéreur fait valoir l'impôt préalable sur les postes créanciers dans le cadre de l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable au cours de la première période de décompte suivant la transaction (art. 106, al. 1, let. b, OTVA). Il n'est pas possible de déduire l'impôt préalable si les décomptes sont établis selon la méthode TDFN ou des TaF.</p>
<u>Contre-prestations convenues</u>	<u>Contre-prestations reçues</u>	<p>Débiteurs L'acquéreur déduit les postes débiteurs (diminution du chiffre d'affaires) au cours de la première période de décompte suivant la transaction (art. 106, al. 2, let. a, OTVA).</p> <p>Créanciers L'acquéreur annule la déduction de l'impôt préalable sur les postes créanciers au cours de la première période de décompte suivant la transaction (art. 106, al. 2, let. b, OTVA). Il n'est pas possible de déduire l'impôt préalable si les décomptes sont établis selon la méthode des TDFN ou des TaF.</p>

Première définition d'une pratique suite à un arrêt d'un tribunal concernant une pratique que l'AFC n'a pas définie (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

7.4.2 Changement de méthode de décompte

En cas de changement de méthode de décompte, le mode de décompte choisi (art. 40, al. 1 et 2, LTVA) détermine le moment de la naissance de la créance fiscale et, partant, le moment de la déclaration.

Si seule la méthode de décompte (art. 36 LTVA et art. 37 LTVA) change, les créances provenant de livraisons et de prestations de services (débiteurs) et les engagements résultant de livraisons et de prestations de services (créanciers) transférés au moment de la transaction doivent être traités comme suit:

Méthode de décompte		Mesures de correction
Aliénateur	Acquéreur	
De	À	
<u>Méthode effective</u>	<u>TDFN/TaF</u>	<p>Débiteurs <u>En cas de décompte selon les contre-prestations convenues: L'aliénateur a déjà déclaré les débiteurs (aux taux légaux applicables).</u> <u>L'acquéreur ne doit procéder à aucune correction.</u> <u>En cas de décompte selon les contre-prestations reçues: L'acquéreur déclare les débiteurs aux TDFN/TaF accordés au moment de l'encaissement.</u></p> <p>Créanciers <u>En cas de décompte selon les contre-prestations convenues: L'aliénateur a déjà déduit l'impôt préalable sur les postes créanciers dans le cadre de l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.</u> <u>L'acquéreur ne doit procéder à aucune correction.</u> <u>En cas de décompte selon les contre-prestations reçues: Aucune possibilité de déduire l'impôt préalable.</u></p>
<u>TDFN/TaF</u>	<u>Méthode effective</u>	<p>Débiteurs <u>En cas de décompte selon les contre-prestations convenues: L'aliénateur a déjà déclaré les débiteurs (aux TDFN/TaF accordés).</u> <u>Aucune correction n'est requise de la part de l'acquéreur.</u> <u>En cas de décompte selon les contre-prestations reçues: L'acquéreur déclare les débiteurs aux taux légaux applicables au moment de l'encaissement.</u></p> <p>Créanciers <u>En cas de décompte selon les contre-prestations convenues: L'acquéreur ne peut pas déduire l'impôt préalable.</u> <u>En cas de décompte selon les contre-prestations reçues: L'acquéreur déduit l'impôt préalable sur les postes créanciers dans le cadre de l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.</u></p>

Première définition d'une pratique suite à un arrêt d'un tribunal concernant une pratique que l'AFC n'a pas définie (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

7.4.3 Changement de mode et de méthode de décompte

Si le mode de décompte (art. 39 LTVA) et la méthode de décompte (art. 36 LTVA et art. 37 LTVA) changent tous deux, les créances provenant de livraisons et de prestations de services (débiteurs) et les engagements résultant de livraisons et de prestations de services (créanciers) transférés au moment de la transaction doivent être traités comme suit:

Méthode de décompte		Mode de décompte		Mesures
Aliénateur	Acquéreur	Aliénateur	Acquéreur	
De	À	De	À	
<u>Méthode effective</u>	<u>TDFN/TaF</u>	<u>Contre-prestations convenues</u>	<u>Contre-prestations reçues</u>	<p>Débiteurs <u>Chez l'aliénateur:</u> <u>Diminution du chiffre d'affaires sur les débiteurs au cours de la dernière période de décompte précédant la transaction</u> <u>Chez l'acquéreur:</u> <u>Décompte des débiteurs au moyen des TDFN/TaF accordés au moment de l'encaissement.</u></p> <p>Créanciers <u>Chez l'aliénateur:</u> <u>Mise en compte des impôts préalables au cours de la dernière période de décompte précédant le changement.</u> <u>Chez l'acquéreur:</u> <u>Les impôts préalables ne peuvent pas être déduits.</u></p>
<u>Méthode effective</u>	<u>TDFN/TaF</u>	<u>Contre-prestations reçues</u>	<u>Contre-prestations convenues</u>	<p>Débiteurs <u>Chez l'aliénateur:</u> <u>Les débiteurs doivent être déclarés au cours de la dernière période de décompte précédant la transaction</u> <u>Chez l'acquéreur:</u> <u>Aucune mesure n'est requise. Les débiteurs transférés ont été décomptés.</u></p> <p>Créanciers <u>Chez l'aliénateur:</u> <u>Les impôts préalables existant avant la transaction doivent être déduits au cours de la dernière période de décompte précédant la transaction.</u> <u>Chez l'acquéreur:</u> <u>Aucune mesure n'est requise.</u></p>
<u>TDFN/TaF</u>	<u>Méthode effective</u>	<u>Contre-prestations convenues</u>	<u>Contre-prestations reçues</u>	<p>Débiteurs <u>Chez l'aliénateur:</u> <u>Diminution du chiffre d'affaires au cours de la dernière période de décompte précédant la transaction aux TDFN/TaF.</u> <u>Chez l'acquéreur:</u> <u>Décompte aux taux légaux applicables au moment de l'encaissement.</u></p> <p>Créanciers <u>Chez l'aliénateur:</u> <u>Aucune correction n'est requise.</u> <u>Chez l'acquéreur:</u> <u>Les impôts préalables peuvent être</u></p>

				déduits au moment du paiement.
<u>TDFN/TaF</u>	<u>Méthode effective</u>	<u>Contre-prestations reçues</u>	<u>Contre-prestations convenues</u>	<u>Débiteurs</u> <u>Chez l'aliénateur:</u> <u>Les débiteurs doivent être déclarés au cours de la dernière période de décompte précédant la transaction.</u> <u>Chez l'acquéreur:</u> <u>Aucune correction n'est requise.</u> <u>Créanciers</u> <u>Chez l'aliénateur:</u> <u>Aucune correction n'est requise.</u> <u>Chez l'acquéreur:</u> <u>Les impôts préalables ne peuvent pas être déduits.</u>

Première définition d'une pratique suite à un arrêt d'un tribunal concernant une pratique que l'AFC n'a pas définie (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

5-8 Conséquences fiscales

L'application de la procédure de déclaration a pour conséquence que l'acquéreur reprend la base de calcul de l'aliénateur et le coefficient applicable à la déduction de l'impôt préalable sur les valeurs patrimoniales reprises (art. 38, al. 4, LTVA) et qu'il ne peut pas faire valoir l'impôt préalable sur le prix d'aliénation.

L'acquéreur doit prouver l'affectation précédente des valeurs patrimoniales reprises. Dans le cas contraire, l'AFC part du principe que l'aliénateur a affecté entièrement les valeurs en question à des activités donnant droit à la déduction de l'impôt préalable ([art. 105 OTVA](#)).

En relation avec le transfert effectué selon la procédure de déclaration, l'aliénateur ne peut pas opter en vertu de l'art. 22 LTVA, raison pour laquelle il ne peut pas faire valoir un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (art. 32 LTVA). Toutefois, l'application de la procédure de déclaration chez l'aliénateur n'entraîne pas non plus de correction de la déduction de l'impôt préalable en raison de la prestation à soi-même (art. 31 LTVA).

8.1 Documents relatifs à l'affectation antérieure


~~Les enregistrements de l'affectation antérieure des valeurs patrimoniales peuvent aussi être présentés à l'AFC par l'acquéreur (ou par l'aliénateur, sur mandat de l'acquéreur) dans le cadre de la procédure de déclaration.~~

L'AFC recommande de régler contractuellement (par ex. dans le contrat de vente) les points pertinents du point de vue de la TVA en relation avec l'aliénation par procédure de déclaration (par ex. imposition par option de la location d'immeubles ou de parts d'immeubles, coefficient d'affectation antérieur pour les activités de l'entreprise avec ou sans droit à la déduction de l'impôt préalable).

Il est en outre recommandé de prouver l'affectation antérieure au moyen de documents de l'aliénateur (originaux ou copies) pertinents et pouvant aisément être contrôlés. Dans ce cadre, les documents suivants peuvent, par exemple, s'avérer pertinents être importants :

- justificatifs de l'impôt préalable,

- enregistrements concernant la clé de correction de la déduction de l'impôt préalable,
- journaux de l'impôt préalable,
- taxations fiscales (impôt fédéral direct),
- décomptes TVA,
- comptabilité des investissements,
- inventaire des investissements,
- comptes de la comptabilité financière, d'exploitation et similaires,
- plan des bâtiments avec récapitulation des locataires (y c. ~~information~~-informations concernant les objets dont la location a été imposée par option), baux et factures de loyers.

 Si la procédure de déclaration prévue à l'[art. 38 LTVA](#) est appliquée lors de l'acquisition de biens mobiliers identifiables, il n'est pas possible de déduire l'impôt préalable fictif sur le prix global versé pour acquérir ces biens ([art. 63, al. 3, let. a, OTVA](#)).

5.1 Justification en cas de changement d'affectation

5.1.1 Justification de l'affectation antérieure possible

(art. 105 OTVA)

~~Si l'acquéreur peut prouver de manière concluante l'affectation qu'en a fait l'aliénateur, ladite affectation est considérée comme la base de calcul de l'importance du propre changement d'affectation.~~

5.1.2 Justification de l'affectation antérieure pas possible

(art. 105 OTVA)

~~Si l'acquéreur ne peut pas justifier l'affectation précédente (~~art.~~ ch. 5), il est présumé que l'aliénateur a entièrement affecté les valeurs patrimoniales transférées à des activités donnant droit à la déduction de l'impôt préalable ([art. 105 OTVA](#)). Il en résulte les conséquences suivantes:~~

- ~~l'acquéreur ne peut pas procéder au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable; et~~
- ~~une correction de l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même doit être opérée sur la part des valeurs patrimoniales reprises affectées par l'acquéreur totalement ou partiellement à une activité non entrepreneuriale ou à une activité entrepreneuriale ne donnant pas le droit à la déduction de l'impôt préalable ([art. 31, al. 3, LTVA](#)). La durée d'utilisation recommence à courir à partir du moment du transfert.~~

5.2 8.2 Détermination du changement d'affectation

Un éventuel changement d'affectation après l'aliénation conduit à une correction de la déduction de l'impôt préalable ~~chez pour l'acquéreur~~. Dans le cadre de l'aliénation par procédure de déclaration, l'**aliénateur** ne doit opérer aucune correction de la déduction de l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même, respectivement ne peut faire valoir aucun dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

- Si l'acquéreur destine les valeurs patrimoniales reprises **à une activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable dans les mêmes proportions** que l'aliénateur, il n'y a **pas de changement d'affectation**. Par conséquent, aucune correction de la déduction

de l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même ne doit être opérée et aucun dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable n'est possible.

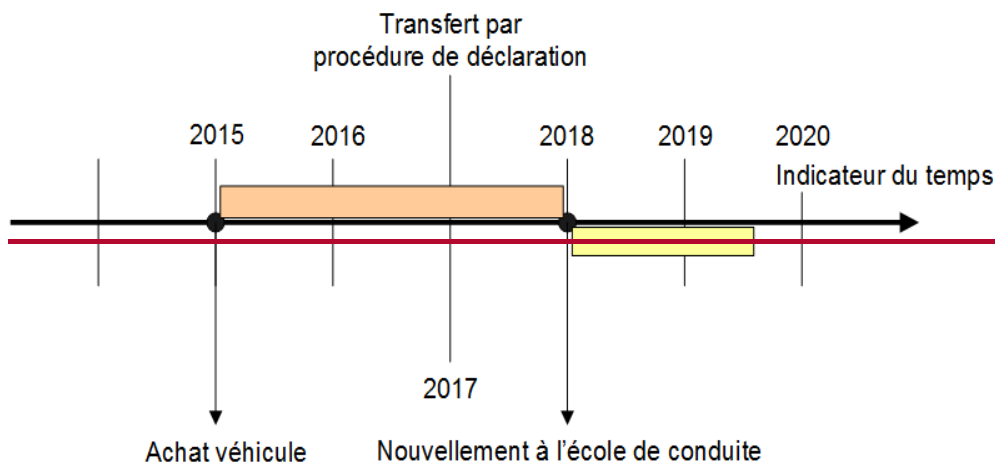
- Si l'acquéreur destine les valeurs patrimoniales reprises à une activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable dans des proportions supérieures à l'aliénateur, il peut faire valoir un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sur la différence d'affectation, à condition qu'il établisse ses décomptes selon la méthode effective.
- Si l'acquéreur destine les valeurs patrimoniales reprises à une activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable dans des proportions inférieures à l'aliénateur, il doit opérer une correction de la déduction de l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même ~~doit être opérée~~ sur la différence d'affectation.

~~La~~ Le calcul se fonde sur la valeur résiduelle des valeurs patrimoniales transférées au moment du changement d'affectation ~~sort de base de calcul~~. Les amortissements seront calculés en vertu de l'art. 31, al. 3, LTVA (prestation à soi-même) ou en vertu de l'art. 32, al. 2, LTVA (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable). ~~Sous réserve du ch. 5.1, pour déterminer la valeur résiduelle, il sera aussi tenu compte de la période pendant laquelle l'aliénateur a utilisé les valeurs patrimoniales.~~

Exemple

~~Un garage avec une école de conduite (→ ch. 1.1) vend l'ensemble de l'exploitation (garage et école) à un autre garage assujéti qui exploite également une école de conduite. L'acquéreur affecte les valeurs patrimoniales dans les mêmes proportions que l'aliénateur à la réalisation de prestations imposables.~~

~~En 2015, l'aliénateur a acheté un véhicule de remplacement pour le garage d'un montant de 54 000 francs (à savoir pour réaliser des prestations imposables). L'impôt préalable y afférent de 4000 francs a été entièrement déduit. Le véhicule a été transféré pour 40 000 francs (prix du marché) dans le cadre de la procédure de déclaration. Après l'aliénation de l'ensemble des valeurs patrimoniales par procédure de déclaration en 2017, le véhicule a continué d'être affecté au garage. Dès 2018, il sera nouvellement affecté à l'école de conduite.~~



~~Comme le véhicule n'est plus utilisé pour réaliser des prestations imposables, l'acquéreur doit opérer une correction de l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même. Si l'acquéreur est en possession des documents nécessaires, il peut utiliser comme base de calcul la valeur d'acquisition ainsi que la durée d'utilisation de l'aliénateur. Compte tenu d'un amortissement de 60 % (art. 31, al. 3, LTVA), il doit encore opérer une correction de l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même de 40 % de l'impôt préalable déduit lors de l'achat du véhicule. Il doit donc opérer une correction de 1600 francs.~~

-

~~Si l'acquéreur ne peut pas apporter la preuve requise, la correction de la déduction de l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même doit être opérée sur la valeur de la reprise, soit 40 000 francs, qu'il a convenue au moment du transfert de patrimoine par la procédure de déclaration. Ainsi donc, la correction de l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même se monte à 2560 francs (TVA sur le prix du marché = 3200 francs, moins un amortissement de 20 % la première année).~~

Exemple

L'entreprise Immobilis SA possède divers biens immobiliers dans toute la Suisse. L'immeuble commercial situé à la rue des Granges 3 (année de construction 2018) à Exempleville est vendu à la société Bovet SA (tiers indépendant). Les parties conviennent que la procédure de déclaration doit s'appliquer à cette transaction. La mention correspondante est présente dans le contrat de vente authentifié par le notaire.

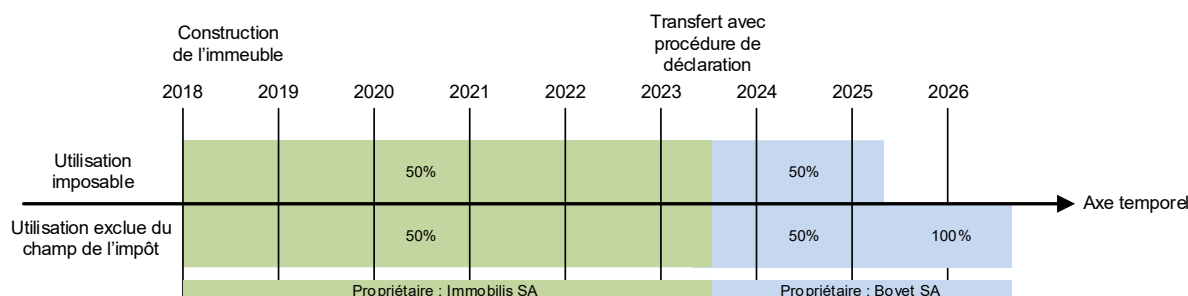
Le prix d'achat convenu est de 12 millions de francs. La valeur du terrain incluse dans ce prix est de 3 millions de francs.

L'immeuble a été mis en service le 01.08.2018 avec la première location. Les impôts préalables lors de la construction se sont élevés à un total de 650 000 francs. Pour simplifier, on procède à la répartition/affectation selon les m2 en supposant que cela conduise à un résultat pertinent. La vente a lieu en août 2023.

L'utilisation de l'immeuble se présente comme suit :

- rez-de-chaussée (500 m2) : Location avec option à des tiers,
- 1^{er} étage (500 m2) : location sans option à des tiers.

Après la construction de l'immeuble, aucun autre investissement augmentant la valeur n'a été effectué.



Au 01.04.2025, le rez-de-chaussée est loué à un nouveau locataire. Il est renoncé à l'exercice de l'option à partir de cette date. Un changement d'affectation intervient donc au 31.03.2025.

Preuve de l'utilisation antérieure (degré d'utilisation)

Si l'acquéreur veut faire valoir que l'aliénateur n'a pas utilisé le bien immobilier à 100 % à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, il doit le prouver à l'aide de documents appropriés. Les contrats de location, l'état locatif, les plans de construction des 20 dernières années ou, dans le présent exemple, depuis la construction, sont des exemples de documents appropriés. En ce qui concerne la preuve, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique.

Preuve de la déduction de l'impôt préalable invoquée et de la valeur actuelle (base de calcul)

Si l'acquéreur veut faire valoir un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable aux frais de l'aliénateur, il doit prouver au moyen de justificatifs de l'aliénateur (justificatifs de l'impôt

préalable, décomptes TVA, etc.) que cet impôt préalable n'a pas pu être revendiqué par l'aliénateur.

Si l'acquéreur doit procéder à une correction de la déduction de l'impôt préalable (prestations à soi-même), l'AFC part du principe que la valeur vénale est de 100 % et que les frais sont grevés de TVA au taux normal sur le prix de transfert (sans la valeur du terrain), sans qu'il soit nécessaire de fournir des justificatifs. Si l'acquéreur veut faire valoir une valeur vénale plus faible ou un impôt préalable plus bas, il doit le prouver à l'aide de documents appropriés. Les factures, les comptabilités et les décomptes de TVA de l'aliénateur se prêtent par exemple à cet effet. En ce qui concerne la preuve, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique.

Conséquences fiscales :

Seule la preuve de l'utilisation antérieure peut être apportée

Si seule l'utilisation antérieure peut être prouvée, le prix d'achat du bien immobilier doit être utilisé comme base de calcul pour la correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même). La part du sol ne doit pas être incluse dans la base de calcul. Si la quote-part d'utilisation antérieure a été prouvée, aucune correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) n'est nécessaire lors de la reprise dans la procédure de déclaration en 2023.

Correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) en 2025

<u>Prix d'achat en 2023 (sans valeur du sol)</u>	<u>CHF</u>	<u>9 000 000</u>
<u>Amortissement de 10 % (2023 et 2024)</u>	<u>CHF</u>	<u>900 000</u>
<u>Total valeur vénale nette</u>	<u>CHF</u>	<u>8 100 000</u>
<u>50 % changement d'affectation (de 50 % à 0 % d'affectation imposable)</u>	<u>CHF</u>	<u>4 050 000</u>
<u>dont 7,7 % (taux normal en 2023) en faveur de l'AFC</u>	<u>CHF</u>	<u>311 850</u>

Le total de la correction totale de l'impôt préalable s'élève à 311 850 francs.

Seule la preuve de la déduction de l'impôt préalable revendiquée et de la valeur vénale (base de calcul) peut être prouvée

Si seule la base de calcul peut être prouvée, il est présumé que l'immeuble a été entièrement utilisé pour une activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 105 OTVA). Il y a donc présomption que la totalité de l'impôt préalable (CHF 650 000) a été revendiquée au moment où il a été généré.

Il en résulte donc les corrections d'impôt préalable suivantes (prestation à soi-même) :

Correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) au moment de la reprise avec la procédure de déclaration en 2023

<u>Impôts préalables dus - Investissements en 2018</u>	<u>CHF</u>	<u>650 000</u>
<u>Amortissement 25 % (2018-2022)</u>	<u>CHF</u>	<u>- 162 500</u>
<u>Total intermédiaire</u>	<u>CHF</u>	<u>487 500</u>
<u>50 % d'utilisation imposable au moment du transfert</u>	<u>CHF</u>	<u>243 750</u>
<u>Total changement d'affectation en faveur de l'AFC</u>	<u>CHF</u>	<u>243 750</u>

Correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) en 2025

<u>Impôts préalables dus - Investissements en 2018</u>	<u>CHF</u>	<u>650 000</u>
<u>Amortissement 35 % (2018-2024)</u>	<u>CHF</u>	<u>- 227 500</u>
<u>Total intermédiaire</u>	<u>CHF</u>	<u>422 500</u>
<u>50 % déjà corrigé (2023)</u>	<u>CHF</u>	<u>211 250</u>
<u>Total changement d'affectation en faveur de l'AFC</u>	<u>CHF</u>	<u>211 250</u>

Le total de la Correction de la déduction de l'impôt préalable s'élève à 455 000 francs.

La preuve de l'utilisation antérieure et de la base de calcul peut être apportée

Si la preuve de l'utilisation antérieure et de la base de calcul peut être apportée, cela n'entraîne aucune correction lors de la reprise au moyen de la procédure de déclaration en 2023. En 2025, il y a toutefois une correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) et cela entraîne la correction suivante :

Correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) en 2025

<u>Impôts préalables dus – Investissements en 2018</u>	<u>CHF</u>	<u>650 000</u>
<u>Amortissement 35 % (2018-2024)</u>	<u>CHF</u>	<u>- 227 500</u>
<u>Total intermédiaire</u>	<u>CHF</u>	<u>422 500</u>
<u>50 % changement d'affectation (de 50 % à 0 % d'utilisation imposable)</u>	<u>CHF</u>	<u>211 250</u>
<u>Total changement d'affectation en faveur de l'AFC</u>	<u>CHF</u>	<u>211 250</u>

Le total de la correction de la déduction de l'impôt préalable s'élève à 211 250 francs.

Aucune preuve ne peut être apportée

Si ni l'utilisation antérieure ni la base de calcul ne peuvent être prouvées, cela entraîne la correction suivante :

Correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) au moment de la reprise avec la procédure de déclaration 2023

<u>Prix d'achat 2023 (sans valeur du sol)</u>	<u>CHF</u>	<u>9 000 000</u>
<u>Changement d'affectation sur la base de 50 % de l'utilisation exonérée d'impôt</u>	<u>CHF</u>	<u>4 500 000</u>
<u>Total valeur vénale nette</u>	<u>CHF</u>	<u>4 500 000</u>
<u>dont 7,7 % (taux normal année 2023) en faveur de l'AFC</u>	<u>CHF</u>	<u>346 500</u>

Correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) en 2025

<u>Prix d'achat 2023 (sans valeur du sol)</u>	<u>CHF</u>	<u>9 000 000</u>
<u>Amortissement 10 % (2023 et 2024)</u>	<u>CHF</u>	<u>900 000</u>
<u>Total intermédiaire</u>	<u>CHF</u>	<u>8 100 000</u>
<u>50 % déjà corrigé (2023)</u>	<u>CHF</u>	<u>4 050 000</u>
<u>50 % changement d'affectation (de 50 % à 0 % d'affectation imposable)</u>	<u>CHF</u>	<u>4 050 000</u>
<u>dont 7,7 % (taux normal en 2023) en faveur de l'AFC</u>	<u>CHF</u>	<u>311 850</u>

Le total de la correction de la déduction de l'impôt préalable s'élève à 658 350 francs.

 Des informations complémentaires sont données dans l'[Info TVA Changements d'affectation](#).

Précision de la pratique ( [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

~~5.3 Décompte au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires~~

~~La procédure de déclaration peut également être appliquée si l'une ou les deux parties décomptent au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires.~~


~~ Des informations complémentaires sont données dans l'[Info TVA Taux de la dette fiscale nette](#).~~

5.4.9 Succession fiscale / responsabilité en cas de restructurations ou de transactions de fusion et d'acquisition (M&A)

9.1 Principe

Quiconque reprend une entreprise succède au précédent titulaire dans ses droits et obligations concernant l'entreprise reprise ([art. 16, al. 2, LTVA](#)). Cela signifie notamment que l'acquéreur répond également des créances fiscales nées avant le transfert de l'entreprise. Pendant les trois ans qui suivent l'annonce du transfert ou l'avis de transfert, le débiteur précédent (aliénateur) reste solidairement responsable avec le nouveau débiteur (acquéreur) pour les créances d'impôt nées avant le transfert de l'entreprise ([art. 15, al. 1, let. d, LTVA](#)).

En cas de reprise de ~~la totalité~~ l'ensemble d'un patrimoine (~~cf~~ [ch. 1.3.4 ch. 9.2](#)), on est en présence d'une succession fiscale en vertu de [l'art. 16, al. 2, LTVA](#).

~~Lors~~ ~~En cas de la~~ reprise d'une ~~partie de~~ part d'un patrimoine ([art. 101 OTVA](#) (~~cf~~ [ch. 1.3.4 ch. 9.2](#))), il y a succession fiscale en vertu de [l'art. 16, al. 2, LTVA](#) uniquement  si les entreprises concernées sont des personnes étroitement liées au sens de [l'art. 3, let. h, LTVA](#). On n'est par conséquent pas en présence d'une succession fiscale lorsqu'une ~~partie de~~ part d'un patrimoine est reprise par des tiers indépendants.

Il convient à cet égard d'observer les points suivants :

- l'application obligatoire de la procédure de déclaration doit être examinée indépendamment de la succession fiscale ;
- il peut également y avoir succession fiscale lorsque l'entreprise reprenante n'est pas inscrite au registre des assujettis à la TVA ;
- l'aliénateur ne doit pas forcément disparaître au sens du droit civil ou fiscal après le transfert.

Première définition d'une pratique suite à un arrêt d'un tribunal concernant une pratique que l'AFC n'a pas définie (date de publication: 20.05.2021; concernant l'applicabilité temporelle, ~~cf~~ [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

9.2 Définition de l'ensemble d'un patrimoine et d'une part d'un patrimoine

À l'instar de l'application de la procédure de déclaration, il convient de considérer les valeurs patrimoniales à vendre du point de vue de l'aliénateur pour déterminer si on est en présence de l'ensemble du patrimoine ou d'une part du patrimoine. Par exemple, lors de la liquidation d'une entreprise dont l'ensemble du patrimoine est vendu à plusieurs personnes, il faut vérifier pour chaque vente si c'est une part de patrimoine qui est transférée à une personne étroitement liée au sens de l'art. 3, let. h, LTVA, et donc si on est en présence d'une succession fiscale partielle ou non.

L'ensemble du patrimoine comprend tous les actifs nécessaires à l'exploitation d'une entreprise d'une personne assujettie (peu importe que ces actifs soient utilisés ou non pour fournir des prestations imposables).

Si uniquement des actifs non nécessaires à l'exploitation (par ex. liquidités ou immeubles de placement) demeurent dans la société aliénatrice, l'AFC considère néanmoins qu'il y a aliénation de l'ensemble du patrimoine.

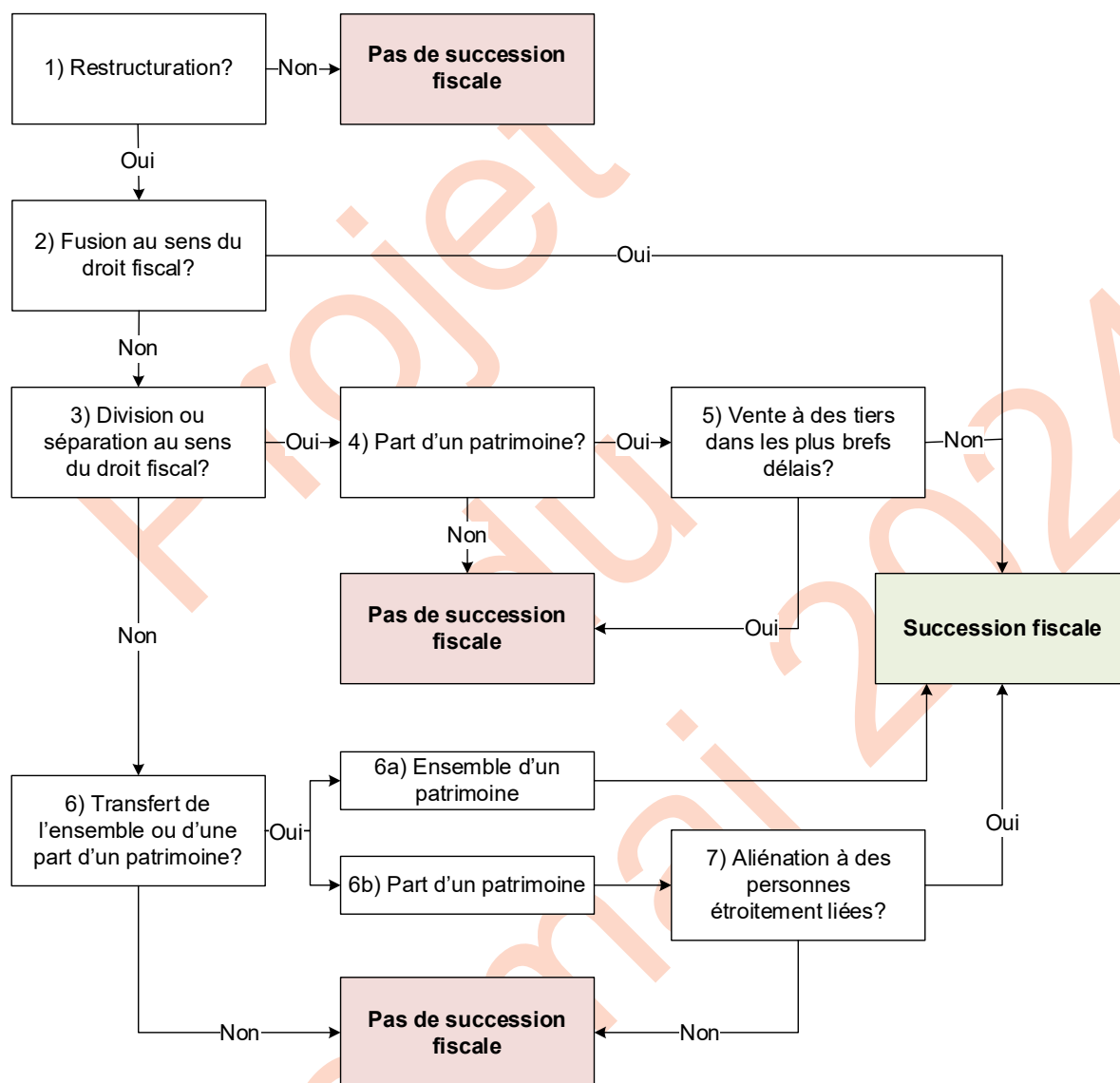
Par **part de patrimoine** au sens de l'art. 38, al. 1, let. b, LTVA, on entend – par analogie avec la définition d'une partie distincte d'exploitation dans le domaine de l'impôt fédéral direct (~~cf~~ circulaire n° 5a de l'AFC du 1^{er} février 2022) – la plus petite unité d'une entreprise

viable par elle-même (art. 101 OTVA). Les éléments suivants indiquent qu'on est en présence d'une part de patrimoine :

- l'unité d'une entreprise fournit des prestations sur le marché ou à des entreprises étroitement liées ;
- l'unité d'une entreprise dispose de personnel ;
- le coût du personnel par rapport aux recettes est conforme à l'usage.

Précision de la pratique ([Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

9.3 Arbre décisionnel



Légende de l'arbre décisionnel :

1) Restructuration

L'examen doit être effectué selon une perspective économique, et donc **axé sur le résultat**. Sous l'angle du droit civil, le déroulement d'une telle transaction patrimoniale peut se présenter ainsi (énumération non exhaustive) :

- vente, fondation par apports en nature selon les dispositions du CO, versement supplémentaire à fonds perdu;

- fusion, scission, contrat de transfert de patrimoine selon les dispositions de la LFus.

Le mode de transfert des valeurs patrimoniales au sens du droit civil est toutefois sans objet pour déterminer s'il y a succession fiscale ou non.

2) Fusion au sens du droit fiscal

Une concentration d'entreprises peut être réalisée par une fusion de deux sociétés de capitaux ou de deux sociétés coopératives (fusion proprement dite ou improprement dite) ou, pour les sociétés de personnes, par le transfert de valeurs patrimoniales à une autre société de personnes.

En cas de fusion au sens du droit fiscal, il y a toujours succession fiscale au sens de l'art. 16, al. 2, LTVA, car l'ensemble du patrimoine (☞ ch. 9.2) d'une entreprise est repris.

3) Division ou séparation au sens du droit fiscal

Lors d'une scission, une société (société transférante) transfère une ou plusieurs parts de son patrimoine à une autre société (société reprenante). Par ailleurs, il sied de distinguer la constitution de deux nouvelles sociétés à partir d'une société transférante qui, par conséquent, disparaît (division) du transfert de valeurs patrimoniales d'une société à une autre société existante ou nouvelle (séparation). La création d'une nouvelle société de personnes à partir d'une société en nom collectif est également considérée comme une scission en droit fiscal.

4) Part d'un patrimoine

Pour qu'il y ait succession fiscale, le complexe patrimonial transféré doit constituer une part d'un patrimoine (☞ ch. 9.2).

5) Vente à des tiers indépendants dans les plus brefs délais

Si la structure cible prévoit une aliénation de la participation à un tiers indépendant dans les plus brefs délais, l'AFC considère qu'il n'y a pas de succession fiscale au sens de l'art. 16, al. 2, LTVA.

6) Transfert de l'ensemble d'un patrimoine ou d'une part d'un patrimoine

Cette opération englobe notamment les transactions suivantes:

- transformation indirecte d'une société de personnes ou d'un établissement stable suisse en une société de capitaux ;
- apport des valeurs patrimoniales d'une entreprise individuelle dans une personne morale;
- transfert de l'ensemble d'un patrimoine ou d'une part d'un patrimoine à une autre personne physique ou morale.

Il convient également de distinguer si le transfert porte sur l'ensemble d'un patrimoine (6a; ☞ ch. 9.2) ou sur une part d'un patrimoine (6b; ☞ ch. 9.2).

7) Transfert à une personne étroitement liée

Si une part de patrimoine est transférée à une société considérée comme une personne étroitement liée au sens de l'art. 3, let. h, LTVA, il y a succession fiscale au sens de l'art. 16, al. 2, LTVA. Si en revanche une part d'un patrimoine (☞ ch. 9.2) est transférée à un tiers indépendant, l'AFC considère qu'il n'y a pas de succession fiscale.

9.4 Restructuration avec effet rétroactif (fusion, scission ou transformation indirecte)

9.4.1 Principe

Si une restructuration avec effet rétroactif a été admise sous l'angle des impôts directs (inscription au registre du commerce dans un délai de six mois), cette restructuration est en principe sans objet en ce qui concerne la TVA. Les prestations fournies au cours de ces six mois sont réputées fournies par la personne qui apparaissait vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation (art. 20, al. 1, LTVA). En outre, seul l'assujetti qui est effectivement le destinataire de la prestation grevée de l'impôt a droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 28, al. 1, LTVA).

9.4.2 Déclaration des chiffres d'affaires en cas de restructuration avec effet rétroactif

Nous conseillons d'établir la comptabilité de manière à ce que les chiffres d'affaires et les impôts préalables puissent être attribués correctement jusqu'à l'entrée en force du transfert de patrimoine (☞ ch. 7.1), indépendamment de la date de référence rétroactive. Ceci dit, pour autant que la Confédération ne subisse à aucun moment une perte fiscale, les recettes et les dépenses peuvent exceptionnellement être déclarées dans le décompte TVA de la société reprenante à partir de la date de référence rétroactive. Dans ce cas de figure, si la société transférante et la société reprenante se fournissent des prestations affectant le complexe patrimonial ou l'exploitation transférés pendant la période allant jusqu'à l'entrée en force du transfert de patrimoine, ces prestations doivent être consignées séparément et déclarées dans le décompte TVA de la société reprenante. Au demeurant, l'AFC se réserve expressément le droit de déroger à cette méthode et d'effectuer l'attribution correcte au sens des art. 20, al. 1, LTVA et 28, al. 1, LTVA.

Exemple

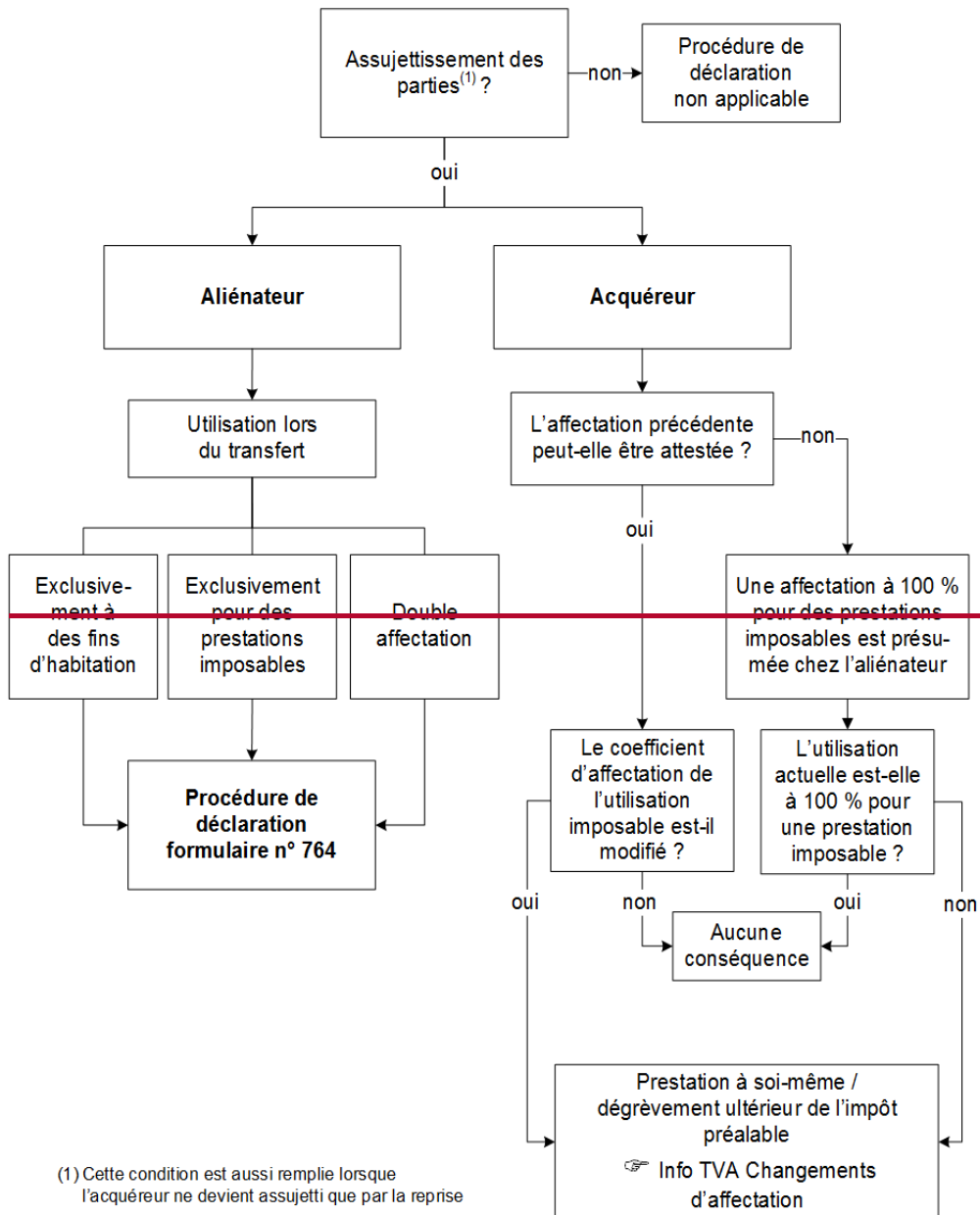
La société mère Müller Holding SA détient directement Müller Administration SA et Müller Conseil SA. Elle décide de fusionner les deux sociétés. En juin de l'année en cours, Müller Administration SA reprend les valeurs patrimoniales de Müller Conseil SA au moyen d'une fusion par absorption, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier de l'année en cours. À compter de cette date, il n'y a plus qu'une seule comptabilité.

L'AFC accepte que les chiffres d'affaires et les impôts préalables soient déclarés par Müller Administration SA, tant que cela ne donne lieu à aucune perte fiscale. Les prestations imposables fournies à Müller Administration SA par Müller Conseil SA jusqu'en juin de l'année en cours doivent être consignées séparément et déclarées comme chiffres d'affaires imposables par Müller Administration SA.

Modification d'une pratique actuelle suite à l'examen de la pratique par l'AFC (date de publication: xx.xx.202x; concernant l'applicabilité temporelle, ☞ [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

6 Annexes

6.1 Représentation graphique du transfert d'immeubles ou de parts d'immeubles avec procédure de déclaration



6.2.10 Vue d'ensemble de toutes les transactions ~~admissibles selon~~ admises par la LFus

(Source: ch. 7.3.1 du message du 13 juin 2000 concernant la LFus)

Sujet reprenant Entité ¹ / Sujet transférant Entité ²	EI	SNC	SC	SA	SCA	Sàrl	Coop	Coop#	Association	Fondation	Inst. de prév.
EI	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*
SNC	TP*	F T TP*	F T TP*	F T TP*	F T TP*	F T TP*	F T TP*	F T TP*	TP*	TP*	TP*
SC	TP*	F T TP*	F T TP*	F T TP*	F T TP*	F T TP*	F T TP*	F T TP*	TP*	TP*	TP*
SA	TP	TP	TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	TP	TP	TP
SCA	TP	TP	TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	TP	TP	TP
Sàrl	TP	TP	TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	TP	TP	TP
Coop	TP	TP	TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	TP	TP	TP
Coop#	TP	TP	TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F S T TP	F* T* TP	TP	TP
Association	TP*	TP*	TP*	F* T* TP*	F* T* TP*	F* T* TP*	F* T* TP*	F* T* TP*	F TP*	TP*	TP*
Fondation	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	TP*	F TP*	TP*
Inst. de Pprév.	TP	TP	TP	TP	TP	TP	T TP	T TP	TP	T TP	F TP

Légende:

F	Fusion	SA	Société anonyme
S	Scission	SCA	Société en commandite par actions
T	Transformation	Sàrl	Société à responsabilité limitée
TP	Transfert de patrimoine	Coop	Société coopérative avec capital social
EI	Entreprise individuelle	Coop#	Société coopérative sans capital social
SNC	Société en nom collectif	Inst. de prév.	Institution de prévoyance
SC	Société en commandite	*	L'entité doit être inscrite au registre du commerce.
¹	Forme juridique après une éventuelle transformation	²	Forme juridique avant une éventuelle transformation

Projet
du
2 mai 2024