



# Projet d'adaptation de la pratique LTVA

---

## Thème : Déduction de l'impôt préalable

### Info TVA 09 Déduction de l'impôt préalable

**Remarque :**

Projet du 10.02.2025 avant la prise de position de l'organe consultatif.

*Les 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 les liens ci-dessous :**

<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/IT/09>

### Abréviations et acronymes

La modification de l'Info TVA 09 Déduction de l'impôt préalable constitue un remaniement complet, le projet n'est donc pas publié avec les modifications apparentes.

Les adaptations se rapportant au thème « Déduction de l'impôt préalable » traité dans les autres infos TVA et infos TVA concernant les secteurs sont présentées dans un document séparé.

## Remaniement intégral de l'Info TVA 09 Déduction de l'impôt préalable

### Remarques générales :

Dans le cadre du présent remaniement intégral de l'Info TVA 09 Déduction de l'impôt préalable une nouvelle structure a été choisie. Les douze chapitres existants ont été réduits à cinq. La réduction de la déduction de l'impôt préalable, traitée jusqu'à présent dans l'Info TVA 05 Subventions et dons (IT 05), a été intégrée dans la présente Info.

<b>Nouveau chiffre</b>	<b>Nouveau contenu</b>	<b>Ancien chiffre</b>
1	Généralités concernant la déduction de l'impôt préalable	1.1 1.3
1.1	Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse	1.6.1
1.2	Impôt sur les acquisitions	1.6.2
1.3	Impôt sur les importations	1.6.3
1.4	Déduction de l'impôt préalable en cas d'acquisition de produits naturels, etc.	7 / 7.1 / 7.2
1.5	Déduction de l'impôt préalable fictif en cas d'acquisition d'un bien mobilier identifiable sur lequel aucune TVA n'a été transférée de manière apparente	7 / 7.1 / 7.3
1.6	Preuve du droit à la déduction de l'impôt préalable	1.6
1.7	Moment de la déduction de l'impôt préalable	1.7
1.8	Créations d'entreprise (frais de constitution)	nouveau
1.9	Déduction de l'impôt préalable sur la base de justificatifs établis en monnaie étrangère	1.8
1.10	Déduction de l'impôt préalable sur la base de justificatifs en lien avec des pièces ou des jetons cryptographiques	1.9
1.11	Diminution de la contre-prestation et remboursement de la contre-prestation	1.10.1
1.12	Répartition et contrôle de la concordance de l'impôt préalable	nouveau
2	Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable et réduction de la déduction de l'impôt préalable	1.2
2.1	Distinction entre domaine entrepreneurial et domaine non entrepreneurial	1.4
2.1.1	Domaine entrepreneurial	1.4.1
2.1.2	Domaine non entrepreneurial	1.4.2
2.1.2.1	Domaine privé au sein des entreprises individuelles	1.4.2.1
2.1.2.2	Domaine dépendant au sein des entreprises individuelles	1.4.2.2
2.1.2.3	Domaine relevant de la puissance publique	1.4.2.3
2.1.2.4	Domaine ne visant pas à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence à partir de prestations	1.4.2.4
2.1.2.5	Avions utilisés pour les besoins privés de l'ayant droit économique et/ou de personnes qui lui sont proches	nouveau
2.2	Déduction préalable pour les prestations exclues du champ de l'impôt	1.5 / 1.5.1
2.2.1 / 2.2.1.1	Option I Principe	1.5.2 / 1.5.2.1
2.2.1.2	Exceptions	1.5.2.2
2.2.2	Déduction de l'impôt préalable pour les prestations exclues du champ de l'impôt fournies à l'étranger	1.5.3
2.2.3	Déduction de l'impôt préalable pour les prestations de voyage réalisées ou utilisées à l'étranger	nouveau

2.2.4	Déduction de l'impôt préalable en relation avec des participations	9 / 10
2.3 / partie 1	Subventions et autres contributions de droit public	2.4 / IT 05, 1.3
2.3 / partie 2	Éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation selon l'art. 18, al. 2, let. d à l'LTVA	2 / 2.1 - 2.3
2.3.1 2.3.1.1	Subventions n'entraînant pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable / Domaines d'activité ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable	IT 05, 1.3.1
2.3.1.2	Contributions COVID-19	IT 05, 1.3.4
2.3.2	Subventions affectées à un objet particulier	IT 05, 1.3.2
2.3.3	Subventions en couverture du déficit d'exploitation	IT 05, 1.3.3
2.3.4	Autres subventions	IT 05, 1.3.5
2.3.5	Réduction de la déduction de l'impôt préalable par « imposition tacite » des subventions	IT 05, 1.3
2.3.6	Moment de la réduction de la déduction de l'impôt préalable	IT 05, 1.3.6
2.3.7	Prise en compte des subventions en cas de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable	nouveau
2.3.8	Décompte et arrondi	nouveau
2.3.9	Modification de la clé de réduction	nouveau
3	Correction de la déduction de l'impôt préalable suite à une double affectation	3 4.1 4.5 4.5.1
3.1	Correction de la déduction de l'impôt préalable en fonction de l'affectation effective	4.2
3.2 / 3.2.1	Correction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de forfaits / Forfaits par branche	4.3 4.3.1
3.2.2	Méthodes forfaitaires de correction de la déduction de l'impôt préalable pour les activités accessoires	nouveau
3.2.2.1	Octroi de crédits (recettes d'intérêts) et recettes provenant du commerce de papiers-valeurs (art. 66, let. d, OTVA)	4.3.2
3.2.2.2	Recettes de loyers pour l'imposition desquelles il n'a pas été opté (art. 66, let. e, OTVA)	4.3.3
3.2.2.3	Prestations de conférencier pour l'imposition desquelles il n'a pas été opté	4.3.4
3.2.3.1	Correction forfaitaire de la déduction de l'impôt préalable visant les indemnités versées pour des activités exercées à titre salarié par les propriétaires d'entreprises individuelles	4.3.5
3.2.3.2	Correction de la déduction de l'impôt préalable sur l'utilisation de l'infrastructure pour des livraisons de biens immobiliers exclues du champ de l'impôt	nouveau
3.2.3.3	Correction de la déduction de l'impôt préalable sur l'utilisation de l'infrastructure pour des biens de fabrication propre	nouveau
3.2.4	Correction de la déduction de l'impôt préalable par « imposition tacite » des chiffres d'affaires	4.4
3.3	3.3 Correction de la déduction de l'impôt préalable sur la base de calculs propres	4.5 / 4.5.1 / 4.5.2 et 5

3.3.1	<i>Correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global corrigé</i>	11.1 / 11.3
3.3.2	<i>Correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global</i>	11.2
3.3.3	<i>Correction de la déduction de l'impôt préalable grevant l'ensemble des dépenses et investissements en proportion du chiffre d'affaires global</i>	11.4
3.3.4	<i>Clé de répartition basée sur les charges</i>	11.5
3.3.5	<i>Autres méthodes de calcul</i>	nouveau
3.3.5.1	<i>Détermination par approximation de l'impôt préalable sur les autres charges d'exploitation pour les prestations de services fournies</i>	nouveau
3.3.5.2	<i>Calcul forfaitaire de la correction de la déduction de l'impôt préalable au moyen des taux de la dette fiscale nette par déduction a contrario</i>	nouveau
3.3.5.3	<i>Calcul forfaitaire de l'impôt préalable sur les frais de véhicule</i>	nouveau
3.4	<i>Moment de la correction de la déduction de l'impôt préalable due à une double affectation</i>	6.1
3.5	<i>Décompte et arrondissement</i>	6.2, 6.3
3.6	<i>Changement ultérieur de l'affectation</i>	1.10.2
4	<i>Réductions et / ou corrections de la déduction de l'impôt préalable en plusieurs étapes</i>	nouveau
5	<i>Imposition de groupe</i>	8

Projet de loi  
du  
10 février 2025

INFO TVA 09 DÉDUCTION DE L'IMPÔT PRÉALABLE.....	8
<b>Remarques préliminaires .....</b>	<b>8</b>
<b>Explications introductives concernant la présente Info TVA .....</b>	<b>8</b>
<b>1 Généralités concernant la déduction de l'impôt préalable .....</b>	<b>10</b>
1.1 Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse .....	10
1.2 Impôt sur les acquisitions.....	11
1.3 Impôt sur les importations.....	11
1.4 Déduction de l'impôt préalable en cas d'acquisition de produits naturels, de bétail ou de lait sans transfert apparent de TVA .....	12
1.4.1 Principe .....	12
1.4.2 Conditions pour la déduction de l'impôt préalable .....	13
1.5 Déduction de l'impôt préalable fictif en cas d'acquisition d'un bien mobilier identifiable sur lequel aucune TVA n'a été transférée de manière apparente.....	13
1.5.1 Principe .....	13
1.5.2 Qu'est-ce qu'un bien mobilier identifiable ? .....	13
1.5.3 Conditions pour la déduction de l'impôt préalable fictif .....	14
1.5.4 Calcul de la déduction de l'impôt préalable fictif .....	15
1.6 Preuve du droit à la déduction de l'impôt préalable .....	16
1.7 Moment de la déduction de l'impôt préalable .....	17
1.7.1 Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, acquisition de produits naturels, de bétail ou de lait non grevés de TVA et déduction de l'impôt préalable fictif .....	18
1.7.2 Impôt sur les acquisitions .....	18
1.7.3 Impôt sur les importations .....	18
1.8 Créations d'entreprise (frais de constitution).....	19
1.9 Déduction de l'impôt préalable sur la base de justificatifs établis en monnaie étrangère.....	19
1.10 Déduction de l'impôt préalable sur la base de justificatifs en lien avec des pièces ou des jetons cryptographiques .....	20
1.11 Diminution de la contre-prestation et remboursement de la contre-prestation .....	20
1.12 Répartition et contrôle de la concordance de l'impôt préalable .....	20
<b>2 Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable et réduction de la déduction de l'impôt préalable ...</b>	<b>21</b>
2.1 Distinction entre domaine entrepreneurial et domaine non entrepreneurial .....	23
2.1.1 Domaine entrepreneurial .....	23
2.1.2 Domaine non entrepreneurial .....	24
2.1.2.1 Domaine privé au sein des entreprises individuelles .....	24
2.1.2.2 Domaine dépendant au sein des entreprises individuelles.....	24
2.1.2.3 Domaine relevant de la puissance publique .....	25
2.1.2.4 Domaine ne visant pas à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence à partir de prestations .....	26
2.1.2.5 Avions utilisés pour les besoins privés de l'ayant droit économique et/ou de personnes qui lui sont proches.....	28
2.2 Déduction préalable pour les prestations exclues du champ de l'impôt.....	28
2.2.1 Option .....	29
2.2.1.1 Principe .....	29
2.2.1.2 Exceptions .....	29
2.2.2 Déduction de l'impôt préalable pour les prestations exclues du champ de l'impôt fournies à l'étranger .....	30
2.2.3 Déduction de l'impôt préalable pour les prestations de voyage réalisées ou utilisées à l'étranger ...	30
2.2.4 Déduction de l'impôt préalable en relation avec des participations .....	31
2.2.4.1 Principes .....	31
2.2.4.2 Assujettissement .....	32
2.2.4.3 Acquisition, détention et aliénation de participations comme seule activité principale .....	32

2.2.4.3.1 Sociétés holding .....	32
2.2.4.3.2 Sociétés de participation exerçant des activités accessoires .....	34
2.2.4.4 Acquisition, détention et aliénation de participations et exercice d'au moins une activité principale supplémentaire .....	34
2.3 Subventions et autres contributions de droit public.....	36
2.3.1 Subventions n'entraînant pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable .....	38
2.3.1.1 Domaines d'activité ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable .....	38
2.3.1.2 Contributions COVID-19 .....	39
2.3.2 Subventions affectées à un objet particulier .....	39
2.3.3 Subventions en couverture du déficit d'exploitation .....	40
2.3.4 Autres subventions .....	41
2.3.5 Réduction de la déduction de l'impôt préalable par « imposition tacite » des subventions .....	42
2.3.6 Moment de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.....	43
2.3.7 Prise en compte des subventions en cas de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable .....	45
2.3.8 Décompte et arrondi .....	46
2.3.9 Modification de la clé de réduction .....	46
<b>3 Correction de la déduction de l'impôt préalable suite à une double affectation .....</b>	<b>47</b>
3.1 Correction de la déduction de l'impôt préalable en fonction de l'affectation effective .....	49
3.2 Correction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de forfaits .....	49
3.2.1 Forfaits par branche.....	49
3.2.2 Méthodes forfaitaires de correction de la déduction de l'impôt préalable pour les activités accessoires.....	50
3.2.2.1 Octroi de crédits (recettes d'intérêts) et recettes provenant du commerce de papiers-valeurs (art. 66, let. d, OTVA).....	50
3.2.2.2 Recettes de loyers pour l'imposition desquelles il n'a pas été opté (art. 66, let. e, OTVA) .....	51
3.2.2.3 Prestations de conférencier pour l'imposition desquelles il n'a pas été opté .....	52
3.2.3 Autres corrections forfaitaires de la déduction de l'impôt préalable.....	53
3.2.3.1 Correction forfaitaire de la déduction de l'impôt préalable visant les indemnités versées pour des activités exercées à titre salarié par les propriétaires d'entreprises individuelles.....	53
3.2.3.2 Correction de la déduction de l'impôt préalable sur l'utilisation de l'infrastructure pour des livraisons de biens immobiliers exclues du champ de l'impôt .....	53
3.2.3.3 Correction de la déduction de l'impôt préalable sur l'utilisation de l'infrastructure pour des biens de fabrication propre.....	54
3.2.4 Correction de la déduction de l'impôt préalable par « l'imposition tacite » des chiffres d'affaires ...	54
3.3 Correction de la déduction de l'impôt préalable sur la base de calculs propres .....	56
3.3.1 Correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global corrigé .....	57
3.3.2 Correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global .....	59
3.3.3 Correction de la déduction de l'impôt préalable grevant l'ensemble des dépenses et investissements en proportion du chiffre d'affaires global .....	60
3.3.4 Clé de répartition basée sur les charges .....	61
3.3.5 Autres méthodes de calcul .....	65
3.3.5.1 Détermination par approximation de l'impôt préalable sur les autres charges d'exploitation pour les prestations de services fournies.....	65
3.3.5.2 Calcul forfaitaire de la correction de la déduction de l'impôt préalable au moyen des taux de la dette fiscale nette par déduction a contrario .....	67
3.3.5.3 Calcul forfaitaire de l'impôt préalable sur les frais de véhicule .....	68
3.4 Moment de la correction de la déduction de l'impôt préalable due à une double affectation .....	69
3.5 Décompte et arrondissement .....	70
3.6 Changement ultérieur de l'affectation.....	70
<b>4 Réductions et / ou corrections de la déduction de l'impôt préalable en plusieurs étapes .....</b>	<b>70</b>

<b>5. Imposition de groupe</b> .....	<b>74</b>
5.1 Principes.....	74
5.2 Exemple du Groupe Andip .....	75
5.2.1 Situation.....	75
5.2.2 Données relatives aux différentes sociétés du groupe pour 2025 .....	76
5.2.3 Calcul de l'impôt préalable déductible .....	77

Projet  
du  
10 février 2025

# Info TVA 09 Déduction de l'impôt préalable

## Remarques préliminaires

Dans cette publication, les notions pouvant présenter une forme masculine et féminine sont utilisées indifféremment sous l'une ou l'autre forme. Elles doivent être considérées comme équivalentes.

## Abréviations

AC	Assurance-chômage
AFC	Administration fédérale des contributions
AI	Assurance-invalidité
al.	Alinéa
APG	Allocations pour perte de gain
art.	Article
AVS	Assurance-vieillesse et survivants
ch.	Chiffre
CHF	Francs suisses
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations ; RS 220)
let.	Lettre
LIFD	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
LJAr	Loi fédérale du 29 septembre 2017 sur les jeux d'argent (RS 935.51)
LTVA	Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de l'assujetti
OFDF	Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières
OTVA	Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
Suva	Caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

### Taux d'impôt applicables jusqu'au 31 décembre 2017 :

Taux normal 8,0 % ; taux réduit 2,5 % ; taux spécial 3,8 %.

### Taux d'impôt applicables du 1<sup>er</sup> janvier 2018 au 31 décembre 2023 :

Taux normal 7,7 % ; taux réduit 2,5 % ; taux spécial 3,7 %.

### Taux d'impôt applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024 :

Taux normal 8,1 % ; taux réduit 2,6 % ; taux spécial 3,8 %.

## Explications introductives concernant la présente Info TVA

Cette info TVA se base sur la LTVA et l'OTVA entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Elle s'appuie sur les [art. 28 à 30, 33 et 80 LTVA](#) ainsi que les [art. 58 à 68 et 75 OTVA](#).

Elle fournit des renseignements sur les impôts prélabables que les assujettis peuvent déduire.

Les explications qu'elle contient doivent permettre aux assujettis (et à leurs représentants) de faire valoir leurs droits et de remplir leurs obligations en lien avec la TVA.

## Applicabilité temporelle lors d'adaptations de la pratique

L'applicabilité temporelle lors d'adaptations de la pratique est fondée sur les principes décrits dans l'[Info TVA 20 Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#) (Info TVA 20). Tous les liens suivants renvoient vers l'Info TVA 20.

La nouvelle distinction terminologique et l'applicabilité temporelle correspondante sont valables à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2020, soit la date de publication de l'Info TVA 20 totalement réélaborée.

Un aperçu des adaptations de la pratique selon la nouvelle distinction terminologique et l'applicabilité temporelle correspondante figure au [ch. 1](#).

Les cas de figure suivants peuvent être à l'origine d'adaptations de la pratique :

- première définition d'une pratique ([ch. 2](#)) à la suite
- - de la modification d'une disposition relative à la TVA ([ch. 2.2](#)) ;
  - d'un arrêt d'un tribunal se rapportant à une pratique que l'AFC n'a pas définie ([ch. 2.3](#)) ;
  - de l'examen d'un nouvel état de fait par l'AFC ([ch. 2.4](#)) ;
- modification d'une pratique actuelle ([ch. 3](#)) à la suite
- - de la modification d'une disposition relative à la TVA ([ch. 3.2](#)) ;
  - d'un arrêt d'un tribunal concernant la pratique actuelle de l'AFC ([ch. 3.3](#)) ;
  - de l'examen de la pratique par l'AFC ([ch. 3.4](#)) ;
- précisions d'une pratique ou modifications d'ordre rédactionnel ([ch. 4](#)).

Lorsqu'une pratique est définie pour la première fois, modifiée ou précisée ou lorsque des modifications d'ordre rédactionnel importantes sont apportées au texte, une indication expresse à ce sujet figure dans les Infos TVA et les Infos TVA concernant les secteurs.

Il convient de noter que les désignations utilisées jusqu'au 30 septembre 2020 en matière d'adaptations de la pratique ne seront pas modifiées en fonction de la nouvelle terminologie.

Des versions antérieures de chiffres adaptés peuvent comme auparavant être consultées en ligne.

Si une règle de droit ou une pratique est modifiée après que le renseignement a été fourni ou si l'AFC définit une pratique pour la première fois après que le renseignement a été fourni, ni l'AFC ni l'assujetti ne peuvent se référer au renseignement au-delà de la date d'entrée en vigueur de la norme ou de la publication de la pratique ([ch. 5](#)).

## 1 Généralités concernant la déduction de l'impôt préalable

Sous réserve des [art. 29](#) ([ch. 2.2](#)) et [33 LTVA](#) ([ch. 2.3](#)), l'assujetti ([Info TVA Assujettissement à la TVA](#)) peut déduire les montants d'impôt préalable suivants dans le cadre de son activité entrepreneuriale ([ch. 2.1](#)) :

- l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé ([ch. 1.1](#)) ;
- l'impôt qu'il a déclaré sur ses acquisitions ([ch. 1.2](#)) ;
- l'impôt sur les importations acquitté ou dû ([ch. 1.3](#)) ;
- 2,6 % du montant qui lui a été facturé lors de l'acquisition de certains produits naturels ([ch. 1.4](#)) ;
- l'impôt préalable fictif en cas d'acquisition d'un bien immobilier identifiable sur lequel aucune TVA n'a été transférée de manière apparente, pour autant que le bien ne soit pas soumis à l'imposition de la marge ([ch. 1.5](#)).

### 1.1 Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse

L'assujetti peut déduire l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé ([art. 28, al. 1, let. a, LTVA](#)).

L'impôt grevant les opérations sur le territoire suisse est réputé facturé si le fournisseur de la prestation a réclamé la TVA au destinataire de la prestation d'une manière reconnaissable pour celui-ci ([art. 59, al. 1, OTVA](#)). Est considéré comme une facture tout document par lequel une prestation est facturée à un tiers, quel que soit le nom qui lui est donné dans les transactions commerciales ([art. 3, let. k, LTVA](#)).

L'assujetti qui veut déduire l'impôt préalable doit pouvoir prouver le montant de l'impôt à porter en déduction ([ch. 1.6](#)). Pour l'AFC, la mention « TVA comprise » sur la facture n'est pas une preuve suffisante. La facture doit au moins comporter des informations sur le montant de la TVA ou le taux appliqué.

Le taux indiqué sur la facture doit correspondre à un taux en vigueur actuellement sur le territoire suisse, à un taux qui a été appliqué dans le passé ou à un taux dont l'application a déjà été décidée pour l'avenir. Si, par erreur, le taux figurant sur la facture correspond à un taux de la dette fiscale nette ou à un taux forfaitaire, l'assujetti peut déduire à titre d'impôt préalable seulement le montant figurant sur la facture.

Si aucun taux n'est indiqué ou si le montant d'impôt indiqué sans mention du taux appliqué ne correspond pas à un taux en vigueur, on n'est pas en présence d'un impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

#### **Exemple**

*L'établissement commercial assujetti Martin SA à Lausanne établit au nom de l'assujetti Racine Sàrl à Neuchâtel une facture pour des marchandises livrées directement de Paris (F) à Lyon (F). Un montant de 19 000 francs (19 % de TVA) est indiqué à titre de TVA sur le montant total de la facture de 100 000 francs. Ce montant de 19 000 francs ne correspond pas à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. Racine Sàrl ne peut donc pas déduire l'impôt préalable sur la base de cette facture.*

 Une facture respectant les exigences formelles de [l'art. 26, al. 2, LTVA](#) est le moyen le plus sûr pour fournir la preuve que la déduction de l'impôt préalable est admissible. Si des informations importantes (nom, numéro de TVA, date, taux, etc.) font défaut, l'AFC

recommande de renvoyer la facture au fournisseur de la prestation avant de la régler pour qu'il la complète.

Si la déduction de l'impôt préalable repose sur un avis de crédit établi par le destinataire de la prestation, la déduction n'est admise que si le fournisseur de la prestation est un assujetti. Le registre IDE ([www.uid.admin.ch](http://www.uid.admin.ch)) peut être consulté pour vérifier si le fournisseur est inscrit au registre des assujettis.

L'[art. 26, al. 2, LTVA](#) s'applique par analogie aux avis de crédit.

La déduction de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse mentionné sur une facture à titre d'impôt préalable n'est pas possible, indépendamment de l'utilisation, dans les cas suivants :

- Le destinataire de la prestation ne doit pas vérifier si la TVA lui a été réclamée à juste titre. Cependant, s'il sait que la personne qui lui a transféré la TVA n'est pas immatriculée au registre des assujettis, la déduction de l'impôt préalable est exclue ([art. 59, al. 2, OTVA](#)).
- Si la procédure de déclaration ([art. 38 LTVA](#)) doit être appliquée, le destinataire de la prestation ne peut pas déduire l'impôt mentionné sur la facture, sauf si la créance fiscale est garantie.
- Si l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse a été facturé à tort lors du transfert de droits d'émission et d'autres droits similaires visé à l'art. 45, al. 1, let. e, LTVA, il ne peut pas être déduit à titre d'impôt préalable, à moins qu'il ait été décompté et payé ([art. 111a OTVA](#)). En revanche, l'impôt sur les acquisitions déclaré par l'assujetti sur ce genre de droits peut être déduit ([ch. 1.2](#)).

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

## 1.2 Impôt sur les acquisitions

L'assujetti peut déduire, à titre d'impôt préalable, l'impôt qu'il a déclaré sur ses acquisitions ([art. 28, al. 1, let. b, LTVA](#)).

L'impôt déclaré sur les acquisitions à l'AFC sert de preuve pour le droit à la déduction de l'impôt préalable ressortissant à l'impôt sur les acquisitions.

 D'autres informations sur ce thème se trouvent dans l'[Info TVA Impôt sur les acquisitions](#).

## 1.3 Impôt sur les importations

L'assujetti peut déduire les impôts sur les importations suivants ([art. 28, al. 1, let. c, LTVA](#)) :

- l'impôt sur les importations acquitté ou dû dont la créance est ferme ;
- l'impôt sur les importations acquitté ou dû dont la créance est conditionnelle et échue ;
- l'impôt qu'il a déclaré sur ses importations de biens.

Afin que l'importateur puisse déduire l'impôt sur les importations à titre d'impôt préalable, les conditions suivantes doivent être remplies cumulativement :

- Il est en possession de la décision de taxation de l'OFDF établie au nom et à l'adresse de l'assujetti (importateur).

- Il est effectivement l'importateur et il a donc le droit, sitôt l'importation effectuée, de disposer économiquement des biens, ce qu'il peut prouver de manière correspondante (par ex. en présence d'un contrat de vente : à l'aide d'une facture d'achat comptabilisée correctement).

Si la décision de taxation de l'OFDF n'est pas établie au nom du véritable importateur assujetti, mais au nom d'une autre personne, l'importateur peut tout de même procéder à la déduction de l'impôt préalable s'il remplit les autres conditions susmentionnées.

La décision de taxation établie par l'OFDF est réputée titre juridique. En cas de perte de l'original, l'OFDF établit un document de remplacement moyennant paiement d'un émolument. Ce document de remplacement accorde les mêmes droits que l'original en ce qui concerne la déduction de l'impôt préalable.

L'impôt sur les importations perçu en trop ou par erreur donne droit au remboursement ([art. 59, al. 1, LTVA](#)). L'assujetti peut procéder comme suit pour demander le remboursement :

- S'il a droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable, l'assujetti peut déduire l'impôt sur les importations perçu en trop ou qui n'est pas dû dans son décompte TVA à titre de déduction de l'impôt préalable.
- Si l'assujetti n'a pas droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable ou s'il établit ses décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires, ou encore s'il ne s'agit pas d'une personne assujettie à la TVA, la demande de rectification de l'impôt sur les importations doit être envoyée au service compétent de l'OFDF.

 L'[Info TVA Lieu de la fourniture de la prestation](#) contient des informations complémentaires sur les opérations transfrontalières (par ex. trafic de perfectionnement, livraison relevant d'un contrat d'entreprise, contrat de location).

## 1.4 Déduction de l'impôt préalable en cas d'acquisition de produits naturels, de bétail ou de lait sans transfert apparent de TVA

### 1.4.1 Principe

L'assujetti qui a acquis chez un agriculteur, un sylviculteur, un horticulteur ou un marchand de bétail, ou dans un centre collecteur de lait des produits agricoles, sylvicoles ou horticoles, du bétail ou du lait non grevés de TVA peut déduire, à titre d'impôt préalable, 2,6 % du montant qui lui a été facturé (100 %) ([art. 28, al. 2, LTVA](#)).

#### Exemple

*L'armailli Joseph Dupuis facture à l'hôtel de la Couronne les produits naturels suivants sans mentionner de TVA :*

<i>80 kg fromage de montagne</i>	<i>à CHF 18,00</i>	<i>CHF</i>	<i>1440,00</i>
<i>50 kg beurre de montage</i>	<i>à CHF 17,00</i>	<i>CHF</i>	<i>850,00</i>
<b>Total</b>		<b>CHF</b>	<b>2290,00</b>

#### Calcul de la déduction de l'impôt préalable pour l'hôtel de la Couronne

<i>2,6 % de 2290 francs (100 %)</i>	<i>CHF</i>	<i>59,55</i>
-------------------------------------	------------	--------------

Sont par exemple considérés comme des produits naturels le lait, les pommes de terre, les légumes, les fruits, les œufs, le miel ainsi que le bétail et la volaille.

 L'[Info TVA concernant le secteur Production naturelle et activités apparentées](#) fournit de plus amples informations à ce sujet.

#### 1.4.2 Conditions pour la déduction de l'impôt préalable

Pour que l'assujetti puisse faire valoir la déduction de l'impôt préalable de 2,6 %, les **conditions** suivantes doivent être remplies **cumulativement** :

- Le domicile ou le siège commercial et le bâtiment d'exploitation du producteur naturel se trouvent sur le territoire suisse.
- L'acquisition est effectuée auprès d'une personne non assujettie selon l'[art. 28, al. 2, LTVA](#). À titre de preuve, il suffit que la facture du fournisseur ne mentionne pas la TVA.

Si un **avis de crédit** est établi en faveur du fournisseur, il convient de vérifier dans le registre IDE si ce fournisseur est assujetti ou non. S'il s'agit d'un fournisseur assujetti, la TVA doit en règle générale être indiquée sur l'avis et la déduction de l'impôt préalable se fonde sur l'[art. 28, al. 1, LTVA](#) (généralement 2,6 % de 102,6 %) au lieu de l'[art. 28, al. 2, LTVA](#) (2,6 % de 100 %).

Lorsque les fournisseurs sont assujettis, il est possible de renoncer à l'indication de la TVA sur les avis de crédit s'ils déclarent qu'ils n'optent pas pour l'imposition de la vente des produits naturels. C'est principalement le cas des producteurs de produits naturels qui sont inscrits au registre des assujettis pour d'autres raisons (par ex. travail à façon). Dans ces cas, la déduction de l'impôt préalable en vertu de l'[art. 28, al. 2, LTVA](#) (2,6 % de 100 %) est également possible avec les fournisseurs assujettis.

- L'assujetti doit pouvoir prouver à l'aide de moyens de preuves appropriés qu'il a le droit de déduire l'impôt préalable ( [ch. 1.6](#)).

#### 1.5 Déduction de l'impôt préalable fictif en cas d'acquisition d'un bien mobilier identifiable sur lequel aucune TVA n'a été transférée de manière apparente

##### 1.5.1 Principe

L'assujetti qui acquiert un bien mobilier identifiable sur lequel aucune TVA n'a été transférée de manière apparente peut procéder à la déduction d'un impôt préalable fictif ([art. 28a LTVA](#)).

##### 1.5.2 Qu'est-ce qu'un bien mobilier identifiable ?

Est réputé identifiable selon l'[art. 28a LTVA](#) tout bien mobilier portant une identification individuelle (par ex. un numéro de châssis ou de série) attribuée dès sa fabrication (pas après coup) et le rendant clairement reconnaissable. Les biens mobiliers qui ne sont pas munis d'une identification individuelle sont considérés comme identifiables s'ils sont réputés non fongibles. Les biens non fongibles sont des biens qui, en raison de leurs caractéristiques particulières, ne peuvent pas être remplacés par d'autres biens de même genre. Le caractère non fongible est déterminé par la perception générale objective.

Sont reconnus de manière constante dans la pratique comme non fongibles :

- les biens d'occasion ;
- les biens confectionnés individuellement (à la demande du client) ;
- les biens uniques en raison d'éléments structurels ou visuels manifestes dont la preuve peut être apportée à l'aide de justificatifs ou d'autres documents.

Sont reconnus par exemple comme fongibles conformément à cette pratique :

- les biens mesurés en fonction de leurs dimensions ou de leur poids, tels que la ferraille.

Les métaux précieux des numéros 7106 à 7112 du tarif douanier (loi fédérale du 9 octobre 1986 sur le tarif des douanes ; RS 632.10) et les pierres précieuses des numéros 7102 à 7105 du tarif douanier ne sont pas réputés biens mobiliers identifiables ([art. 62 OTVA](#)).

### **Exemple 1**

*Un assujetti achète à une école non assujettie 20 chaises d'occasion, dont elle n'a plus besoin. L'impôt préalable fictif peut être déduit étant donné qu'il s'agit de biens mobiliers d'occasion.*

### **Exemple 2**

*Un assujetti achète des maisons de poupée neuves à un particulier pour les revendre. Chaque maison est un modèle unique. La déduction de l'impôt préalable fictif est admise étant donné que les biens sont de toute évidence uniques.*

### **Exemple 3**

*Une personne non assujettie fabrique de nouveaux calendriers de l'avent en bois munis de 24 cases à remplir. Un assujetti en achète un exemplaire. Ces calendriers de l'avent ne sont pas non fongibles, raison pour laquelle la déduction de l'impôt préalable fictif n'est pas admise.*

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

## **1.5.3 Conditions pour la déduction de l'impôt préalable fictif**

Pour que l'assujetti puisse faire valoir la déduction de l'impôt préalable fictif, les conditions suivantes doivent être notamment remplies au moment de l'acquisition :

- il s'agit d'un bien mobilier identifiable ([Info ch. 1.5.2](#)) ;
- aucune TVA n'est transférée de manière apparente lors de l'acquisition du bien ;
- le bien acquis n'est pas une pièce de collection au sens de l'[art. 24a LTVA](#) telles qu'un objet d'art, une antiquité ou un objet analogue ([Info TVA Calcul de l'impôt et taux de l'impôt](#)).

La déduction de l'impôt préalable fictif est **exclue** si ([art. 63, al. 3, OTVA](#)) :

- la procédure de déclaration prévue à l'[art. 38 LTVA](#) a été appliquée au moment de l'acquisition du bien ;
- l'assujetti a importé le bien ou le bien reste à l'étranger après l'acquisition ; dans ce cadre, les vallées de Samnaun et de Sampuoir sont considérées comme des territoires étrangers ([art. 4, al. 1, LTVA](#)) ;
- des biens visés à l'[art. 23, al. 2, ch. 12, LTVA](#) ont été acquis ;
- l'assujetti sait ou devrait savoir que le bien a été importé en franchise d'impôt (par ex. effets de déménagement) ;
- l'assujetti a acheté le bien à un bénéficiaire au sens de l'art. 2 de la loi du 22 juin 2007 sur l'État hôte (LEH) tel qu'une institution internationale ou une mission diplomatique.

Quiconque est réputé fournisseur de la prestation au sens de l'[art. 20a LTVA](#) (attribution des prestations en cas de livraison au moyen d'une plateforme numérique) peut déduire l'impôt

préalable fictif uniquement si le vendeur du bien réside sur le territoire suisse et qu'il n'est pas inscrit au registre des assujettis ([art. 63, al. 5, OTVA](#)).

☞ Pour de plus amples informations à ce sujet, veuillez consulter l'[Info TVA concernant le secteur Plateformes numériques](#).

L'assujetti doit pouvoir prouver à l'aide de moyens de preuves appropriés qu'il a le droit de déduire l'impôt préalable fictif (☞ [ch. 1.6](#)).

Si les conditions pour la déduction de l'impôt préalable fictif sont remplies, cette déduction est aussi admise pour le loyer d'un bien mobilier.

Les indemnités versées par un employeur à son personnel pour les frais occasionnés par l'exercice de l'activité professionnelle (défraiement) ne sont pas réputées loyer. Il s'agit notamment des indemnités kilométriques ou forfaitaires payées pour l'utilisation de véhicules privés à titre professionnel.

La déduction de l'impôt préalable fictif est admise lorsque seuls des biens mobiliers identifiables sont acquis à un prix global ([art. 63, al. 1, OTVA](#)). Elle est exclue lorsque le prix global comprend des pièces de collection visées à l'[art. 24a LTVA](#) telles que des objets d'art, des antiquités ou des objets analogues (imposition de la marge) ou des biens mobiliers non identifiables et que la part des biens au sens de l'[art. 28a LTVA](#) au prix d'acquisition ne peut pas être estimée ([art. 63, al. 2, OTVA](#)). L'assujetti doit fournir la preuve de l'estimation du prix d'acquisition lorsqu'il fait valoir la déduction de l'impôt préalable fictif.

#### **Exemple 1**

*Un assujetti acquiert une armoire ancienne (plus de 100 ans) auprès d'une personne non assujettie et prévoit de s'en servir comme moyen d'exploitation.*

*L'armoire est une antiquité soumise à l'imposition de la marge en vertu de l'[art. 24a LTVA](#), la déduction de l'impôt préalable fictif n'est donc pas admise lors de l'achat ([art. 28a, al. 3, LTVA](#)). Toutefois, en cas de revente ultérieure de l'armoire, il est possible, sous réserve du respect des autres conditions (☞ [Info TVA Calcul de l'impôt et taux de l'impôt](#)), d'appliquer l'imposition de la marge.*

#### **Exemple 2**

*Un assujetti loue un camion de livraison auprès d'une personne qui n'est pas assujettie.*

*L'assujetti utilise le camion dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable pour se rendre chez une cliente et lui livrer des marchandises. La déduction de l'impôt préalable fictif est admise sur la contre-prestation payée pour la location du camion.*

### **1.5.4 Calcul de la déduction de l'impôt préalable fictif**

Le calcul de la déduction de l'impôt préalable fictif se fonde sur le taux de l'impôt en vigueur au moment de l'acquisition du bien mobilier identifiable ([art. 28a, al. 2, LTVA](#)). Le prix d'achat s'entend TVA incluse (actuellement 102,6 % ou 108,1 %).

#### **Exemple**

*Le garage Berger SA achète un véhicule à moteur à Hubert Andermatt, un particulier. La facture de 12 000 francs ne contient aucune mention de la TVA.*

#### **Calcul de la déduction de l'impôt préalable pour le garage Berger SA**

8,1 % de 12 000 francs (108,1 %)                      CHF    899,15

Si les conditions de la déduction de l'impôt préalable sont remplies seulement après l'acquisition du bien mobilier identifiable, il y a lieu d'évaluer si la déduction de l'impôt préalable peut être effectuée à ce moment-là au moyen d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sur la valeur résiduelle ([Info TVA Changements d'affectation](#)).

### Exemple

En 2023, Gabrielle Gobin, une couturière qui n'est pas inscrite au registre des assujettis, achète une machine à coudre spéciale à un particulier pour un montant de 5000 francs. Cette année-là, son chiffre d'affaires dépasse pour la première fois la limite de chiffre d'affaires de 100 000 francs. Elle devient imposable et inscrite au registre des assujettis au 1<sup>er</sup> janvier 2024.

Dans le premier décompte établi pour 2024, Gabrielle Gobin peut déduire un impôt préalable fictif calculé sur la base de la valeur résiduelle de la machine à coudre utilisée ([Info TVA Changements d'affectation](#)) :

Prix d'achat en 2023	CHF	5000,00
Amortissement (1 année écoulée à 20 %)	CHF	1000,00
Valeur résiduelle déterminante au 1.1.2024	CHF	4000,00
Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable admis au 1.1.2024 (7,7 % de CHF 4 000,00 [107,7 %], le taux en vigueur au moment de l'achat [2023] est déterminant)	CHF	286,00

## 1.6 Preuve du droit à la déduction de l'impôt préalable

La déduction de l'impôt préalable est autorisée si l'assujetti prouve qu'il a payé l'impôt préalable ([art. 26, al. 3, LTVA](#)).

Selon le principe juridique relatif au fardeau de la preuve, l'assujetti est tenu de prouver les faits qui réduisent la charge fiscale et par voie de conséquence le droit à la déduction de l'impôt préalable. C'est pourquoi il doit être possible de déterminer de manière formelle, sur la base de l'ensemble des moyens de preuve disponibles, que le droit à la déduction de l'impôt préalable existe.

La LTVA applique le principe de la libre appréciation des preuves ([art. 81, al. 3, LTVA](#)). La preuve du droit à la déduction de l'impôt préalable peut donc être fournie par différents moyens de preuve.

Il faut vérifier, pour chaque élément de preuve, si celui-ci est approprié pour justifier la déduction de l'impôt préalable opérée. Si, pour un état de fait déterminé, il n'y a qu'un seul élément de preuve, celui-ci doit être irréfutable (par ex. pièces justificatives originales ou munies d'une signature électronique, facture ou avis de crédit contenant les indications prévues à [l'art. 26, al. 2, LTVA](#)). S'il n'existe pas d'élément de preuve formel, la preuve incontestable peut résulter de l'ensemble des moyens de preuve disponibles (par ex. contrats, quittances, attestations de paiement, etc.). La force probante doit être vérifiée au cas par cas et dépend des éléments de preuve fournis.

En l'absence de preuve formelle, l'AFC recommande d'exiger auprès du prestataire une facture répondant aux exigences avant de procéder au paiement. Si le destinataire de la prestation en fait la demande, le fournisseur doit lui en délivrer une ([art. 26, al. 1, LTVA](#)). D'une manière générale, ce droit a un caractère civil et son respect ne relève pas de la compétence de l'AFC ([art. 6 LTVA](#)).

La facture doit permettre d'identifier clairement le fournisseur et le destinataire de la prestation, ainsi que le genre de prestation fournie. Elle doit par ailleurs mentionner les éléments cités à l'[art. 26, al. 2, let. a à f, LTVA](#).

Dans les cas suivants, le nom du destinataire de la prestation ne doit pas impérativement être mentionné ou il est possible qu'un autre nom soit mentionné :

- Les informations relatives au destinataire de la prestation ne doivent pas nécessairement apparaître sur les factures établies par des caisses enregistreuses (ticket de caisse) si le montant indiqué pour la contre-prestation n'est pas supérieur à 400 francs ([art. 26, al. 3, LTVA](#) et [art. 57 OTVA](#)).
- Lorsqu'un employeur assujetti prend en charge les frais de formation ou formation continue de ses employés, il peut, sous certaines conditions, déduire l'impôt préalable même si les factures sont établies au nom des employés (☞ [Info TVA Parts privées](#)). Si l'employeur assujetti ne prend en charge qu'une partie des frais indiqués sur la facture, il peut déduire l'impôt préalable grevant la part des frais qu'il prend en charge.
- Si les justificatifs de frais des employés concernent en tout ou en partie des dépenses manifestement professionnelles (par ex. nuitées d'hôtel, vols intérieurs ou abonnements téléphoniques), la déduction de l'impôt préalable est aussi admise lorsque les factures sont établies au nom des employés. Si l'employeur assujetti ne prend en charge qu'une partie des frais figurant sur la facture, il peut déduire l'impôt préalable grevant la partie des frais qu'il prend en charge.

### **Exemple**

*De mercredi à vendredi, une experte fiscale de la société assujettie Révisions SA doit effectuer l'audit d'une entreprise située à Leysin. Pour des raisons privées, elle prolonge son séjour à l'hôtel jusqu'au dimanche. La facture de l'hôtel s'élève à 600 francs (TVA de 3,8 % incluse) pour les quatre nuitées. Elle est établie au nom de l'experte fiscale. Révisions SA prend en charge 300 francs (TVA de 3,8 % incl.), soit le coût de deux des quatre nuitées. La société peut déduire l'impôt préalable grevant ce montant si elle dispose de la facture ou d'une copie de celle-ci.*

- Dans certains cas, la déduction de l'impôt préalable grevant les coûts occasionnés avant l'inscription au registre du commerce est admise même si les factures sont établies à un autre nom que celui de l'assujetti (par ex. au nom d'un membre fondateur ; ☞ [ch. 1.8](#)).

 Dans les autres cas, les destinataires des prestations n'ont pas le droit de déduire l'impôt préalable lorsque les factures sont établies au nom de tiers.

 L'[Info TVA Comptabilité et facturation](#) contient des informations supplémentaires au sujet de la facturation.

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

## **1.7 Moment de la déduction de l'impôt préalable**

La déduction de l'impôt préalable peut être opérée aussi longtemps que la prescription n'est pas intervenue ([art. 42 LTVA](#)).

Les chiffres ci-après fournissent des informations sur le moment de la naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable.

### 1.7.1 Impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, acquisition de produits naturels, de bétail ou de lait non grevés de TVA et déduction de l'impôt préalable fictif

#### **Naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable en cas d'établissement des décomptes sur la base des contre-prestations convenues ([art. 39, al. 1, LTVA](#))**

Lorsque le décompte est établi selon les contre-prestations convenues, le droit à la déduction de l'impôt préalable naît à la réception de la facture ([art. 40, al. 1, LTVA](#)). La date d'établissement de la facturation est généralement déterminante pour l'attribution de la facture à la période de décompte correspondante.

Si la TVA facturée n'est pas payée ou si le paiement ne peut pas être prouvé, le destinataire de la prestation assujetti doit procéder à l'annulation complète de la déduction de l'impôt préalable qu'il a effectuée.

#### **Naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable en cas d'établissement des décomptes sur la base des contre-prestations reçues ([art. 39, al. 2, LTVA](#))**

Lorsque le décompte est établi selon les contre-prestations reçues, le droit à la déduction de l'impôt préalable naît au moment du paiement de la facture ([art. 40, al. 2, LTVA](#)).

### 1.7.2 Impôt sur les acquisitions

Pour l'impôt sur les acquisitions, le droit à la déduction de l'impôt préalable naît au moment du décompte de cet impôt ([art. 40, al. 3, LTVA](#)).

 D'autres informations sur ce thème se trouvent dans l'[Info TVA Impôt sur les acquisitions](#).

### 1.7.3 Impôt sur les importations

Pour l'impôt sur les importations, le droit à la déduction de l'impôt préalable peut être exercé au terme de la période de décompte au cours de laquelle l'impôt a été fixé ([art. 40, al. 4, LTVA](#)).

Cela signifie que le droit à la déduction de l'impôt préalable naît au cours de la période de décompte,

- pendant laquelle la déclaration en douane a été acceptée et fixée au moyen de la décision de taxation de l'OFDF ; ou
- pendant laquelle le document, au moyen duquel la TVA grevant l'importation a été conditionnellement perçue dans le régime de l'admission temporaire ou du trafic de perfectionnement actif moyennant un dépôt en espèces, est échu. L'assujetti doit être en possession de ce document (par ex. quittance pour le dépôt en espèces, déclaration en douane pour l'admission temporaire ou acquit-à-caution). La TVA (déposée ou garantie) mentionnée dans un document relatif au régime de l'admission temporaire ou du trafic de perfectionnement qui n'est pas encore échu ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

## 1.8 Créations d'entreprise (frais de constitution)

Si la création d'une entreprise nécessite son inscription au registre du commerce, l'inscription au registre des assujettis n'est pas possible avant cette date. Le droit à la déduction de l'impôt préalable naît donc en principe aussi à partir de ce moment-là.

Dans la pratique, les entreprises supportent souvent certains coûts (par ex. les frais de constitution) avant même leur inscription au registre du commerce. Dans de tels cas, les factures sont la plupart du temps établies à un autre nom que celui de la société devant être inscrite au registre du commerce (par ex. au nom d'un membre fondateur).

La déduction de l'impôt préalable sur la base de ces justificatifs est toutefois admise si les conditions suivantes sont remplies de manière cumulative :

- l'entreprise doit demander son inscription au registre des assujettis au moment de son inscription au registre du commerce ;
- les coûts supportés avant la création doivent être enregistrés dans la comptabilité ;
- les coûts supportés avant la création doivent être liés à la création ou à la future activité ;
- aucun chiffre d'affaires ne doit avoir été réalisé avant l'inscription au registre du commerce, à moins d'être inscrit dans la comptabilité et déclaré dans les décomptes TVA ;
- avant l'inscription au registre du commerce, les biens ne doivent pas avoir été utilisés à d'autres fins (par ex. à des fins privées par les membres fondateurs).

Si ces conditions ne sont pas remplies, la déduction de l'impôt préalable grevant les coûts occasionnés avant l'inscription au registre des assujettis n'est pas admise. Si les factures sont établies au nom de l'assujetti (par ex. X SA en cours de création), la déduction de l'impôt préalable est éventuellement possible dans le cadre d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

☞ D'autres informations sur ce thème se trouvent dans l'[Info TVA Changements d'affectation](#).

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

## 1.9 Déduction de l'impôt préalable sur la base de justificatifs établis en monnaie étrangère

Les factures établies en monnaie étrangère doivent être converties en monnaie nationale pour le calcul de la déduction de l'impôt préalable ([art. 58 OTVA](#)).

☞ Les [Infos TVA Calcul de l'impôt et taux de l'impôt](#) et [Comptabilité et facturation](#) contiennent des informations au sujet de la déduction de l'impôt préalable sur la base de justificatifs établis en monnaie étrangère.

## 1.10 Déduction de l'impôt préalable sur la base de justificatifs en lien avec des pièces ou des jetons cryptographiques

Les factures émises en pièces ou jetons cryptographiques doivent faire état de la contre-prestation pour les prestations mentionnées séparément et du montant de TVA subdivisé en fonction des taux de l'impôt dans une monnaie légale (nationale ou étrangère).

Si aucune monnaie légale n'est indiquée sur la facture, aucune déduction de l'impôt préalable n'est en principe admise, les informations relatives aux preuves nécessaires pour justifier la déduction de l'impôt préalable ( [ch. 1.6](#)) devant par ailleurs être prises en compte.

 Vous trouverez des informations au sujet de la déduction de l'impôt préalable sur la base de justificatifs en lien avec des pièces ou des jetons cryptographiques dans l'[Info TVA Calcul de l'impôt et taux de l'impôt](#).

## 1.11 Diminution de la contre-prestation et remboursement de la contre-prestation

Si la contre-prestation acquittée par l'assujetti est corrigée, la déduction de l'impôt préalable doit être adaptée au moment de la comptabilisation ou du règlement effectif de la contre-prestation corrigée ([art. 41, al. 2, LTVA](#)).

La contre-prestation est diminuée lorsque l'assujetti paie au fournisseur de la prestation un montant inférieur à celui qui lui a été facturé, par exemple en raison d'un escompte ou d'un rabais. Il en va de même lorsque le fournisseur de la prestation rembourse une partie ou la totalité de la contre-prestation versée en raison, par exemple, d'un rabais de quantité ou d'un avis de défaut.

 Le montant d'impôt préalable que le destinataire de la prestation peut déduire ne doit pas être supérieur au montant qu'il a effectivement payé au fournisseur de la prestation.

## 1.12 Répartition et contrôle de la concordance de l'impôt préalable

L'impôt préalable doit être réparti en

- impôt préalable grevant les charges de matériel et de services (chiffre 400 du décompte TVA) et
- impôt préalable grevant les investissements et les autres charges d'exploitation (chiffre 405 du décompte TVA).

Il convient de contrôler chaque année la concordance des déductions d'impôt préalable déclarées et des déductions d'impôt préalable enregistrées dans la comptabilité au moyen de documents appropriés établis à cet effet ([art. 128, al. 3, OTVA](#)). Si l'établissement des comptes annuels révèle des erreurs, celles-ci doivent être corrigées au plus tard dans le décompte établi pour la période fiscale pendant laquelle tombe le 180<sup>e</sup> jour qui suit la fin de l'exercice considéré ([art. 72, al. 1, LTVA](#)). La correction d'erreurs dans les décomptes précédents doit se faire en dehors des décomptes ordinaires ([art. 129 OTVA](#)).

 De plus amples informations à ce sujet figurent dans les [Infos TVA Décompte et paiement de l'impôt](#) et [Comptabilité et facturation](#).

## 2 Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable et réduction de la déduction de l'impôt préalable

La déduction de l'impôt préalable est en principe admise dans le cadre de l'activité entrepreneuriale ([art. 28, al. 1, LTVA](#)). Si outre ses activités entrepreneuriales l'assujetti exerce des activités non entrepreneuriales, il est considéré comme le consommateur final pour les dépenses et les investissements relevant du domaine non entrepreneurial et n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable ([ch. 2.1](#)).

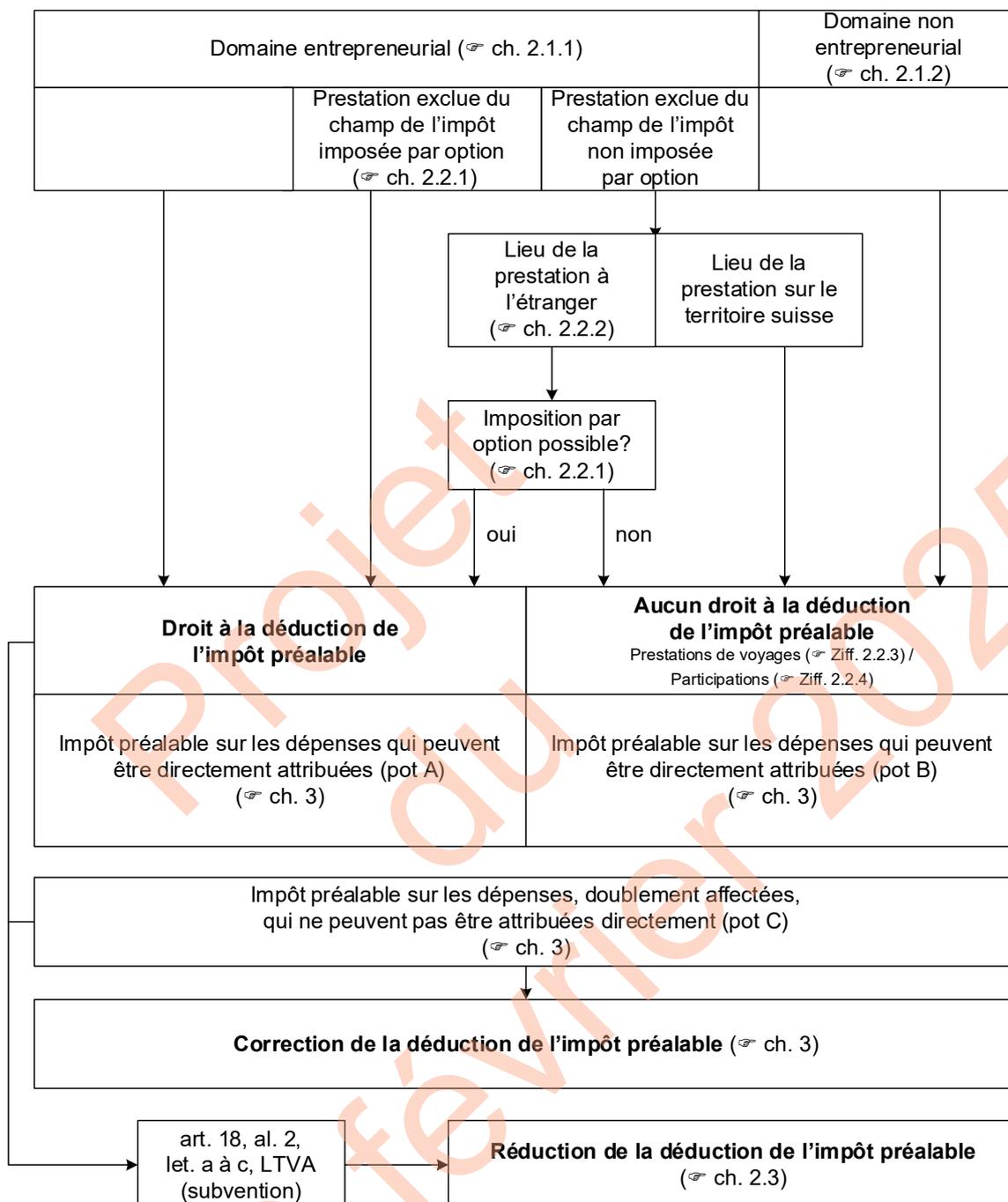
Les prestations et l'importation de biens affectés à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt ne donnent pas non plus droit à la déduction de l'impôt préalable si l'assujetti n'a pas opté pour leur imposition ([art. 29, al. 1, LTVA](#) ; [ch. 2.2](#)).

L'assujetti doit réduire le montant de la déduction de l'impôt préalable en proportion des fonds relevant de l'[art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA](#) qu'il reçoit ([art. 33, al. 2, LTVA](#)) ([ch. 2.3](#)).

Le graphique ci-après offre une vue d'ensemble du droit à la déduction de l'impôt préalable.

Projet  
du  
10 février 2025

Entreprise immatriculée au registre des assujettis TVA (☞ Info TVA Assujettissement à la TVA)



👁 Si le but de l'utilisation se modifie ultérieurement et qu'un bien ou une prestation de services passe du domaine d'activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable au domaine d'activité n'y donnant pas droit (par ex. de la fortune commerciale à la fortune privée) ou inversement, il y a changement d'affectation (☞ [ch. 3.6](#)).

👁 Des règles particulières sont prévues pour les prestations de voyage exclues du champ de l'impôt (☞ [ch. 2.2.3](#)), pour les participations et les restructurations (☞ [ch. 2.2.4](#)) ainsi qu'en cas d'application de l'imposition de groupe (☞ [ch. 5](#)).

## 2.1 Distinction entre domaine entrepreneurial et domaine non entrepreneurial

Exploitant d'entreprise							
<b>Domaine entrepreneurial</b>  Aux fins de la TVA, toutes les activités menées par un exploitant d'entreprise assujetti doivent être considérées comme une unité (principe de l'unité de l'exploitant d'entreprise). Dans les cas où un entrepreneur exerce exclusivement des activités entrepreneuriales, on considère que tous les impôts préalables sont nés dans le cadre du domaine entrepreneurial.  On peut en principe considérer que l'existence de l'objectif de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence, exigée pour qu'une activité soit qualifiée d'entrepreneuriale, est donnée lorsque des prestations sont fournies en échange d'une contre-prestation. La seule intention de fournir des prestations contre rémunération est suffisante.	<b>Domaine non entrepreneurial</b>  Le domaine non entrepreneurial comprend les <b>cinq types</b> décrits ci-après.  <table border="1"><tbody><tr><td><b>Domaine privé (seulement pour les entreprises individuelles)</b> en font partie: - consommation privée - loisirs - passe-temps (☞ ch. 2.1.2.1)</td><td><b>Domaine dépendant (seulement pour les entreprises individuelles)</b> en font partie: - statut d'employé - activité dans un conseil d'administration - exercice de fonctions publiques (☞ ch. 2.1.2.2)</td></tr><tr><td><b>Domaine relevant de la puissance publique</b> L'Info TVA concernant le secteur Collectivités publiques contient de plus amples informations au sujet des activités relevant de la puissance publique (☞ ch. 2.1.2.3)</td><td><b>Domaine ne visant pas à réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence</b> (☞ ch. 2.1.2.4)</td></tr><tr><td colspan="2"><b>Avions utilisés pour les besoins privés de l'ayant droit économique et/ou de personnes qui lui sont proches</b> (☞ ch. 2.1.2.5)  Si un assujetti actif dans un domaine entrepreneurial l'est aussi dans des domaines non entrepreneuriaux, il est réputé consommateur final pour ceux-ci. Pour ces domaines, il n'est pas assujetti et n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable.</td></tr></tbody></table>	<b>Domaine privé (seulement pour les entreprises individuelles)</b> en font partie: - consommation privée - loisirs - passe-temps (☞ ch. 2.1.2.1)	<b>Domaine dépendant (seulement pour les entreprises individuelles)</b> en font partie: - statut d'employé - activité dans un conseil d'administration - exercice de fonctions publiques (☞ ch. 2.1.2.2)	<b>Domaine relevant de la puissance publique</b> L'Info TVA concernant le secteur Collectivités publiques contient de plus amples informations au sujet des activités relevant de la puissance publique (☞ ch. 2.1.2.3)	<b>Domaine ne visant pas à réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence</b> (☞ ch. 2.1.2.4)	<b>Avions utilisés pour les besoins privés de l'ayant droit économique et/ou de personnes qui lui sont proches</b> (☞ ch. 2.1.2.5)  Si un assujetti actif dans un domaine entrepreneurial l'est aussi dans des domaines non entrepreneuriaux, il est réputé consommateur final pour ceux-ci. Pour ces domaines, il n'est pas assujetti et n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable.	
<b>Domaine privé (seulement pour les entreprises individuelles)</b> en font partie: - consommation privée - loisirs - passe-temps (☞ ch. 2.1.2.1)	<b>Domaine dépendant (seulement pour les entreprises individuelles)</b> en font partie: - statut d'employé - activité dans un conseil d'administration - exercice de fonctions publiques (☞ ch. 2.1.2.2)						
<b>Domaine relevant de la puissance publique</b> L'Info TVA concernant le secteur Collectivités publiques contient de plus amples informations au sujet des activités relevant de la puissance publique (☞ ch. 2.1.2.3)	<b>Domaine ne visant pas à réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence</b> (☞ ch. 2.1.2.4)						
<b>Avions utilisés pour les besoins privés de l'ayant droit économique et/ou de personnes qui lui sont proches</b> (☞ ch. 2.1.2.5)  Si un assujetti actif dans un domaine entrepreneurial l'est aussi dans des domaines non entrepreneuriaux, il est réputé consommateur final pour ceux-ci. Pour ces domaines, il n'est pas assujetti et n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable.							

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

### 2.1.1 Domaine entrepreneurial

L'existence d'un domaine entrepreneurial présuppose l'exploitation d'une entreprise. On considère qu'une personne exploite une entreprise ([art. 10, al. 1<sup>bis</sup>, LTVA](#)) si elle :

- exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence, quelle que soit la valeur de l'apport des éléments qui, en vertu de l'[art. 18, al. 2, LTVA](#), ne font pas partie de la contre-prestation ; et
- agit en son propre nom vis-à-vis des tiers.

Les personnes qui exploitent une entreprise et sont assujetties (obligatoirement ou en renonçant à la libération de l'assujettissement) peuvent, dès leur assujettissement, déduire l'impôt préalable qu'elles supportent. Cette règle est également valable pour les entreprises qui, au moment de l'assujettissement, n'ont pas encore réalisé de chiffres d'affaires, à savoir les *start-ups*.

☞ Vous trouverez des explications plus détaillées au sujet de l'exercice d'une activité entrepreneuriale dans [l'Info TVA Assujettissement à la TVA](#).

Si des prestations achetées dans le cadre des activités entrepreneuriales sont utilisées en partie ou en totalité pour couvrir les besoins de personnes étroitement liées ou du personnel

ou encore dans le but d'une remise à titre gratuit visée à l'[art. 31, al. 2, let. c, LTVA](#), il convient de tenir compte de l'[Info TVA Parts privées](#).

## 2.1.2 Domaine non entrepreneurial

S'agissant du domaine non entrepreneurial, on distingue cinq types de domaines, à savoir :

### 2.1.2.1 Domaine privé au sein des entreprises individuelles

Quiconque exploite une entreprise individuelle dispose toujours d'un domaine privé, en plus du domaine entrepreneurial. Le domaine privé est par définition non entrepreneurial. Il comprend la consommation privée dans son ensemble et, notamment, la pratique d'un hobby ou d'un passe-temps.

Alors que la déduction de l'impôt préalable est en principe admise dans le domaine entrepreneurial, le droit à la déduction de l'impôt préalable n'existe pas pour le domaine non entrepreneurial. Sont par conséquent exclus de la déduction d'impôt préalable les montants d'impôt préalable grevant des biens et des prestations de services attribuables au domaine privé.

En font partie toutes les dépenses qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial, telles que celles faites pour :

- des biens destinés aux besoins privés ;
- des objets destinés aux activités de loisirs ;
- les vacances / les excursions ;
- les hobbies / les passe-temps ;
- les frais de représentation qui, du point de vue économique, ne sont pas supportés dans l'intérêt de l'entreprise.

En revanche, les dépenses justifiées par l'usage commercial sont attribuables au domaine entrepreneurial c'est pourquoi elles donnent droit à la déduction de l'impôt préalable dans le cadre de l'activité entrepreneuriale.

On citera à titre d'exemple :

- le repas de fin d'année de l'entreprise ;
- les manifestations occasionnelles destinées à renforcer l'esprit d'équipe ;
- l'excursion annuelle avec le personnel ;
- les activités en relation avec le jubilé de l'entreprise.

Si des dépenses qui ne peuvent pas être attribuées directement (par ex. en relation avec l'infrastructure administrative) sont utilisées dans les deux domaines (entrepreneurial et non entrepreneurial), on est en présence d'une double affectation et la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée ([cf. ch. 3](#)).

### 2.1.2.2 Domaine dépendant au sein des entreprises individuelles

Le domaine entrepreneurial des entreprises individuelles se limite aux activités exercées de manière indépendante. Les activités exercées de manière dépendante ne font pas partie du domaine entrepreneurial. Elles constituent un propre domaine qui n'est pas entrepreneurial. En font notamment partie les mandats au sein de conseils d'administration ou de fondation, l'exercice de fonctions publiques et l'accomplissement d'obligations militaires ou de service civil.

### **Exemple**

*L'entrepreneur individuel Jean Dutoit exploite une menuiserie et exerce en outre une activité salariée d'enseignant dans une école professionnelle. La menuiserie constitue le domaine entrepreneurial de Jean Dutoit. Quant à l'activité salariée d'enseignant à l'école professionnelle, elle ne relève pas d'une activité entrepreneuriale de Jean Dutoit. Par conséquent, il y a un domaine non entrepreneurial en plus du domaine entrepreneurial.*

Alors que la déduction de l'impôt préalable est en principe admise dans le domaine entrepreneurial, le droit à la déduction de l'impôt préalable n'existe pas pour le domaine non entrepreneurial. Sont par conséquent exclus de la déduction de l'impôt préalable les montants d'impôt préalable grevant des biens et des prestations de services utilisés dans le cadre d'activités exercées de manière dépendante.

En font partie par exemple les dépenses consenties pour les frais de déplacement et de repas en lien avec l'activité exercée de manière dépendante.

Si des dépenses qui ne peuvent pas être attribuées directement (par ex. en relation avec l'infrastructure administrative) sont utilisées dans les deux domaines (entrepreneurial et non entrepreneurial), on est en présence d'une double affectation et la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée ([cf. ch. 3](#)).

### **2.1.2.3 Domaine relevant de la puissance publique**

Si une collectivité publique, ou une personne ou une organisation agissant sur délégation d'une collectivité publique, exerce aussi bien des activités entrepreneuriales que des activités relevant de la puissance publique, elle est active à la fois sur le plan entrepreneurial et sur le plan non entrepreneurial, car les activités relevant de la puissance publique ne sont pas de nature entrepreneuriale.

#### **Exemple 1**

*Le service de police d'une commune fournit, en plus de ses activités relevant de la puissance publique, également des prestations imposables au taux normal, telles que la déviation du trafic ou la mise à disposition d'escortes policières lors de transports spéciaux. Le service de police dispose donc d'un domaine entrepreneurial en parallèle à son activité non entrepreneuriale relevant de la puissance publique.*

#### **Exemple 2**

*En plus des prestations de conseil juridique qu'elle fournit normalement à ses clients, l'étude d'avocats Dujardin (assujettie à la TVA) assume régulièrement des mandats d'administration de faillites. En ce qui concerne les prestations de conseil, l'étude Dujardin exerce une activité entrepreneuriale. En revanche, pour ce qui est de l'activité d'administration de faillites qui relève de la puissance publique, elle n'exerce pas une activité entrepreneuriale. L'étude d'avocat dispose donc d'un domaine non entrepreneurial en parallèle à son activité entrepreneuriale.*

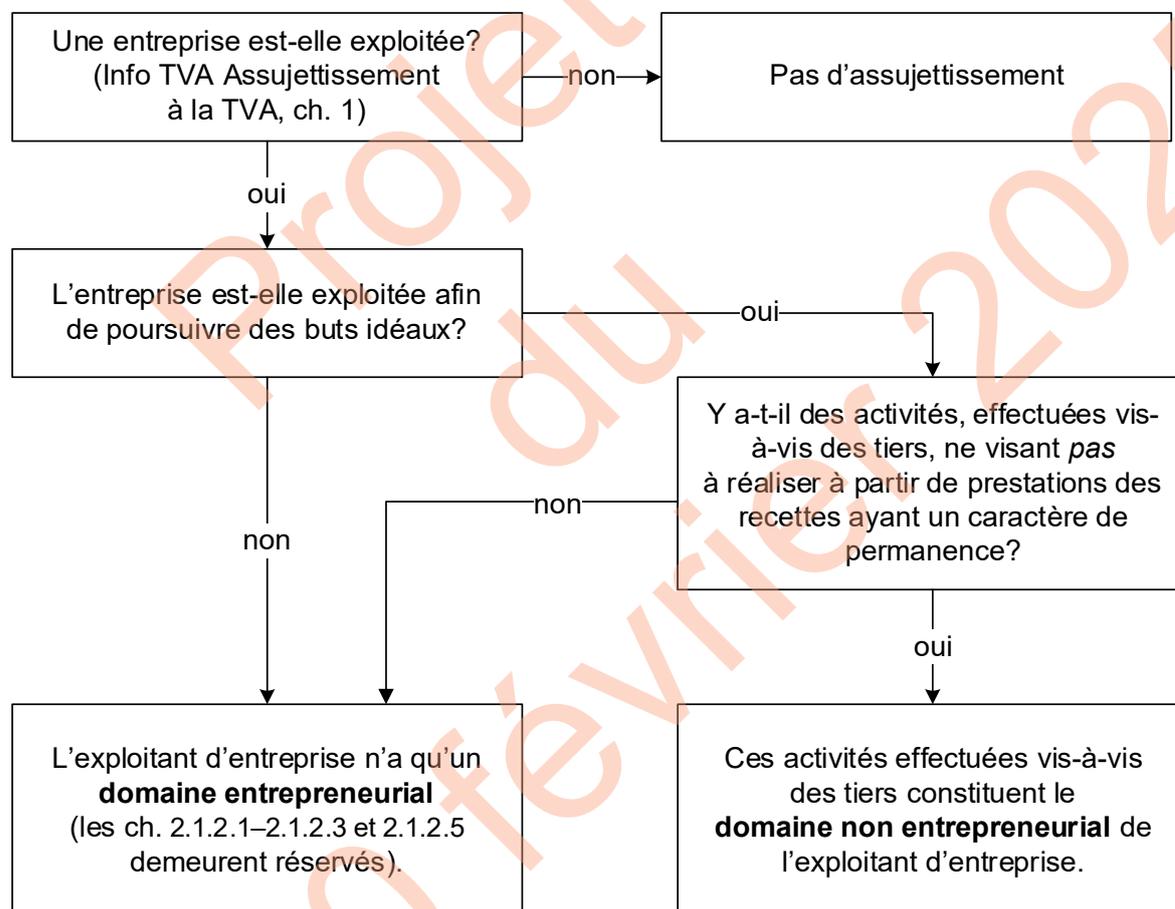
Alors que la déduction de l'impôt préalable est en principe admise dans le domaine entrepreneurial, le droit à la déduction de l'impôt préalable n'existe pas pour le domaine non entrepreneurial. Sont par conséquent exclus de la déduction de l'impôt préalable les montants d'impôt préalable grevant des biens et des prestations de services utilisés pour des activités qui relèvent de la puissance publique.

Si des dépenses qui ne peuvent pas être attribuées directement (par ex. en relation avec l'infrastructure administrative) sont utilisées dans les deux domaines (entrepreneurial et non

entrepreneurial), on est en présence d'une double affectation et la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée (☞ [ch. 3](#)).

### 2.1.2.4 Domaine ne visant pas à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence à partir de prestations

Quiconque poursuit des buts idéaux et exploite en plus une entreprise peut disposer d'un domaine non entrepreneurial en plus du domaine entrepreneurial. On est en présence d'un **domaine non entrepreneurial** lorsque les activités exercées **vis-à-vis des tiers ne visent pas à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence à partir de prestations**. Cela peut en particulier être le cas des organisations d'entraide ou des institutions sociales et caritatives. Si, en vue d'atteindre leurs buts idéaux, elles exercent à l'égard des tiers seulement des activités visant à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence à partir de prestations, **il n'y a alors aucun domaine non entrepreneurial**. Tel est le cas par exemple d'une fondation ou d'une association ayant pour but de détenir et d'exploiter un musée et qui encaisse à cette fin des billets d'entrée.



#### Exemple 1

*Une fondation caritative soutient gratuitement des personnes dans le besoin. Ce but est financé essentiellement par des dons. Cette fondation poursuit un but idéal et exerce à l'égard des tiers des activités ne visant pas à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence à partir de prestations. Ces activités constituent le domaine non entrepreneurial.*

*Comme elle n'utilise pas la totalité de l'immeuble qu'elle détient pour ses propres besoins, elle en loue une partie (avec imposition par option) à une entreprise de conseil. L'éventuel*

excédent provenant de la location de l'immeuble est affecté au but caritatif de la fondation. En ce qui concerne la location de l'immeuble, la fondation exerce une activité entrepreneuriale. Il y a donc au sein de cette fondation un domaine entrepreneurial en plus du domaine non entrepreneurial. La déduction de l'impôt préalable n'est possible que dans le cadre du domaine entrepreneurial.

### **Exemple 2**

Une fondation caritative soutient gratuitement des personnes dans le besoin. Ce but est financé essentiellement par des dons. Cette fondation poursuit un but idéal et exerce à l'égard des tiers des activités ne visant pas à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence à partir de prestations. Ces activités constituent le domaine non entrepreneurial.

Pour financer son activité caritative, la fondation collecte aussi des vêtements de seconde main qu'elle revend par le biais de différents canaux. Les produits encaissés par la vente de ces vêtements sont affectés au but caritatif de la fondation. En ce qui concerne la vente de vêtements, la fondation exerce une activité entrepreneuriale. Il y a donc au sein de cette fondation un domaine entrepreneurial en plus du domaine non entrepreneurial. La déduction de l'impôt préalable n'est possible que dans le cadre du domaine entrepreneurial.

### **Exemple 3**

Une fondation culturelle exploite un musée ouvert au public moyennant paiement d'un billet d'entrée. Les billets d'entrée, imposés volontairement par option, ne permettent pas de couvrir les dépenses : l'équilibre des comptes est tributaire d'un important volume de dons. La fondation poursuit un but idéal, à savoir la détention et l'exploitation d'un musée, et exerce à cette fin une activité visant à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence à partir de prestations (la vente de billets d'entrée). À l'égard des tiers, elle n'exerce aucune autre activité et ne dispose donc que d'un domaine entrepreneurial. Dans ce cas, les dons relèvent du domaine entrepreneurial.

### **Exemple 4**

Un fabricant de montres possède un musée d'horlogerie dans lequel l'histoire de la marque est présentée gratuitement aux visiteurs. L'entreprise du fabricant de montres n'est pas exploitée dans un but idéal. Il n'y a donc aucun domaine non entrepreneurial. Les dépenses liées au musée sont justifiées par l'usage commercial (promotion de l'image de l'entreprise) et donnent donc droit à la déduction de l'impôt préalable.

Alors que la déduction de l'impôt préalable est en principe admise dans le domaine entrepreneurial, le droit à la déduction de l'impôt préalable n'existe pas pour le domaine non entrepreneurial. Sont par conséquent exclus de la déduction de l'impôt préalable les montants d'impôt préalable grevant des biens et des prestations de services qui sont utilisés pour des activités non entrepreneuriales ne visant pas la réalisation de recettes ayant un caractère de permanence.

Si des dépenses qui ne peuvent pas être attribuées directement (par ex. en relation avec l'infrastructure administrative) sont utilisées dans les deux domaines (entrepreneurial et non entrepreneurial), on est en présence d'une double affectation et la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée (☞ [ch. 3](#)). Il convient de tenir compte en particulier de la correction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de la clé de répartition basée sur les charges (☞ [ch. 3.3.4](#)).

### 2.1.2.5 Avions utilisés pour les besoins privés de l'ayant droit économique et/ou de personnes qui lui sont proches

Ce domaine non entrepreneurial ne peut concerner que les assujettis qui détiennent des avions. Les précisions se trouvent dans l'[Info TVA concernant le secteur Trafic aérien](#).

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

## 2.2 Déduction préalable pour les prestations exclues du champ de l'impôt

**Dans le cadre de son activité entrepreneuriale**, l'assujetti peut également fournir des prestations qui sont exclues du champ de l'impôt en vertu de l'[art. 21, al. 2, LTVA](#).

En font par exemple partie les prestations suivantes :

- la mise à disposition d'immeubles ou de parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance (location, affermage) ;
- les prestations dans le domaine de l'éducation d'enfants et de jeunes ;
- les prestations dans le domaine de la formation ;
- les prestations de services culturelles ;
- les prestations d'assurance et de réassurance ;
- les prestations fournies dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux.

☞ L'[Info TVA Objet de l'impôt](#) fournit de plus amples informations sur les prestations exclues du champ de l'impôt.

👁 Les dépenses consenties dans le but de fournir de telles prestations ne donnent en principe pas droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ exceptions : [ch. 2.2.1 à 2.2.4](#)).

### Exemple 1

*La société Motos SA est assujettie en raison de son commerce de motos. Elle réalise aussi un chiffre d'affaires en donnant des cours de base pour l'obtention du permis de moto (école de conduite). Motos SA exerce une activité entrepreneuriale et a donc en principe droit à la déduction de l'impôt préalable. Les contre-prestations provenant des cours de conduite sont toutefois exclues du champ de l'impôt en vertu de l'[art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA](#). Les investissements et les dépenses, tels que l'achat et l'entretien des motos utilisées par l'école de conduite, ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.*

### Exemple 2

*La société immobilière assujettie Constructor SA réalise une partie de son chiffre d'affaires en gérant des biens immobiliers pour des tiers. Constructor SA possède aussi ses propres immeubles et les loue à des fins d'habitation. La société exerce une activité entrepreneuriale et a donc en principe droit à la déduction de l'impôt préalable. Toutefois, la location des appartements est exclue du champ de l'impôt en vertu de l'[art 21, al. 2, ch. 21, LTVA](#). Les dépenses en relation avec la location des appartements (par ex. les travaux de peinture ou de réparation des installations sanitaires) ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.*

### Exemple 3

*Gustave Desmoulins, médecin généraliste assujetti à la TVA en raison de la vente de médicaments, acquiert, dans le cadre de la modernisation de son cabinet, un appareil à*

ultrasons. Il exerce une activité entrepreneuriale et a donc en principe droit à la déduction de l'impôt préalable. Cet investissement ne donne cependant pas droit à la déduction de l'impôt préalable, parce que les traitements que le médecin dispense au moyen de l'appareil à ultrasons sont exclus du champ de l'impôt en vertu de [l'art. 21, al. 2, ch. 3, LTVA](#).

## 2.2.1 Option

### 2.2.1.1 Principe

Sous réserve des exceptions mentionnées plus bas ( [ch. 2.2.1.2](#)), un assujetti peut soumettre volontairement à l'impôt des prestations exclues du champ de l'impôt pour autant qu'il indique clairement l'impôt dans la facture adressée au destinataire de la prestation ou qu'il déclare l'imposition de ces prestations aux chiffres 200 et 205 de son décompte TVA ([art. 22, al. 1, LTVA](#)).

 Les dépenses et investissements permettant de réaliser des prestations pour l'imposition desquels l'assujetti a opté donnent droit à la déduction de l'impôt préalable ([art. 28, al. 1, LTVA](#)).

#### Exemple

*Le but commercial de la société Motos SA consiste à donner des cours de conduite pour l'obtention du permis de moto (école de conduite). Les contre-prestations provenant des cours de conduite sont exclues du champ de l'impôt en vertu de [l'art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA](#). La société Motos SA a opté pour l'imposition de ces chiffres d'affaires. Les investissements et les dépenses, tels que l'achat et l'entretien des motos utilisées par l'école de conduite, donnent droit à la déduction de l'impôt préalable.*

 L'[Info TVA Objet de l'impôt](#) fournit de plus amples informations au sujet de l'exercice de l'option.

### 2.2.1.2 Exceptions

Conformément à [l'art. 22, al. 2, LTVA](#), l'option est exclue pour les opérations suivantes :

- les prestations dans le domaine des assurances ([art. 21, al. 2, ch. 18, LTVA](#)) ;
- les opérations dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux ([art. 21, al. 2, ch. 19, LTVA](#)) ;
- les opérations réalisées dans le domaine des jeux d'argent ([art. 21, al. 2, ch. 23, LTVA](#)) ; ainsi que
- les prestations en relation avec des immeubles (location, affermage ou vente ; [art. 21, al. 2, ch. 20 et 21, LTVA](#)) lorsque le destinataire affecte ou compte affecter l'objet exclusivement à des fins d'habitation.

 Les dépenses et les investissements en relation avec la réalisation de prestations exclues du champ de l'impôt ne donnent **jamais** droit à la déduction de l'impôt préalable si l'assujetti ne peut pas opter pour leur imposition ([art. 29, al. 1, LTVA](#)). Demeurent réservées les dispositions particulières concernant les participations et les restructurations ( [ch. 2.2.4](#)).

 L'[Info TVA Objet de l'impôt](#) fournit de plus amples informations au sujet des prestations pour lesquelles l'option ne peut pas être exercée.

## 2.2.2 Déduction de l'impôt préalable pour les prestations exclues du champ de l'impôt fournies à l'étranger

Si l'assujetti fournit des prestations exclues du champ de l'impôt à l'étranger pour l'imposition desquelles il serait possible d'opter sur le territoire suisse en vertu de l'[art. 22 LTVA](#) ( [ch. 2.2.1](#)), les dépenses et investissements nécessaires à la fourniture de ces prestations donnent droit à la déduction de l'impôt préalable ([art. 29, al. 1<sup>bis</sup>, LTVA](#)), que l'assujetti ait opté ou non pour l'imposition de prestations de même nature fournies sur le territoire suisse.

L'assujetti n'a pas le droit de déduire l'impôt préalable s'il ne peut pas opter sur le territoire suisse pour l'imposition des prestations fournies à l'étranger ( [ch. 2.2.1.2](#)).

### Exemple 1

*Alexandre Miracolo est un artiste de variétés domicilié sur le territoire suisse. Il se produit régulièrement sur de petites scènes en Suisse et dans les pays voisins. Les prestations de services culturelles (cachets) qu'il fournit sont exclues du champ de l'impôt en vertu de l'[art 21, al. 2, ch. 14, LTVA](#).*

*Alexandre Miracolo n'opte pas pour l'imposition des cachets perçus sur le territoire suisse, bien qu'il en ait la possibilité en vertu de l'[art. 22 LTVA](#). Les cachets perçus sur le territoire suisse ne donnent donc pas droit à la déduction de l'impôt préalable.*

*En revanche, les cachets perçus à l'étranger donnent droit à la déduction de l'impôt préalable ([art. 29, al. 1<sup>bis</sup>, LTVA](#)), pour autant qu'Alexandre Miracolo renonce à la libération de l'assujettissement ([art. 11 LTVA](#)).*

Il en va de même des prestations exclues du champ de l'impôt pouvant faire l'objet d'une imposition par option, dont le lieu de fourniture se situe sur le territoire suisse, mais qui sont exonérées de l'impôt en vertu de l'[art. 23, al. 2, LTVA](#).

### Exemple 2

*Pierre Dumoulin, sylviculteur, exécute des travaux de sylviculture pour des tiers. Il est assujetti à la TVA étant donné que son chiffre d'affaires provenant de cette activité (travaux de sylviculture et location de machines forestières) s'élève à environ 200 000 francs par an. Parallèlement, il produit du bois sur ses propres surfaces forestières. Les recettes réalisées avec ces produits naturels provenant de sa propre exploitation sont exclues du champ de l'impôt en vertu de l'[art 21, al. 2, ch. 26, LTVA](#). Pierre Dumoulin a renoncé à exercer l'option pour l'imposition volontaire de ces recettes.*

*Pierre Dumoulin livre régulièrement une partie de ces produits naturels dans un pays limitrophe. Conformément à l'[art. 23, al. 2, ch. 1, LTVA](#), ces livraisons sont exonérées de l'impôt. Si ces livraisons étaient effectuées à un acquéreur sis sur le territoire suisse, Pierre Dumoulin aurait la possibilité d'opter pour leur imposition en vertu de l'[art. 22 LTVA](#). Les dépenses en relation avec les livraisons de rondins dans un pays limitrophe donnent donc droit à la déduction de l'impôt préalable.*

 L'[Info TVA Lieu de la fourniture de la prestation](#) fournit des informations sur le lieu de la fourniture de différentes prestations (livraisons et prestations de services) à la lumière du droit régissant la TVA.

## 2.2.3 Déduction de l'impôt préalable pour les prestations de voyage réalisées ou utilisées à l'étranger

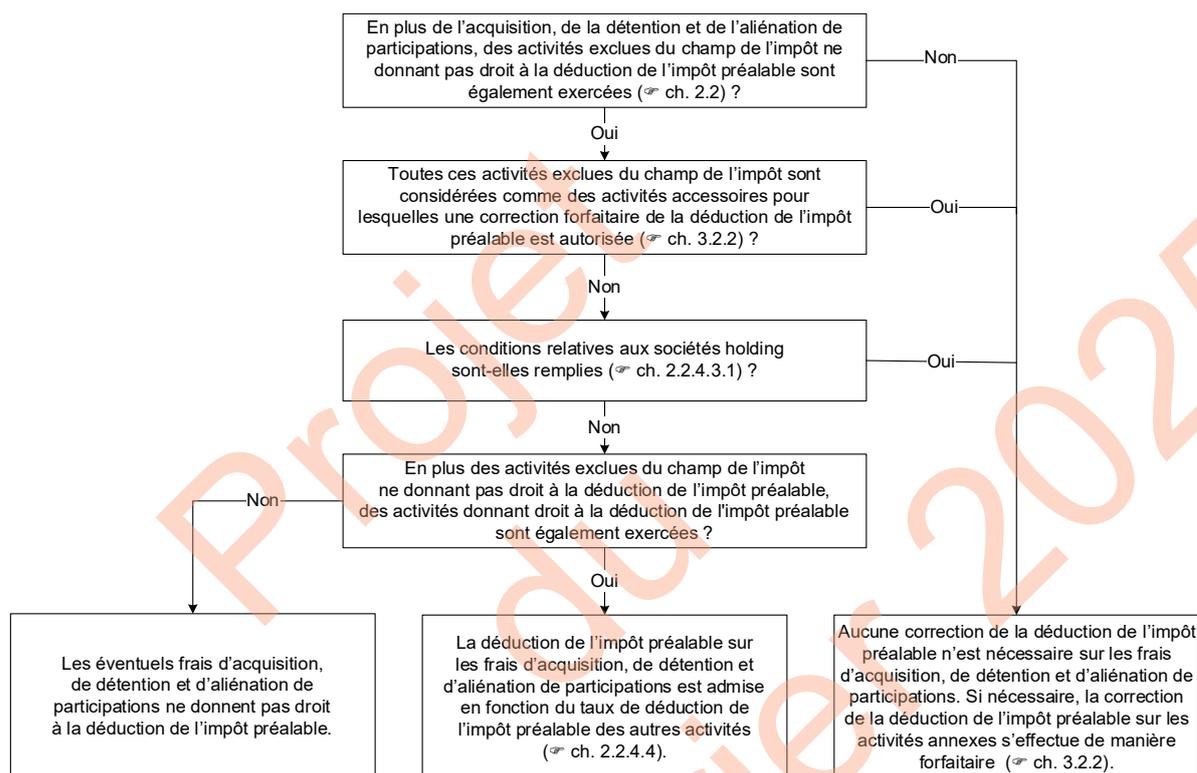
Les prestations de voyage revendues par les agences de voyages et les prestations de services y afférentes fournies par ces mêmes agences sont exclues du champ de l'impôt en vertu de l'[art. 21, al. 2, ch. 31, LTVA](#). L'impôt préalable grevant ces prestations des agences

de voyages peut toutefois être déduit si les prestations sont réalisées ou utilisées à l'étranger ([art. 29, al. 1<sup>er</sup>, LTVA](#)).

 L'[Info TVA concernant le secteur Agences de voyages et offices du tourisme](#) fournit de plus amples informations à ce sujet.

## 2.2.4 Déduction de l'impôt préalable en relation avec des participations

Le graphique ci-dessous offre une vue d'ensemble de la déduction de l'impôt préalable sur les coûts relatifs à l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations.



### 2.2.4.1 Principes

Le commerce de titres (vente) est exclu du champ de l'impôt en vertu de [l'art. 21, al. 2, ch. 19, let. e, LTVA](#). Les dépenses en relation avec de tels titres, comme les frais d'administration ou de garde pendant la durée de détention, ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

En dépit de ce principe, la déduction de l'impôt préalable est admise dans le cadre de l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable pour l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations ainsi que pour les restructurations au sens des art. 19 et 61 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; [art. 29, al. 2, LTVA](#)).

Les participations sont des parts du capital d'autres sociétés qui sont détenues à titre de placement durable et permettent d'exercer une influence déterminante. Toute part de 10 % au moins du capital est considérée comme participation ([art. 29, al. 3, LTVA](#)).

Les parts de **moins de 10 % du capital ne sont pas réputées participation**. L'acquisition, la détention et l'aliénation de ces placements financiers ne donnent jamais droit à la déduction de l'impôt préalable, car ces placements permettent uniquement de réaliser des opérations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'[art. 21, al. 2, ch. 19, let. e, LTVA](#) pour l'imposition desquelles il n'est pas possible d'opter en vertu de l'[art. 22, al. 2, let. a, LTVA](#).

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

#### 2.2.4.2 Assujettissement

L'acquisition, la détention et l'aliénation de participations visées à l'[art. 29, al. 2 et 3, LTVA](#) constitue une activité entrepreneuriale ([art. 10, al. 1<sup>er</sup>, LTVA](#)). Les entreprises qui détiennent des participations peuvent donc se soumettre volontairement à la TVA (renonciation à la libération de l'assujettissement selon l'[art. 11 LTVA](#)), même si elles ne réalisent aucune recette provenant de prestations.

☞ L'[Info TVA Assujettissement à la TVA](#) fournit de plus amples informations à ce sujet.

#### 2.2.4.3 Acquisition, détention et aliénation de participations comme seule activité principale

Est réputée activité principale en relation avec l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations toute activité entrepreneuriale qui ne peut être considérée comme accessoire (☞ [ch. 3.2.2](#))

Si l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations sont les seules activités principales, la correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les autres dépenses opérationnelles faisant l'objet d'une double affectation, requise si des activités accessoires ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable sont exercées, peut être effectuée sur une base forfaitaire (☞ [ch. 3.2.2](#)).

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

##### 2.2.4.3.1 Sociétés holding

Si l'assujetti est une société holding, la détention de participations constitue sa seule activité principale. Sont considérées comme des sociétés holding les sociétés de capitaux et les coopératives

- dont le but statutaire ou réel principal consiste à gérer durablement des participations ; et
- qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse ; et
- dont les participations ou leur rendement représentent à long terme au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes.

(Le calcul ne prend pas en compte les prêts, comptes courants, etc., auprès des sociétés du groupe et les rendements ainsi générés.)

La condition selon laquelle la société ne doit pas exercer d'activité commerciale n'est pas remplie si la société participe aux échanges économiques avec l'extérieur en exerçant une activité industrielle, artisanale ou commerciale en qualité de producteur ou de fournisseur de biens matériels ou immatériels ou de prestations de services dans le but de réaliser, grâce à sa propre création de valeur, un revenu supérieur au rendement de fortune passif. Dans le cadre de la gestion de participations, des activités dont l'origine réside essentiellement dans la volonté de gérer judicieusement et efficacement ses propres participations sont toutefois

admises en tant que buts secondaires. Il s'agit notamment des activités auxiliaires pour le groupe et la direction de filiales (tâches de gestion).

### Exemple

La holding X SA indique dans ses statuts qu'elle a pour but de gérer durablement des participations. Elle n'a pas d'autre activité commerciale en Suisse. Le bilan et le compte de résultats de la holding X SA présentent les chiffres suivants :

#### Actifs :

Participations conformément à l' <a href="#">art. 29, al. 3, LTVA</a>	CHF	85 000 000,00	56,67 %
Autres placements financiers	CHF	15 000 000,00	10,00 %
Prêts consentis à des sociétés du groupe	<u>CHF</u>	<u>50 000 000,00</u>	33,33 %
Total des actifs	CHF	150 000 000,00	100,00 %

#### Revenus :

Revenus des participations (dividendes)	CHF	600 000,00	24,00 %
Revenus d'intérêts des placements financiers	CHF	400 000,00	16,00 %
Revenus d'intérêts des prêts consentis à des sociétés du groupe	<u>CHF</u>	<u>1 500 000,00</u>	60,00 %
Total des revenus	CHF	2 500 000,00	100,00%

Ventes de titres (des placements financiers)	CHF	1 100 000,00	
--	-----	--------------	--

Concernant les prêts consentis à des sociétés du groupe et les autres placements financiers, les autres dépenses opérationnelles ne comportent que des dépenses grevées d'impôt préalable faisant l'objet d'une double affectation.

La holding X SA remplit les deux premières conditions précitées pour être considérée comme une société holding. Par ailleurs, les participations (85 000 000 francs) constituent plus de deux tiers de l'ensemble des actifs qui s'élèvent à 100 000 000 francs (sans les prêts consentis à des sociétés du groupe). X SA remplit donc aussi la troisième condition pour être considérée comme une société holding.

Par conséquent, les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt provenant des revenus d'intérêts et des ventes de titres sont considérés comme une activité accessoire. La correction de la déduction de l'impôt préalable peut être calculée en appliquant le forfait de 0,02 % ([cf. ch. 3.2.2.1](#)). Elle se présente comme suit :

Revenus d'intérêts des placements financiers	CHF	400 000,00
Revenus d'intérêts des prêts consentis à des sociétés du groupe	CHF	1 500 000,00
Ventes de titres (des placements financiers)	<u>CHF</u>	<u>1 100 000,00</u>
Total des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt entraînant une correction de la déduction de l'impôt préalable :	<u>CHF</u>	<u>3 000 000,00</u>

<b>Correction de la déduction de l'impôt préalable : 0,02 % (de 3 000 000 francs)</b>	<b>CHF</b>	<b>600,00</b>
---	------------	---------------

Les sociétés holding peuvent en outre prendre en compte l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable des entreprises qu'elles détiennent pour déterminer l'impôt préalable déductible ([art. 29, al. 4, LTVA](#)).

### 2.2.4.3.2 Sociétés de participation exerçant des activités accessoires

Si les conditions relatives aux sociétés holding ne sont pas remplies, l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations constituent les seules activités principales dans la mesure où, outre ces activités, seules des **activités accessoires** visées au [ch. 3.2.2](#) sont exercées.

#### **Exemple**

*Participations SA détient 100 millions de francs de participations selon l'[art. 29, al. 3, LTVA](#). Ces participations ne génèrent pas de dividendes dans un premier temps. Outre ces 100 millions de francs de participations, la société détient aussi 100 millions de francs en placements financiers qui, jusqu'à nouvel ordre, sont régulièrement placés sous forme de dépôts à terme auprès de la banque cantonale. Ces dépôts rapportent chaque année 1 500 000 francs de revenus d'intérêts. En ce qui concerne cette activité exclue du champ de l'impôt (dépôts à terme), les autres charges d'exploitation ne comportent que des dépenses grevées d'impôt préalable faisant l'objet d'une double affectation.*

*Les 100 millions de francs de placements financiers représentent 50 % de la fortune totale de 200 millions de francs. Ainsi, ni les actifs ni les revenus ne représentent deux tiers des participations. Les conditions fixées pour être considérée comme une société holding ne sont donc pas remplies.*

*Participations SA peut toutefois établir de manière plausible que moins de 10 % des autres charges d'exploitation sont consacrées à l'activité exclue du champ de l'impôt (dépôts à terme). Cette activité est donc une activité accessoire.*

*La correction de la déduction de l'impôt préalable requise peut donc être calculée en appliquant le forfait de 0,02 % au chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt (1 500 000 francs.) et s'élève ainsi à 300 francs.*

### 2.2.4.4 Acquisition, détention et aliénation de participations et exercice d'au moins une activité principale supplémentaire

Si, outre l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations, au moins une activité entrepreneuriale supplémentaire n'étant pas considérée comme accessoire est exercée, le droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les coûts des participations est calculé en fonction de cette autre activité principale ou de ces autres activités principales.

- S'il ne s'agit que d'activités principales donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, les coûts liés à l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations donnent aussi droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable.
- En revanche, s'il s'agit d'activités principales ne donnant pas ou pas pleinement droit à la déduction de l'impôt préalable ([art. 29, al. 1, LTVA](#)), le montant des impôts préables déductibles grevant les coûts en relation avec l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations est déterminé en fonction de la part de déduction de l'impôt préalable de ces activités principales.

Les impôts préables en relation avec l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations doivent être affectés au pot C ([☞ ch. 3](#)). Les explications relatives à la double affectation doivent être observées pour déterminer l'impôt préalable déductible ([☞ ch. 3](#)).

Les éventuels domaines non entrepreneuriaux ([☞ ch. 2.1.2](#)) n'entraînent aucune correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les coûts en relation avec les participations.

Les activités exercées par les entreprises détenues n'ont pas d'importance.

### **Exemple 1 (activités principales donnant droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable)**

Véhicule SA est active dans le commerce de véhicules. La société n'exerce aucune activité exclue du champ de l'impôt.

Véhicule SA détient aussi des participations dans plusieurs filiales.

En plus de détenir des participations, Véhicule SA exerce une autre activité entrepreneuriale principale (commerce de véhicules). Le montant de la déduction de l'impôt préalable en relation avec l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations dépend de cette activité. Puisque le commerce de véhicule donne pleinement droit à la déduction de l'impôt préalable, les impôts préalables en relation avec les participations peuvent aussi être déduits intégralement.

### **Exemple 2 (activités principales ne donnant droit qu'en partie à la déduction de l'impôt préalable)**

Formation SA fournit des prestations de formation exclues du champ de l'impôt ([art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA](#)). En l'indiquant clairement dans son décompte, l'établissement de formation opte pour l'imposition de 20 % de ces chiffres d'affaires ([art. 22, al. 1, LTVA](#)). Les 80 % restants entraînent une correction de la déduction de l'impôt préalable ([art. 29, al. 1, LTVA](#)). Formation SA effectue la correction de la déduction de l'impôt préalable grevant l'ensemble des dépenses et des investissements en fonction de la répartition de son chiffre d'affaires total ([ch. 3.3.3](#)).

Formation SA détient aussi des participations dans plusieurs filiales.

En plus de détenir des participations, Formation SA exerce une autre activité entrepreneuriale (prestations de formation). Le droit à la déduction de l'impôt préalable en relation avec l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations dépend de cette activité.

Au sein de Formation SA, cette activité donne droit à la déduction de l'impôt préalable à hauteur de 20 %. Par conséquent, les impôts préalables en relation avec les participations peuvent aussi être déduits à hauteur de 20 %.

### **Exemple 3 (activités ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable)**

Finance SA détient différents placements financiers et n'exerce aucune autre activité. Les actifs et les revenus de Finance SA se présentent comme suit :

Actifs :

Participations conformément à l' <a href="#">art. 29, al. 3, LTVA</a>	CHF	30 000 000,00	30,00 %
Autres placements financiers	CHF	<u>70 000 000,00</u>	70,00 %
Total des actifs	CHF	100 000 000,00	100,00 %

Revenus :

Revenus des participations (dividendes)	CHF	600 000,00	30,00 %
Revenus des placements financiers (entre autres revenus d'intérêts)	CHF	<u>1 400 000,00</u>	70,00 %
Total des revenus	CHF	2 000 000,00	100,00 %

Finance SA exerce une activité entrepreneuriale conformément à l'[art. 10, al. 1<sup>er</sup>, LTVA](#) et a renoncé à la libération de l'assujettissement ([art. 11 LTVA](#)).

Sur l'ensemble des dépenses, environ 30 % concernent les participations et environ 70 % représentent des coûts en relation avec d'autres placements financiers.

Finance SA ne remplit pas les conditions relatives aux sociétés holding ([ch. 2.2.4.3.1](#)). De plus, la gestion des placements financiers ne constitue pas une activité accessoire ([ch. 3.2.2](#)), mais une activité principale. Le droit à la déduction de l'impôt préalable en relation

avec l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations dépend de cette activité. Au sein de Finance SA, cette activité ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Par conséquent, les impôts préalables en relation avec les participations ne peuvent pas non plus être déduits.

#### **Exemple 4 (participations et domaine non entrepreneurial)**

Une fondation caritative soutient des personnes dans le besoin avec les rendements générés par sa fortune et des dons. La fondation poursuit un but idéal et ne cherche pas à réaliser des recettes ayant un caractère de permanence à partir de prestations. Son activité relève du domaine non entrepreneurial et ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ [ch. 2.1.2.4](#)).

La fortune de la fondation se compose principalement de participations. L'acquisition, la détention et l'aliénation de participations constituent une activité entrepreneuriale ([art. 10, al. 1<sup>er</sup>, LTVA](#)). Sur la base de cette activité, la fondation a renoncé à la libération de l'assujettissement ([art. 11 LTVA](#)).

La déduction de l'impôt préalable en lien avec cette activité (participations) relève uniquement des activités entrepreneuriales et pas du domaine non entrepreneurial.

La fortune de la fondation se compose aussi dans une moindre mesure d'autres placements financiers. Moins de 10 % des autres charges d'exploitation sont consacrées à la gestion de ces placements financiers, raison pour laquelle cette activité est considérée comme accessoire (☞ [ch. 3.2.2](#)).

Les impôts préalables en relation avec l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations peuvent donc être déduits. Un forfait peut être appliqué à la correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt provenant des autres placements financiers (☞ [ch. 3.2.2.1](#)).

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

### **2.3 Subventions et autres contributions de droit public**

Les éléments mentionnés ci-après ne font pas partie de la contre-prestation en raison de l'absence de prestation. Ils entraînent toutefois une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable ([art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA](#) en relation avec [l'art. 33, al. 2, LTVA](#)) :

- les subventions et autres contributions de droit public ;
- les recettes provenant exclusivement de taxes touristiques de droit public engagées par les offices du tourisme et les sociétés de développement touristique ;
- les contributions cantonales versées par les fonds pour l'approvisionnement en eau, le traitement des eaux usées ou la gestion des déchets aux établissements qui assurent ces tâches.

☞ [L'Info TVA Subventions et don](#) ainsi que les [Infos TVA concernant les secteurs Agences de voyage et offices du tourisme, Sport, Entreprises de transports publics et de transports touristiques](#) et [Collectivités publiques](#) fournissent de plus amples informations sur la distinction entre ces différents éléments.

👁️ Ci-après, le terme subvention désigne aussi bien les subventions que les autres contributions de droit public conformément à [l'art. 18, al. 2, let. a, LTVA](#).

Concernant la réduction de la déduction de l'impôt préalable, il convient de considérer les quatre dispositions suivantes ([art. 75 OTVA](#)) :

1. Il ne faut procéder à aucune réduction de la déduction de l'impôt préalable dans la mesure où les subventions sont imputables à un domaine d'activité pour lequel il n'y a

pas d'impôt préalable ou qui ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Les contributions COVID-19 qualifiées de subventions n'entraînent également aucune réduction de la déduction de l'impôt préalable ([☞ ch. 2.3.1](#)).

2. Si les subventions peuvent être imputées à un domaine d'activité déterminé, seulement la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et investissements pour ce domaine d'activité doit être réduite ([☞ ch. 2.3.2](#)).
3. Si les subventions sont versées pour couvrir un déficit d'exploitation, l'impôt préalable doit être réduit globalement en fonction du rapport entre ces subventions et l'ensemble des recettes ([☞ ch. 2.3.3](#)).
4. En cas d'obtention d'autres subventions ne relevant d'aucune des trois catégories susmentionnées, l'impôt préalable peut être réduit globalement en fonction du rapport entre ces subventions et les charges totales, si la réduction en fonction du rapport entre ces subventions et le chiffre d'affaires total ne donne pas un résultat approprié ([☞ ch. 2.3.4](#)).

[☞ Les Infos TVA concernant les secteurs Collectivités publiques et Entreprises de transports publics et de transports touristiques](#) fournissent de plus amples informations sur la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

**Les autres éléments de fonds** à l'[art. 18, al. 2, let. d à l, LTVA](#) n'entraînent aucune réduction de la déduction de l'impôt préalable. En font notamment partie :

- les dons ;
- les apports faits à une entreprise, notamment les prêts sans intérêts, les contributions d'assainissement et l'abandon de créances ;
- les dividendes et autres parts de bénéfices ;
- les indemnités compensatoires versées aux acteurs économiques d'une branche en vertu de dispositions légales ou contractuelles par une unité d'organisation, notamment par un fonds ;
- les consignes, notamment sur les emballages ;
- les montants versés à titre de dommages-intérêts ou de réparation morale ainsi que les indemnités de même genre ;
- les indemnités versées pour une activité exercée à titre salarié telles que les honoraires de membre d'un conseil d'administration ou d'un conseil de fondation, les indemnités versées par des autorités ou la solde ;
- les remboursements, les contributions et les aides financières reçus pour la livraison de biens à l'étranger, exonérée conformément à l'[art. 23, al. 2, ch. 1, LTVA](#) ;
- les émoluments, les contributions et autres montants encaissés pour des activités relevant de la puissance publique.

[☞ L'Info TVA Subventions et dons](#) contient des informations sur la distinction entre les dons, les prestations visant à promouvoir l'image et les prestations publicitaires.

La réalisation des éléments susmentionnés peut entraîner des dépenses. Ces dépenses, comme toutes les autres dépenses, donnent droit à la déduction de l'impôt préalable dès lors qu'elles sont imputables à l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

### **Exemple 1**

*Le commerce Boissons SA réalise un chiffre d'affaires imposable à partir du commerce de boissons. Certains contenants sont consignés. Les consignes ne sont pas considérées comme des contre-prestations ([art. 18, al. 2, let. h, LTVA](#)) et n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable ([art. 33, al. 1, LTVA](#)). L'achat de contenants donne droit à la*

déduction de l'impôt préalable, étant donné que cette activité relève du domaine entrepreneurial (commerce de boissons) donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

### **Exemple 2**

Un assujetti possède un immeuble. Une partie de cet immeuble est louée à une société tierce avec option pour l'imposition. L'autre partie de l'immeuble comprend des appartements loués à des particuliers à des fins d'habitation. Cette location constitue une prestation exclue du champ de l'impôt ([art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA](#)).

Un incendie occasionne d'importants coûts d'assainissement, qui sont entièrement pris en charge par l'assurance immobilière. L'indemnisation de l'assurance ne constitue pas une contre-prestation ([art. 18, al. 2, let. i, LTVA](#)) et n'entraîne pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable ([art. 33, al. 1, LTVA](#)).

Les impôts prélabables grevant les coûts d'assainissement pour la partie du bâtiment louée à la société tierce imposée par option donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. Les coûts d'assainissement relatifs aux appartements ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable étant donné que la location d'appartement est une activité exclue du champ de l'impôt pour l'imposition de laquelle il n'est pas possible d'opter ([ch. 2.2.1.2](#)).

### **Exemple 3**

L'office cantonal de la circulation routière, un service assujetti, achète un nouvel appareil pour la fabrication des permis de conduire. Cet appareil sera financé à terme par les émoluments pour les permis. Ces émoluments ne constituent pas une contre-prestation imposable, puisque la délivrance des permis de conduire est une activité relevant de la puissance publique ([art. 18, al. 2, let. i, LTVA](#)). La contre-prestation n'entraîne pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable ([art. 33, al. 1, LTVA](#)). L'impôt préalable grevant l'achat du nouvel appareil ne donne toutefois pas droit à la déduction, car les activités relevant de la puissance publique ne relèvent pas du domaine entrepreneurial ([ch. 2.1.2.3](#)).

## **2.3.1 Subventions n'entraînant pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable**

### **2.3.1.1 Domaines d'activité ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable**

En vertu de l'[art. 75, al. 1, OTVA](#), il ne faut procéder à aucune réduction de la déduction de l'impôt préalable dans la mesure où les éléments visés à l'[art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA](#) sont imputables à un domaine d'activité

- pour lequel il n'y a pas d'impôt préalable  
ou
- qui ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Un assujetti n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable s'il exerce des activités qui ne relèvent pas du domaine entrepreneurial ([ch. 2.1.2](#)) ou s'il fournit des prestations exclues du champ de l'impôt ([ch. 2.2](#)).

L'affectation à un domaine d'activité de ce type doit ressortir des documents actuels relatifs au versement des subventions (par ex. demande et promesse de subvention, décision). Il ne suffit pas que les subventions versées précédemment aient pu y être affectées.

### **Exemple 1**

Un canton entend promouvoir l'intégration des demandeurs d'emploi dans le monde du travail. À cette fin, il verse une contribution à une entreprise privée. Cette contribution doit permettre de subventionner une partie des coûts salariaux des demandeurs d'emploi. La subvention n'entraîne pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable parce qu'elle est affectée aux charges salariales, qui ne sont pas grevées d'impôt préalable.

### **Exemple 2**

Une collectivité publique souhaite soutenir un projet de recherche d'une haute école. À cette fin, elle lui verse une contribution destinée à prendre en charge une partie du salaire d'un assistant. Elle entend par ce biais soutenir le projet dans son ensemble, raison pour laquelle l'aide financière est considérée comme une contribution aux frais d'exploitation qui entraîne une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

### **Exemple 3**

Un atelier protégé recevait jusqu'à présent des subventions, qui étaient en partie affectées directement aux charges salariales non grevées d'impôt préalable conformément à la décision d'attribution de la contribution. Cette part des subventions n'entraînait donc pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Désormais, l'atelier perçoit les subventions sur la base d'un accord de prestation. Les documents n'indiquent pas qu'une partie des subventions est affectée directement aux charges salariales non grevées d'impôt préalable. L'AFC n'accepte par conséquent pas la détermination théorique. Les subventions entraînent globalement une réduction de la déduction de l'impôt préalable.

**Modification d'une pratique suite à une modification d'une disposition relative à la TVA (art. 21 LTVA), applicable dès le 01.01.2025** (concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

#### **2.3.1.2 Contributions COVID-19**

Les contributions COVID-19 versées par les pouvoirs publics font partie des éléments régis par l'[art 18, al 2, let. a, LTVA](#). En raison de la situation exceptionnelle, les assujettis ne doivent pas procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable s'ils ont perçu de telles contributions.

Sont considérés comme des contributions COVID-19 les paiements, les avantages en matière de taux d'intérêts sur les prêts, les renoncements au remboursement de prêts ou les remises de dettes dont la base légale (loi, ordonnance, règlement, décision, arrêté, etc.) repose sur des mesures COVID-19 et qui ont été accordés depuis le 1<sup>er</sup> mars 2020.

Les contributions COVID-19 doivent être déclarées dans le décompte TVA sous le chiffre 910.

#### **2.3.2 Subventions affectées à un objet particulier**

Les subventions pouvant être affectées directement à un objet déterminé entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable afférent à cet objet uniquement. Le rapport entre les subventions obtenues et les coûts de l'objet (TVA incluse) détermine la clé de réduction.

#### **Exemple**

Un centre sportif reçoit des subventions pour l'agrandissement de ses locaux.

Coût des travaux d'agrandissement (TVA incl.)	CHF	1 068 000,00	100,00 %
Subventions liées à l'objet	CHF	600 000,00	56,18 %

L'impôt préalable afférent à l'agrandissement doit par conséquent être réduit de 56,18 %. Si le centre sportif reçoit des subventions en couverture de son déficit ou d'autres subventions, il doit opérer une réduction complémentaire sur les impôts préalables restants (impôts

préalables généraux de la période fiscale, dont impôts préalables sur les investissements déjà réduits ; [cf. ch. 2.3.3](#) ou [2.3.4](#)).

Il est aussi possible de réduire la déduction de l'impôt préalable par « imposition tacite » des subventions ([cf. ch. 2.3.5](#)).

### 2.3.3 Subventions en couverture du déficit d'exploitation

Si des subventions sont allouées en couverture du déficit d'exploitation, l'impôt préalable doit être réduit globalement en fonction du rapport entre les subventions et l'ensemble des recettes. Ces recettes sont composées de l'ensemble des chiffres d'affaires hors TVA et des recettes qui ne font pas partie de contre-prestations visés à l'[art. 18, al. 2, LTVA](#) ([art. 75, al. 3, OTVA](#)). Le chiffre d'affaires et les recettes du **compte de résultats** sont en principe déterminants.

#### Exemple

Centre sportif SA reçoit des subventions en couverture de son déficit d'exploitation.

Chiffre d'affaires imposable (hors TVA)	CHF	200 000,00	50,00 %
Chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt	CHF	50 000,00	12,50 %
Subventions en couverture du déficit d'exploitation	CHF	100 000,00	25,00 %
Dons	CHF	50 000,00	12,50 %
<b>Total</b>	<b>CHF</b>	<b>400 000,00</b>	<b>100,00 %</b>

En raison des subventions reçues, Centre sportif SA doit, dans un premier temps, réduire sa déduction de l'impôt préalable à hauteur de 25 % (chiffre 420 du décompte TVA ; [art. 33, al. 2, LTVA](#)).

Dans un deuxième temps, Centre sportif SA doit corriger le montant restant de l'impôt préalable du fait de l'exercice d'une activité exclue du champ de l'impôt ([art. 29, al. 1, ou art. 30, al. 1, LTVA](#)). Pour le choix de la méthode de correction, il convient de s'assurer que celle retenue aboutisse à un résultat approprié ([art. 68, al. 2, OTVA](#)).

Si la méthode choisie permet d'obtenir un résultat approprié pour la répartition selon les chiffres d'affaires réalisés, il faut veiller à ne pas inclure les éléments qui ne font pas partie de la contre-prestation dans le calcul de la clé de répartition. Le résultat est le suivant pour l'exemple ci-dessus :

Chiffre d'affaires imposable (hors TVA)	CHF	200 000,00	80,00 %
Chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt	CHF	50 000,00	20,00 %
<b>Total hors éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation</b>	<b>CHF</b>	<b>250 000,00</b>	<b>100,00 %</b>

Après la réduction de 25 % de la déduction de l'impôt préalable due au fait que la société a reçu des subventions, le montant restant de l'impôt préalable doit encore être corrigé de 20 % du fait de la double affectation conformément à l'[art. 30, al. 1, LTVA](#) (chiffre 415 du décompte TVA).

Il n'y a pas lieu de procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable pour les impôts préalables grevant les dépenses de marchandises et de matériel si les produits sont vendus au prix du marché (prix en situation de concurrence) et que ces produits ne sont manifestement pas subventionnés.

Il est aussi possible de réduire la déduction de l'impôt préalable par « imposition tacite » des subventions ([cf. ch. 2.3.5](#)).

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

### 2.3.4 Autres subventions

On est en présence d'autres subventions lorsque les subventions ne peuvent pas être attribuées à un domaine d'activité déterminé ([☞ ch. 2.3.1](#) et [2.3.2](#)) et qu'elles ne sont pas allouées en couverture du déficit d'exploitation ([☞ ch. 2.3.3](#)). Les dispositions qui s'appliquent à ces autres subventions sont en principe les mêmes que celles applicables aux subventions allouées en couverture du déficit d'exploitation ([☞ ch. 2.3.3](#)).

Comme pour les subventions affectées à un objet particulier, la réduction de la déduction de l'impôt préalable doit conduire à la réduction de la part des impôts préalables grevant les dépenses et les investissements qui sont financés par des subventions. Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable en fonction du rapport entre les subventions et le chiffre d'affaires total conduit à un résultat qui ne prend pas en compte de manière appropriée l'importance du financement des dépenses et des investissements au moyen des subventions (importance du financement), l'assujetti peut procéder à une réduction en fonction des charges totales. Dans ce cas, la réduction de la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et les investissements se fonde sur le **rapport entre les subventions et les charges totales**. Par mesure de simplification, il faut prendre en compte les charges du compte de résultats (y c. amortissements).

Il n'y a pas lieu de procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable pour les impôts préalables grevant les dépenses de marchandises et de matériel si les produits sont vendus au prix du marché (prix en situation de concurrence) et que ces produits ne sont manifestement pas subventionnés.

#### **Exemple**

*Au cours de ses premières années d'existence, la start-up X réalise un chiffre d'affaires très faible. Elle finance ses investissements et ses dépenses avec des fonds propres et un crédit de sa banque. En outre, elle a obtenu un prêt sans intérêt de 2,5 millions de francs de la part des pouvoirs publics. La renonciation aux intérêts d'un montant de 50 000 francs (calculés sur la base du taux d'intérêt des hypothèques de premier rang de la banque de la start-up, soit 2 % de 2,5 millions de francs) est considérée comme une subvention qui entraîne une réduction de la déduction de l'impôt préalable.*

*La start-up étant encore en cours de création, les charges de l'exercice en cours (hors TVA et amortissements compris) s'élèvent à 1 million de francs pour un chiffre d'affaires de 150 000 francs. La réduction de la déduction de l'impôt préalable en fonction du chiffre d'affaires entraîne une réduction de 25 % (calcul : chiffre d'affaires de 150 000 francs = 75 % / subvention de 50 000 francs = 25 %). L'importance du financement des charges n'est pas prise en compte de manière appropriée, puisqu'une subvention de 50 000 francs ne permet pas de financer 25 % des charges de 1 million de francs. La déduction de l'impôt préalable doit donc être réduite en fonction du rapport entre la subvention et les charges totales figurant dans le compte de résultats, soit 5 % (calcul : charges de 1 million de francs = 100 %, subvention de 50 000 francs = 5 % de 1 million de francs).*

Il est aussi possible de réduire la déduction de l'impôt préalable par « imposition tacite » de la subvention ([☞ ch. 2.3.5](#)).

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

### 2.3.5 Réduction de la déduction de l'impôt préalable par « imposition tacite » des subventions

Pour simplifier, à la place d'opérer une réduction de la déduction de l'impôt préalable, le bénéficiaire de la subvention peut procéder à une « imposition tacite » de la subvention au taux normal applicable au moment où elle est versée (actuellement 8,1 % de 108,1 %). Cette simplification ne constitue pas une imposition de la subvention, mais un **calcul simplifié** de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Le montant de la subvention reçue (= 108,1 %) ne doit pas être déclaré sous le chiffre 200, mais sous le chiffre 900 du décompte TVA, et la réduction de la déduction de l'impôt préalable calculée au taux normal doit être déclarée sous le chiffre 420. Comme il ne s'agit pas en l'occurrence d'une imposition de la subvention, l'impôt ne doit pas être mentionné sur les documents contraignants pour les deux parties.

Aucune autorisation de l'AFC n'est nécessaire pour l'application de cette simplification. La durée d'application est d'au moins une période fiscale, soit un exercice commercial.

Pour les subventions en couverture du déficit d'exploitation (☞ [ch. 2.3.3](#)) et les autres subventions (☞ [ch. 2.3.4](#)), il convient de veiller à effectuer, au début et à la fin de l'application de l'« imposition tacite », une correction de la valeur résiduelle des investissements comme en cas de changement d'affectation. La correction ainsi calculée doit être déclarée sous le chiffre 420 du décompte TVA.

☞ L'[Info TVA Changements d'affectation](#) fournit des informations sur le calcul du changement d'affectation.

#### Exemple

Un agriculteur renonce à la libération de l'assujettissement et opte pour l'imposition de l'ensemble des livraisons de sa production naturelle (chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt). Il réalise chaque année le chiffre d'affaires et les recettes suivants :

Revenus de la production naturelle (hors TVA)	CHF	180 000,00	90 %
Paiements directs (subventions)	CHF	20 000,00	10 %

L'agriculteur procède à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable de 10 %.

En 2025, il fait construire un nouveau bâtiment d'exploitation pour un montant de 800 000 francs, plus 64 800 francs de TVA (8,1 %). L'agriculteur applique donc la simplification pour calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable en 2025 et obtient un montant de 1498,60 francs (8,1 % de 20 000 francs [108,10 %]).

En 2026, les impôts prélevés sont à nouveau moins élevés, raison pour laquelle l'agriculteur n'applique plus la simplification et revient à une réduction de 10 % correspondant à la part des subventions dans le chiffre d'affaires total (☞ [ch. 2.3.3](#))

Le passage de « l'imposition tacite » à une autre méthode de réduction entraîne une correction analogue à un changement d'affectation, qu'il convient de calculer comme suit :

Investissement en 2025 hors TVA	CHF	800 000,00
Réduction de la valeur résiduelle de 5 % (art. 31, al. 3, LTVA)	CHF	- 40 000,00
Valeur résiduelle déterminante en 2026	CHF	760 000,00
8,1 % de TVA	CHF	61 560,00
<b>Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 10 %</b>	<b>CHF</b>	<b>6 156,00</b>

En sus de la réduction de la déduction des impôts préalables de 2026, il faut donc déclarer aussi la correction de 6156 francs sous le chiffre 420 du décompte TVA pour le 4<sup>e</sup> trimestre 2026.

**Modification d'une pratique suite à une modification d'une disposition relative à la TVA (art. 21 LTVA), applicable dès le 01.01.2025** (concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

### 2.3.6 Moment de la réduction de la déduction de l'impôt préalable

La réduction de la déduction de l'impôt préalable doit être opérée en principe au moment du versement de la subvention. Si le versement de la subvention concerne la période fiscale en cours, la réduction doit être opérée au plus tard dans le dernier décompte de cette période fiscale.

Pour le paiement de subventions versées avant cette dernière période de décompte, une réduction provisoire de la déduction de l'impôt préalable doit être effectuée dans le décompte du versement s'il est probable que la réduction s'élève à au moins 50 %.

Si l'exercice commercial ne coïncide pas avec l'année civile (période fiscale), l'assujetti a la possibilité de calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la base de l'exercice. S'il décide de passer de l'exercice commercial à l'année civile ou inversement pour la base de calcul, l'assujetti doit veiller à ce que ce passage n'ait pas d'impact majeur sur le montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Pour simplifier, il est question seulement de période fiscale dans la suite de ce document.

Pour le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, il faut en principe prendre en compte les montants d'impôt préalable de la période fiscale pour laquelle (ou des périodes fiscales pour lesquelles) la subvention est prévue conformément à la convention.

#### **Exemple 1**

*Une fondation assujettie à la TVA est soutenue par les pouvoirs publics au moyen d'une subvention allouée en couverture du déficit d'exploitation. Des différends surgissent à propos du montant de la subvention pour l'année 2018, qui ne peuvent être réglés qu'après une longue période. En avril 2025, les pouvoirs publics versent rétroactivement à la fondation une subvention de 100 000 francs pour l'année 2018. Dans le même temps, une subvention est également versée pour l'année 2025.*

*En 2018, la fondation a réalisé un chiffre d'affaires (hors subvention) de 900 000 francs et déduit 20 000 francs d'impôt préalable.*

*La fondation doit procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable due au versement rétroactif de la subvention au 2<sup>e</sup> trimestre de 2025. La réduction doit être calculée sur la base du rapport entre l'impôt préalable et le chiffre d'affaires de 2018.*

*La réduction de 10 % (calcul : chiffre d'affaires, subvention de 1 million de francs comprise =  $100\% / \text{subvention de } 100\,000 \text{ francs} = 10\%$ ) appliquée à la déduction de l'impôt préalable de 20 000 francs donne un montant de 2000 francs. Ce montant doit être déclaré sous le chiffre 420 du décompte du 2<sup>e</sup> trimestre 2025. La réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'année 2025 peut attendre le 4<sup>e</sup> trimestre 2025, car les chiffres pertinents (impôt préalable et chiffre d'affaires total en 2025) ne sont pas encore connus au moment du versement de la subvention.*

Il peut arriver, notamment dans les projets de construction, que les investissements et les subventions soient répartis sur plusieurs périodes fiscales. Dans de tels cas, il y a lieu, au

plus tard à la fin de chaque période fiscale jusqu'à la fin du projet et jusqu'au moment du dernier versement de subventions, de calculer les réductions de la déduction de l'impôt préalable et de corriger les réductions provisoires effectuées jusque-là.

## Exemple 2

*Théâtre SA fait construire un nouveau bâtiment dans la ville X, dont les coûts sont estimés à environ 5 millions de francs. La ville X soutient cette construction en lui allouant des subventions affectées à un objet particulier d'un montant de 2,4 millions de francs. Ces subventions sont versées en trois tranches de 800 000 francs à la fin des années 2025, 2026 et 2027. En 2026, le nouveau bâtiment est pratiquement terminé et il ne reste plus qu'à effectuer des travaux de finition en 2027.*

### Réduction de la déduction de l'impôt préalable en 2025 :

Coûts des travaux du 1.1.2025 au 31.12.2025 (TVA incluse)	CHF	1 840 000,00	100,00 %
Subventions affectées à un objet particulier du 1.1.2025 au 31.12.2025	CHF	800 000,00	43,48 %

### Impôts préalables grevant les coûts des travaux en 2025

Réduction de la déduction de l'impôt préalable au 4 <sup>e</sup> trimestre 2025	CHF	130 000,00	100,00 %
	CHF	56 524,00	43,48 %

### Réduction de la déduction de l'impôt préalable en 2026 :

Coûts des travaux du 1.1.2025 au 31.12.2026 (TVA incluse)	CHF	4 920 000,00	100,00 %
Subventions affectées à un objet particulier du 1.1.2025 au 31.12.2026	CHF	1 600 000,00	32,52 %

### Impôts préalables grevant les coûts des travaux en 2025 et 2026

Réduction de la déduction de l'impôt préalable en 2025 et 2026	CHF	356 000,00	100,00 %
Réduction opérée en 2025	CHF	115 771,00	32,52 %
Réduction de la déduction de l'impôt préalable au 4 <sup>e</sup> trimestre 2026	CHF	<u>-56 524,00</u>	
	CHF	59 247,00	

### Correction de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en 2027 (fin du projet) :

Coûts des travaux du 1.1.2025 au 31.12.2027 (TVA incluse)	CHF	5 150 000,00	100,00 %
Subventions affectées à un objet particulier du 1.1.2025 au 31.12.2027	CHF	2 400 000,00	46,60 %

### Impôts préalables grevant les coûts des travaux de 2025 à 2027

Réduction de la déduction de l'impôt préalable pour 2025 à 2027	CHF	370 000,00	100,00 %
Réduction opérée en 2025	CHF	172 420,00	46,60 %
Réduction opérée en 2026	CHF	<u>-56 524,00</u>	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable au 4 <sup>e</sup> trimestre 2027	CHF	<u>-59 247,00</u>	
	CHF	56 649,00	

Bien que les impôts préalables ne s'élèvent plus qu'à 14 000 francs en 2027 (montant total des impôts préalables de 370 000 francs et déduction des impôts préalables grevant les coûts de construction de 356 000 francs jusqu'en 2026), l'entreprise assujettie doit effectuer une réduction de la déduction de l'impôt préalable de 56 649 francs en raison du versement de la subvention en 2027. La déclaration de cette réduction dans le décompte du 4<sup>e</sup> trimestre 2027 est effectuée dans les temps et n'entraîne donc aucun intérêt moratoire.

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

### 2.3.7 Prise en compte des subventions en cas de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable

Lors du calcul du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, il convient de prendre en compte les subventions suivantes pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable :

- les subventions affectées à un objet particulier (☞ [ch. 2.3.2](#)) ;
- les subventions en couverture du déficit d'exploitation (☞ [ch. 2.3.3](#)) ou les autres subventions (☞ [ch. 2.3.4](#)).

La réduction de la déduction de l'impôt préalable liée aux subventions en couverture du déficit d'exploitation ou aux autres subventions doit être calculée au moyen de la clé de réduction applicable l'année du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

#### Exemple

Musée SA a fait construire en 2022 un nouveau bâtiment pour un montant de 10 millions de francs, plus 770 000 francs de TVA (7,7 %). Pour cette nouvelle construction, Musée SA a reçu 5 385 000 francs (50 % des investissements, TVA incluse) des pouvoirs publics. Le bâtiment a été mis en service à l'été 2022.

Il est utilisé à 90 % pour l'exposition. Le chiffre d'affaires de Musée SA provient des entrées au musée, qui sont exclues du champ de l'impôt ([art. 21, al. 2, ch. 14, let. c, LTVA](#)).

Un magasin occupe 10 % du nouveau bâtiment. Ce magasin vend des ouvrages spécialisés et des manuels, une activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Le musée reçoit des subventions en couverture du déficit d'exploitation pour l'exploitation du musée et le magasin (☞ [ch. 2.3.3](#)). En 2022, ces subventions correspondent à 25 % de l'ensemble des recettes hors TVA.

En 2022, Musée SA peut procéder à la déduction suivante de l'impôt préalable grevant le nouveau bâtiment :

<i>Impôts préalables grevant le nouveau bâtiment 2022</i>	CHF	770 000,00
<i>Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des subventions affectées à un objet particulier de 50 %</i>	<u>CHF</u>	<u>-385 000,00</u>
<i>Total intermédiaire après la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des subventions affectées à un objet particulier</i>	CHF	385 000,00
<i>25 % de réduction de la déduction de l'impôt préalable (subventions en couverture du déficit d'exploitation)</i>	<u>CHF</u>	<u>-96 250,00</u>
<i>Total intermédiaire après la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'ensemble des subventions</i>	CHF	288 750,00
<i>90 % de correction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'utilisation pour des activités exclues du champ de l'impôt</i>	<u>CHF</u>	<u>-259 875,00</u>
<b>Déduction admise de l'impôt préalable grevant le nouveau bâtiment en 2022</b>	<b>CHF</b>	<b>28 875,00</b>

À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024, Musée SA opte pour l'imposition des entrées au musée. L'ensemble du bâtiment est désormais utilisé à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Le musée reçoit en outre toujours des subventions en couverture du déficit d'exploitation (☞ [ch. 2.3.3](#)). En 2024, ces subventions correspondent à 20 % de l'ensemble des recettes hors TVA.

Musée SA peut procéder au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable suivant pour le nouveau bâtiment construit en 2022 ([art. 32 LTVA](#)) :

<i>Impôts préalables grevant le nouveau bâtiment construit en 2022</i>	CHF	770 000,00
<i>Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des subventions affectées à un objet particulier de 50 %</i>	CHF	<u>-385 000,00</u>
<i>Impôts préalables restants</i>	CHF	385 000,00
<i>Réduction de la valeur résiduelle pour 2022 et 2023 de 10 % (<a href="#">art. 32, al. 2, LTVA</a>)</i>	CHF	<u>-38 500,00</u>
<i>Impôt préalable sur la valeur résiduelle au 1.1.2024</i>	CHF	<u>346 500,00</u>
<i>Changement d'affectation à hauteur de 90 % (désormais 100 % de droit à la déduction de l'impôt préalable, contre 10 % auparavant)</i>	CHF	311 850,00
<i>Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 20 % (subventions en couverture du déficit d'exploitation)</i>	CHF	<u>-62 370,00</u>
<b><i>Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable admis en 2024</i></b>	<b>CHF</b>	<b>249 480,00</b>

☞ L'[Info TVA Changements d'affectations](#) fournit de plus amples informations sur le calcul du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

**Modification d'une pratique suite à une modification d'une disposition relative à la TVA (art. 21 LTVA), applicable dès le 01.01.2025** (concernant l'applicabilité temporelle, ☞ [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

### 2.3.8 Décompte et arrondi

Les réductions de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions doivent être déclarées sous le chiffre 420 du décompte TVA. Les éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation doivent apparaître sous le chiffre 900 ou sous le chiffre 910 du décompte TVA.

Le fait d'arrondir la clé de réduction à au moins deux chiffres après la virgule est considéré comme adéquat en vertu des règles commerciales.

### 2.3.9 Modification de la clé de réduction

Un changement de valeur de la clé de réduction par rapport à la clé de réduction de la période fiscale précédente n'entraîne **pas de correction** analogue à un changement d'affectation. Il en va de même au début et à la fin du versement de subventions.

Il est en revanche nécessaire d'effectuer une correction analogue à un changement d'affectation au début ou à la fin du calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable par « imposition tacite » des subventions (☞ [ch. 2.3.5](#)).

Pour les **investissements**, il convient de veiller à ce qu'une éventuelle réduction en raison de subventions en couverture du déficit d'exploitation (☞ [ch. 2.3.3](#)) ou d'autres subventions

(☞ [ch. 2.3.4](#)) donne un résultat approprié. Si la clé de réduction durant la période fiscale de l'investissement est sensiblement trop élevée ou trop faible par rapport aux périodes fiscales d'utilisation de l'investissement qui suivent, il convient de définir une clé adaptée sur la base d'une ou, le cas échéant, de plusieurs périodes fiscales représentatives. L'écart est considéré comme sensible si la clé de réduction durant la période fiscale de l'investissement varie **de plus de 20 points de pourcentage** par rapport à celle de la première période fiscale représentative suivant la réalisation de l'investissement.

### **Exemple**

*Théâtre SA réalise généralement un chiffre d'affaires annuel de 3 millions de francs qui provient des entrées, pour l'imposition desquelles Théâtre SA a opté, et d'autres activités imposables. Les pouvoirs publics lui versent chaque année une subvention de 1 million de francs. Théâtre SA effectue donc une réduction de la déduction de l'impôt préalable de 25 % (☞ [ch. 2.3.3](#)).*

*En 2025, le bâtiment abritant le théâtre doit être complètement rénové. Il s'agit d'une rénovation importante ([art. 74 OTVA](#)) considérée comme un investissement. Du fait de cette rénovation, Théâtre SA doit interrompre son activité pendant huit mois. L'année de l'investissement, le chiffre d'affaires provenant des entrées, pour l'imposition desquelles Théâtre SA a opté, et des autres activités imposables ne s'élève donc plus qu'à 1 million de francs alors que les subventions demeurent constantes à 1 million de francs. Cette année-là, la clé de réduction est donc de 50 %.*

*L'année suivante, Théâtre AG opère à nouveau sans interruption et retrouve son chiffre d'affaires de 3 millions de francs. Les subventions s'élevant toujours à 1 million de francs, la clé de réduction s'élève de nouveau à 25 %.*

*L'application d'une clé de réduction de 50 % aux coûts de l'investissement ne donne pas un résultat approprié. Une réduction de 25 % (clé représentative) suffit.*

**Modification d'une pratique suite à une modification d'une disposition relative à la TVA (art. 21 LTVA), applicable dès le 01.01.2025** (concernant l'applicabilité temporelle, ☞ [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

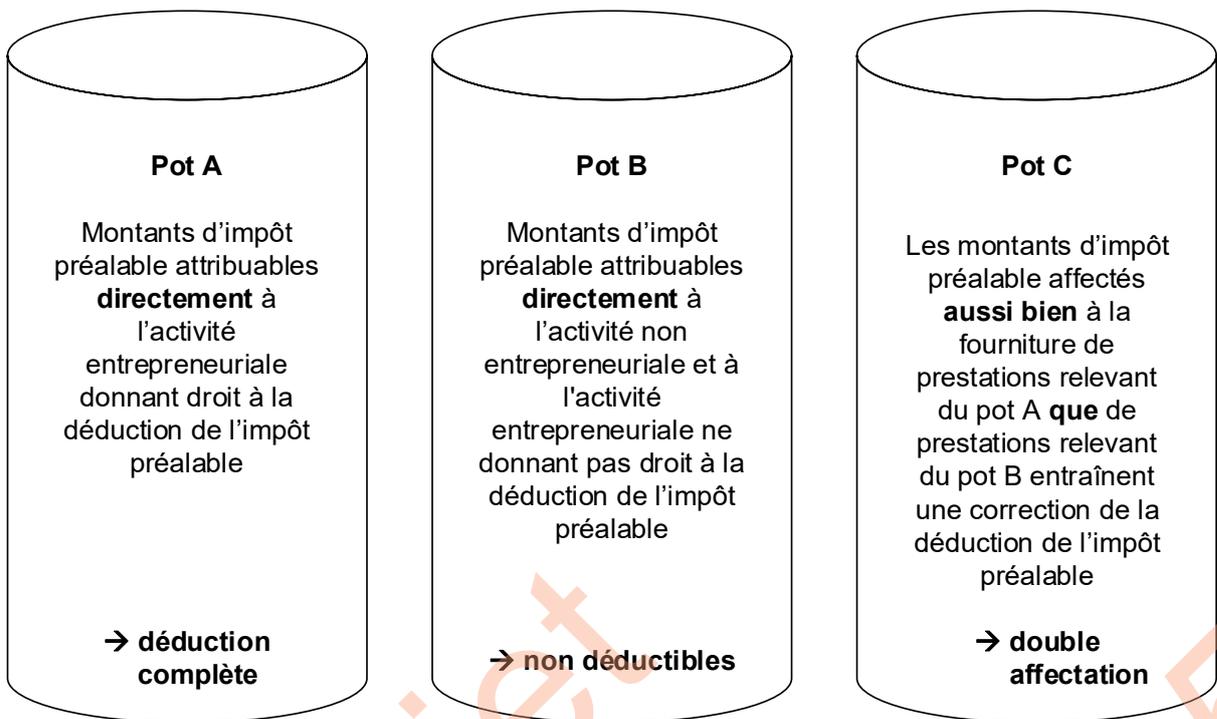
### **3 Correction de la déduction de l'impôt préalable suite à une double affectation**

L'assujetti qui utilise des biens, des parties de biens ou des services

- en partie hors de son activité entrepreneuriale ou qui,
- dans le cadre de son activité entrepreneuriale, les utilise à la fois pour des prestations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et pour des prestations n'y donnant pas droit,

doit corriger le montant de l'impôt préalable en proportion de l'utilisation qui en est faite ([art. 30, al. 1, LTVA](#)).

Les montants d'impôt préalable se répartissent en principe selon la **méthode des trois pots**. Les montants d'impôt préalable attribués au pot C entraînent une correction de la déduction de l'impôt préalable.



Si les impôts préposables du pot C sont utilisés de manière prépondérante dans le cadre de l'activité entrepreneuriale pour des prestations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, celui-ci peut être déduit dans sa totalité et corrigé à la fin de la période fiscale ([art. 30, al. 2, LTVA](#)).

Lorsque l'exercice comptable diffère de l'année civile (période fiscale), la personne assujettie a la possibilité de calculer la correction de la déduction de l'impôt préalable sur la base de l'exercice. En cas de changement de la base de calcul de l'exercice à l'année civile ou vice-versa, il faut considérer que ce changement n'est pas licite s'il entraîne des effets importants sur le montant de la correction de la déduction de l'impôt préalable. Pour simplifier, il ne sera plus question ci-après que de période fiscale.

La correction de la déduction de l'impôt préalable peut être calculée ([art. 65 OTVA](#)) :

- en fonction de l'affectation effective ([ch. 3.1](#)) ;
- en s'appuyant sur une méthode forfaitaire dont les forfaits ont été fixés par l'AFC ([ch. 3.2](#)) ;
- sur la base de calculs propres ([ch. 3.3](#)).

Si l'assujetti se fonde sur ses propres calculs pour la correction de la déduction de l'impôt préalable, il doit justifier en détail les faits sur lesquels se fondent ses calculs et procéder à un contrôle de plausibilité ([art. 67 OTVA](#)).

Au moment de choisir la méthode de correction, il faut veiller :

- à ce qu'elle conduise à un résultat correct, et
- à ce qu'elle soit appliquée pendant une période fiscale au moins.

L'assujetti peut choisir une ou plusieurs méthodes pour calculer la correction de la déduction de l'impôt préalable, pour autant que cela conduise à un résultat correct ([art. 68, al. 1, OTVA](#)).

Est considérée comme appropriée toute application d'une ou de plusieurs méthodes qui :

- tient compte du principe de l'économie de la perception,
- est compréhensible sous l'aspect économique, et
- répartit l'impôt préalable conformément à l'utilisation pour une activité déterminée ([art. 68, al. 2, OTVA](#)).

**Modification d'une pratique suite à une modification d'une disposition relative à la TVA (art. 21 LTVA), applicable dès le 01.01.2025** (concernant l'applicabilité temporelle,  [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

### 3.1 Correction de la déduction de l'impôt préalable en fonction de l'affectation effective

Pour calculer la correction de la déduction de l'impôt préalable en fonction de l'affectation effective ([art. 65, let. a, OTVA](#)), il faut répartir entre les pots A et B ( [ch. 3](#)) les montants d'impôt préalable perçus sur l'ensemble des dépenses (frais de matériel, prestations de services et autres charges d'exploitation) et des investissements en se fondant sur l'affectation effective.

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

### 3.2 Correction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de forfaits

#### 3.2.1 Forfaits par branche

Des forfaits sont disponibles pour la correction et / ou la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour les activités suivantes en raison de la réception de subventions ([art. 65, let. b, OTVA](#)) :

a. Activités des banques ([art. 66, let. a, OTVA](#))

 Des détails supplémentaires sont disponibles dans les [Infos TVA concernant les secteurs Finance](#) et l'[Forfait d'impôt préalable pour les banques](#).

b. Activités des sociétés d'assurances ([art. 66, let. b, OTVA](#))

 Des détails supplémentaires sont disponibles dans l'[Info TVA concernant le secteur Assurances](#).

c. Activités des services de collectivités publiques avec financement spécial ([art. 66, let. c, OTVA](#))

 Des détails supplémentaires sont disponibles dans l'[Info TVA concernant le secteur Collectivités publiques](#).

d. Activités des entreprises de transports publics ([art. 66, let. f, OTVA](#))

 Des détails supplémentaires sont disponibles dans l'[Info TVA concernant le secteur Entreprises de transports publics et de transports touristiques](#).

### 3.2.2 Méthodes forfaitaires de correction de la déduction de l'impôt préalable pour les activités accessoires

Les possibilités suivantes de correction forfaitaire de la déduction de l'impôt préalable peuvent s'appliquer aux activités accessoires.

Sont réputées activités accessoires chacune des activités pour lesquelles l'assujettie peut rendre vraisemblable que moins de 10 % de l'ensemble des autres charges d'exploitation (classe 6 du Plan comptable suisse PME) et des éventuels frais de gestion de la fortune ou des biens immobiliers de tiers leur sont imputables.

Les forfaits permettent de calculer la correction de la déduction de l'impôt préalable requise pour les autres charges d'exploitation doublement affectées.

 Les montants d'impôt préalable sur les dépenses et investissements directement imputables à ces activités entrepreneuriales accessoires ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable sont attribués au pot B et ne sont jamais déductibles ( [ch. 3](#)).

**Modification d'une pratique suite à une modification d'une disposition relative à la TVA (art. 21 LTVA), applicable dès le 01.01.2025** (concernant l'applicabilité temporelle,  [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

#### 3.2.2.1 Octroi de crédits (recettes d'intérêts) et recettes provenant du commerce de papiers-valeurs (art. 66, let. d, OTVA)

Les chiffres d'affaires générés par l'octroi de crédits (recettes d'intérêts) et le commerce de papiers-valeurs sont exclus du champ de l'impôt conformément à [l'art. 21, al. 2, ch. 19, LTVA](#) et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

 Les montants d'impôt préalable sur les dépenses et investissements directement imputables à cette activité ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable (par ex. les frais de gestion de fortune facturés par des tiers ou les droits de garde des banques) sont attribués au pot B et ne sont jamais déductibles ( [ch. 3](#)).

#### Correction forfaitaire de la déduction de l'impôt préalable pour les autres charges d'exploitation doublement affectées (classe 6 du Plan comptable suisse PME) :

- Si ces prestations exclues du champ de l'impôt (activité accessoire) génèrent des chiffres d'affaires **supérieurs à 250 000 francs par période fiscale**, la correction de la déduction de l'impôt préalable peut être effectuée à raison de **0,02 %** de ces chiffres d'affaires.
- **Une correction de la déduction de l'impôt préalable** n'est pas nécessaire si les chiffres d'affaires générés par ces prestations exclues du champ de l'impôt (activité accessoire) ne dépassent pas **250 000 francs par période fiscale** ou si la gestion des crédits et des papiers-valeurs est assumée par des tiers.

#### Exemple 1

*Parallèlement à ses prestations de conseils imposables, Étude d'avocats SA réalise des recettes exclues du champ de l'impôt, soit des intérêts pour 100 000 francs et des recettes en lien avec la vente, de papiers-valeurs pour 1 200 000 francs. Elle peut rendre vraisemblable que moins de 10 % des autres charges d'exploitation sont imputables à cette*

activité exclue. La gestion de la fortune des papiers-valeurs est assurée par Étude d'avocats SA elle-même. La correction de la déduction de l'impôt préalable sur les autres charges d'exploitation doublement affectées peut être effectuée à hauteur de 260 francs (0,02 % de 1 300 000 francs).

### Exemple 2

Gestion de fortune SA gère 120 millions de francs d'actifs appartenant à sa clientèle. Elle réalise ainsi un chiffre d'affaires de 800 000 francs par an grâce à des prestations de gestion de fortune donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Cette entreprise gère en outre son propre patrimoine, qui atteint 30 millions de francs. Cette fortune lui permet principalement d'obtenir des gains de change non relevant pour la TVA et des rendements en dividendes ne faisant pas partie de la contre-prestation ([art. 18, al. 2, let. f, LTVA](#)). Elle encaisse aussi des recettes d'intérêts et les produits de ventes de papiers-valeurs, exclus du champ de l'impôt, pour 200 000 francs par an. Comme la gestion de la fortune propre ne génère que des chiffres d'affaires exclue du champ de l'impôt, cette activité ne donne pas le droit de déduire l'impôt préalable.

Au total, Gestion de fortune SA gère 150 millions de francs d'actifs, dont 30 millions de francs (20 %) de fortune propre. Il y a donc lieu de penser que 20 % des autres charges d'exploitation concernent la gestion du patrimoine propre, une activité qui ne peut pas être considérée comme accessoire.

C'est pourquoi, en principe, l'application du forfait ne conduit pas à un résultat correct dans le cas de Gestion de fortune SA. Pour être appropriée, la correction de la déduction de l'impôt préalable devrait être de 20 %.

**Modification d'une pratique suite à une modification d'une disposition relative à la TVA (art. 21 LTVA), applicable dès le 01.01.2025** (concernant l'applicabilité temporelle, [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

### 3.2.2.2 Recettes de loyers pour l'imposition desquelles il n'a pas été opté (art. 66, let. e, OTVA)

Si des assujettis louent à des tiers des immeubles pour l'imposition desquels il n'a pas été opté, les recettes de loyers obtenues sont exclues du champ de l'impôt ([art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA](#)) et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Les montants d'impôt préalable sur l'ensemble des frais immobiliers (par ex. coûts de construction à neuf, de transformation et d'entretien des bâtiments de même que les frais d'exploitation tels que les coûts d'électricité, d'eau et de chauffage) ainsi que les coûts de gestion d'immeuble facturés par des tiers doivent être attribués soit directement (pot B ; [ch. 3](#)), soit selon une clé de répartition adéquate ([ch. 3.3](#)) aux immeubles ou parties d'immeuble ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Ils ne sont jamais déductibles.

### Correction forfaitaire de la déduction de l'impôt préalable pour les autres charges d'exploitation doublement affectées (classe 6 du Plan comptable suisse PME) :

- Si ces prestations exclues du champ de l'impôt (activité accessoire) génèrent des chiffres d'affaires **supérieurs à 70 000 francs par période fiscale**, la correction de la déduction de l'impôt préalable peut être effectuée à raison de **0,07 %** de ces recettes de loyers brutes (charges comprises).

- **Une correction de la déduction de l'impôt préalable** n'est **pas** nécessaire si les chiffres d'affaires générés par ces prestations exclues du champ de l'impôt (activité accessoire) ne dépassent pas **70 000 francs par période fiscale** ou si la gestion des immeubles loués sans imposition par option est assumée par des tiers.

### **Exemple 1**

*Étude d'avocats SA exerce son activité imposable de conseil dans un immeuble qui lui appartient. Cet immeuble est loué à raison de 50 % à des tiers par option. Le cabinet d'avocats assure lui-même la gestion de l'immeuble. Les recettes de la location, exclues du champ de l'impôt, atteignent 100 000 francs par an charges comprises.*

*Étude d'avocats SA peut rendre vraisemblable que moins de 10 % des autres charges d'exploitation concerne cette activité exclue. La gestion de l'immeuble est assurée par le cabinet d'avocats lui-même. La correction de la déduction de l'impôt préalable sur les autres dépenses doublement affectées peut être calculée à hauteur de 70 francs (0,07 % de 100 000 francs).*

### **Exemple 2**

*Société immobilière SA gère des immeubles appartenant à des tiers ou à elle-même. Les recettes brutes (charges comprises) de la location des immeubles appartenant à des tiers atteint 6 000 000 francs. Les honoraires de gestion immobilière imposables sont de 300 000 francs (5 % des recettes locatives). Les immeubles aux mains de la société génèrent des recettes locatives brutes (charges comprises) exclues du champ de l'impôt de 2 000 000 de francs. Au niveau de la charge administrative, les immeubles sont semblables. Au total, les recettes locatives sont de 8 000 000 de francs, dont 2 000 000 de francs (25 %) reviennent aux immeubles détenus en propre. On doit donc supposer que 25 % des autres charges d'exploitation sont imputables à la gestion des immeubles appartenant à la société. De ce fait, la gestion des immeubles propriété de la société ne constitue pas une activité accessoire, de sorte que, dans le cas de Société immobilière SA, l'application du forfait ne conduit en principe pas à une correction correcte. Pour être appropriée, la correction de la déduction de l'impôt préalable devrait être de 25 %.*

**Modification d'une pratique suite à une modification d'une disposition relative à la TVA (art. 21 LTVA), applicable dès le 01.01.2025** (concernant l'applicabilité temporelle,  [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

### **3.2.2.3 Prestations de conférencier pour l'imposition desquelles il n'a pas été opté**

Si des assujettis fournissent des prestations de conférencier sans avoir opté pour leur imposition, ces prestations sont exclues du champ de l'impôt conformément à [l'art. 21, al. 2, ch. 11, let. b, LTVA](#).

 Les montants d'impôt préalable sur les dépenses et investissements directement imputables à cette activité ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable doivent être attribués au pot B. Ils ne sont jamais déductibles ( [ch. 3](#)).

### **Correction forfaitaire de la déduction de l'impôt préalable pour les autres charges d'exploitation doublement affectées (classe 6 du Plan comptable suisse PME) :**

- Si ces prestations exclues du champ de l'impôt (activité accessoire) génèrent des chiffres d'affaires **supérieurs à 5000 francs par période fiscale**, la correction de la déduction de l'impôt préalable peut être effectuée à raison de **1,0 %** des honoraires bruts de conférencier, frais compris.

- **Une correction de la déduction de l'impôt préalable** n'est pas nécessaire si les chiffres d'affaires générés par ces prestations exclues du champ de l'impôt (activité accessoire) ne dépassent pas **5000 francs par période fiscale** ou s'il est possible de rendre vraisemblable que cette activité exclue n'a pas entraîné de dépenses.

 Cette simplification ne s'applique qu'à l'activité de conférencier et non aux autres prestations de formation visées à l'[art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA](#).

**Modification d'une pratique suite à une modification d'une disposition relative à la TVA (art. 21 LTVA), applicable dès le 01.01.2025** (concernant l'applicabilité temporelle,  [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

### 3.2.3 Autres corrections forfaitaires de la déduction de l'impôt préalable

#### 3.2.3.1 Correction forfaitaire de la déduction de l'impôt préalable visant les indemnités versées pour des activités exercées à titre salarié par les propriétaires d'entreprises individuelles

Si le propriétaire d'une entreprise individuelle reçoit des indemnités pour des activités exercées à titre salarié dans le cadre d'un contrat de travail (honoraires de membre d'un conseil d'administration ou d'un conseil de fondation, indemnités versées par des autorités, indemnités pour une activité d'enseignement, etc.), ces indemnités ne font pas partie de la contre-prestation en l'absence de prestation ([art. 18, al. 2, let. j, LTVA](#)). Les dépenses associées à cette activité salariées doivent être attribuées au domaine non entrepreneurial de l'entreprise et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable ( [ch. 2.1.2.2](#)).

 Les montants d'impôt préalable sur les dépenses et investissements directement imputables à ce domaine non entrepreneurial doivent être attribués au pot B. Ils ne sont jamais déductibles. ( [ch. 3](#)).

#### Correction forfaitaire de la déduction de l'impôt préalable pour les autres charges d'exploitation doublement affectées (classe 6 du Plan comptable suisse PME) :

- Si ces indemnités sont supérieures à **5 000 francs par période fiscale**, la correction de la déduction de l'impôt préalable peut être effectuée à raison de **1,0 %** de l'indemnité brute (salaire et frais).
- Une correction de la déduction de l'impôt préalable n'est pas nécessaire si ces indemnités ne dépassent pas 5000 francs par an ou s'il est possible de rendre vraisemblable qu'aucune dépense de l'entreprise individuelle n'est imputable à cette activité.

#### 3.2.3.2 Correction de la déduction de l'impôt préalable sur l'utilisation de l'infrastructure pour des livraisons de biens immobiliers exclues du champ de l'impôt

Il est possible de calculer, par un forfait de **0,02 % des recettes (hormis la valeur du terrain)**, la correction de la déduction de l'impôt préalable pour les autres charges d'exploitation doublement affectées qui concernent des livraisons de biens immobiliers exclues du champ de l'impôt.

 Pour de plus amples informations à ce sujet, veuillez consulter l'[Info TVA concernant le secteur Industrie du bâtiment](#).

### 3.2.3.3 Correction de la déduction de l'impôt préalable sur l'utilisation de l'infrastructure pour des biens de fabrication propre

Si des biens mobiliers ou immobiliers sont fabriqués par l'assujetti à des fins qui ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable ou qui n'y donnent droit que partiellement, il faut corriger la déduction de l'impôt préalable.

L'[Info TVA Changements d'affectation](#) contient des informations supplémentaires à cet égard, de même que, pour la livraison de biens immobiliers exclue du champ de l'impôt, l'[Info TVA concernant le secteur Industrie du bâtiment](#).

Les montants d'impôt préalable directement imputables à de telles activités doivent être attribués au pot B. Ils ne sont pas déductibles ([ch. 3](#)).

Pour les biens fabriqués par l'assujetti, un supplément de 33 % pour l'utilisation de l'infrastructure doit être ajouté à l'impôt préalable sur les matériaux et, pour les produits semi-finis, sur d'éventuels travaux de tiers. La preuve effective des montants d'impôt préalable imputables à l'utilisation de l'infrastructure demeure réservée ([art. 69, al. 3, OTVA](#)).

#### **Exemple :**

L'entreprise Construction SA a acheté il y a deux ans un immeuble qu'elle transforme actuellement dans l'intention de le louer sans option. Il ressort des livres comptables qu'elle a acheté pour 216 200 francs de matériel, TVA incluse, pour les travaux de transformation. Cet impôt préalable n'est pas déductible et doit être attribué au pot B ([ch. 3](#)). La correction de la déduction de l'impôt préalable sur l'utilisation de l'infrastructure (notamment des machines de chantier) peut être déterminée comme suit :

Total de l'impôt préalable sur le matériel : 8,1 % de 216 200,00 francs (108,1 %)	CHF	16 200,00
dont 33 % de correction de la déduction de l'impôt préalable	CHF	5 346,00

La correction de la déduction de l'impôt préalable, de 5346,00 francs, doit être déclarée au ch. 415 du décompte TVA.

### 3.2.4 Correction de la déduction de l'impôt préalable par « l'imposition tacite » des chiffres d'affaires

L'option (imposition librement consentie) est exclue lors de la location d'immeubles à des fins d'habitation ([art. 22, al. 2, LTVA](#)). Les dépenses et investissements ne donnent jamais droit à la déduction de l'impôt préalable.

Pour simplifier, on peut calculer la correction de la déduction de l'impôt préalable pour les logements de concierge en se fondant sur la contre-prestation (recettes de la location du logement, y compris les charges, sans éventuelle déduction du salaire du concierge). Les recettes issues de la location du logement du concierge doivent correspondre au prix de location à un tiers conforme aux usages locaux. La correction de la déduction de l'impôt préalable doit être calculée au taux normal sur ce montant considéré comme indiquant la TVA. Le résultat de cette opération doit être déclaré au ch. 415 du décompte TVA.

#### **Exemple 1**

Recettes provenant de la location d'un logement de concierge à un prix pour tiers conforme aux usages locaux (charges comprises)	CHF	20 000.00
--	-----	-----------

Cette procédure ne correspond pas à celle d'une option au sens de l'[art. 22 LTVA](#), mais au calcul par approximation de la correction de la déduction de l'impôt préalable. **Il ne faut donc pas mentionner l'impôt sur les justificatifs.**

Il n'est admissible d'appliquer la simplification pour les logements de concierge que si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- Le logement de concierge est loué à une personne qui est effectivement responsable de la conciergerie. Si le logement est loué à une personne étroitement liée, l'AFC part du principe qu'il ne s'agit pas du logement d'un concierge à moins qu'il ne puisse être prouvé que la personne étroitement liée assume effectivement les activités de concierge.
- « L'imposition tacite » conduit effectivement à une simplification en ce sens que les corrections de la déduction de l'impôt préalable, voulues par la double affectation aux frais d'immeuble, sont caduques. Autrement dit, les parties restantes de l'immeuble sont affectées à des buts qui donnent droit à la pleine déduction de l'impôt préalable.

En respectant cette procédure, il est permis de déduire l'impôt préalable sur les dépenses et investissements correspondants.

Une autorisation de l'AFC n'est pas requise pour appliquer cette simplification. La durée de l'application est d'au moins une période fiscale.

En raison du changement de méthode dans la correction de la déduction de l'impôt préalable, il faut, au début et à la fin de l'application de la simplification, procéder à une correction de la valeur résiduelle des investissements, comme lors d'un changement d'affectation (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou prestation à soi-même). La correction ainsi calculée doit être déclarée aux ch. 410 ou 415 du décompte TVA.

### Exemple 2

*Production SA fait construire un nouvel immeuble commercial. En principe, cet immeuble sera intégralement utilisé pour des activités donnant droit à la déduction de l'impôt préalable ; seul le logement de concierge dans les combles de l'immeuble sera loué au concierge. L'imposition par option est exclue s'agissant de cette location.*

*Production SA procède à la correction de la déduction de l'impôt préalable en recourant à « l'imposition tacite ». De ce fait, la déduction de l'impôt préalable est autorisée sans restriction pour l'ensemble des coûts de construction, d'entretien et d'exploitation.*

*Cinq ans plus tard, Production SA décide de ne plus calculer la correction de la déduction de l'impôt préalable par « l'imposition tacite », mais de recourir à une clé de répartition adéquate (par ex. clé pondérée par m<sup>2</sup>). Ce changement conduit à une correction de la valeur résiduelle des investissements comme lors d'un changement d'affectation (prestation à soi-même) ([Info TVA Changements d'affectation](#)).*

La correction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de « l'imposition tacite » n'est plus admise, hormis dans le cas des logements de concierge, ainsi que pour les recettes affectées à un objet particulier provenant d'activité de puissance publique.

 Pour de plus amples informations à ce sujet, veuillez consulter l'[Info TVA concernant le secteur Collectivités publiques](#).

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

### 3.3 Correction de la déduction de l'impôt préalable sur la base de calculs propres

La correction de la déduction de l'impôt préalable peut être effectuée sur la base de calculs propres ([art. 65, let. c, OTVA](#)) à condition qu'il en découle un résultat correct ([art. 68 OTVA](#)). Les exemples suivants indiquent diverses méthodes possibles.

Ces exemples reposent surtout sur des clés de répartition des chiffres d'affaires et supposent que ces clés attribuent de manière adéquate les montants d'impôt préalable en fonction de l'affectation. Il faut toutefois examiner dans chaque cas si une autre méthode s'avère appropriée. En particulier pour les immeubles doublement affectés, une répartition par m<sup>2</sup> ou par m<sup>3</sup> donne généralement un résultat correct, encore qu'une pondération différenciée des m<sup>2</sup> ou des m<sup>3</sup> puisse être nécessaire selon les standards d'aménagement.

Il peut s'avérer nécessaire de combiner plusieurs méthodes, selon les circonstances, pour obtenir un résultat correct ([ch. 4](#)).

Si, pour la correction de la déduction de l'impôt préalable, on se base entièrement ou en partie sur les proportions du chiffre d'affaires, le chiffre d'affaires **global** (sans TVA) selon le compte de résultats est en principe déterminant pour la correction.

Les flux financiers considérés comme ne faisant pas partie de la contre-prestation, qui proviennent d'une activité salariée exercée par le propriétaire d'une entreprise en raison individuelle ou d'activités relevant de la puissance publique, doivent être en principe traités, lors du calcul de la clé de répartition, comme des chiffres d'affaires ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Les recettes mentionnées ci-dessous à titre d'exemples **ne doivent pas**, lors du calcul de la correction de la déduction de l'impôt préalable, être intégrées dans la clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires :

- les recettes provenant de prestations ou d'activités selon les [ch. 3.2.2](#), [3.2.3.1](#) et [3.2.3.2](#), dans la mesure où les forfaits correspondants sont appliqués pour la correction de la déduction de l'impôt préalable ;
- les recettes ne déclenchant pas de correction de la déduction de l'impôt préalable, telles que les impôts compris dans la contre-prestation (impôt sur les billets d'entrée, impôt sur les droits de mutation, TVA due sur la prestation), ainsi que d'autres postes de passage visés à l'[art. 24, al. 6, let. b, LTVA](#) ;
- les recettes provenant d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation pour lesquels une réduction de la déduction de l'impôt préalable doit être effectuée ([art. 18, al. 2, let. a à c](#) en relation avec l'[art. 33, al. 2, LTVA](#)) ;
- les recettes provenant d'éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation selon l'[art. 18, al. 2, let. d à i et k, LTVA](#).

Les montants remboursés à l'employeur (en vertu de dispositions légales spécifiques) ou les indemnités versées aux employeurs (pour les charges qu'ils doivent assumer en qualité d'employeur) ne sont pas réputés contre-prestations pour la fourniture de prestations. C'est pourquoi ces recettes ne doivent également pas intégrer la clé de répartition des chiffres d'affaires. En font partie :

- les montants remboursés et les indemnités versées par la Suva ou une caisse d'assurance privée pour le versement des indemnités journalières en vertu de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'assurance-accidents (LAA ; RS 832.20) ;
- les commissions de perception versées par l'administration fiscale aux employeurs pour le prélèvement de l'impôt à la source ;
- le remboursement des cotisations AVS/AI/APG/AC de l'employeur en vertu du régime des allocations pour perte de gain (APG).

Les bons d'achats non encaissés n'entraînent également **pas de correction** de la déduction de l'impôt préalable et ne doivent pas être intégrés dans la clé de répartition des chiffres d'affaires.

S'agissant des flux financiers liés aux titres et aux capitaux, notons ce qui suit :

- Les revenus d'intérêts et le produit des ventes de titres (par ex. vente d'actions ou vente d'obligations avant l'échéance) doivent être déclarés aux ch. 200 et 230 du décompte TVA comme chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt. En ce qui concerne la correction de la déduction de l'impôt préalable, se référer aux [ch. 2.2.4](#) et [3.2.2.1](#).
- Les intérêts négatifs à payer peuvent être déduits des revenus d'intérêts et des chiffres d'affaires obtenus de la vente de titres. Si les diminutions du revenu dépassent ces chiffres d'affaires, aucune correction de la déduction de l'impôt préalable ne doit être effectuée.
- Les flux financiers à déclarer au ch. 910 du décompte TVA qui ne sont pas assimilés à une contre-prestation (par ex. parts de bénéfice, dividendes ou vente des propres actions) sont négligeables en ce qui concerne la déduction de l'impôt préalable.
- Une déclaration dans le décompte TVA n'est pas nécessaire pour les simples transferts de capitaux tels que la vente de devises étrangères ou le remboursement d'obligations à leur échéance ordinaire ainsi que pour les gains de change comptabilisés. De tels flux financiers et écritures comptables n'ont aucune influence sur la déduction de l'impôt préalable.

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

### 3.3.1 Correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global corrigé

Cette façon de procéder repose sur l'application de la méthode des trois pots ([ch. 3](#)). Les impôts préalables grevant l'ensemble des dépenses (dépenses en matériel, prestations de services et autres charges d'exploitation) et des investissements :

- qui sont directement imputables à l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable peuvent être entièrement déduits (pot A) ;
- qui sont directement imputables à l'activité non entrepreneuriale et à l'activité entrepreneuriale ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable ne peuvent pas être déduits (pot B) ;
- qui ne sont directement imputables ni au pot A ni au pot B sont comptabilisés de manière séparés. Ces impôts préalables ne peuvent être déduits qu'en fonction de la composition du chiffre d'affaires global corrigé (pot C), c'est-à-dire apuré des dépenses directement affectables.

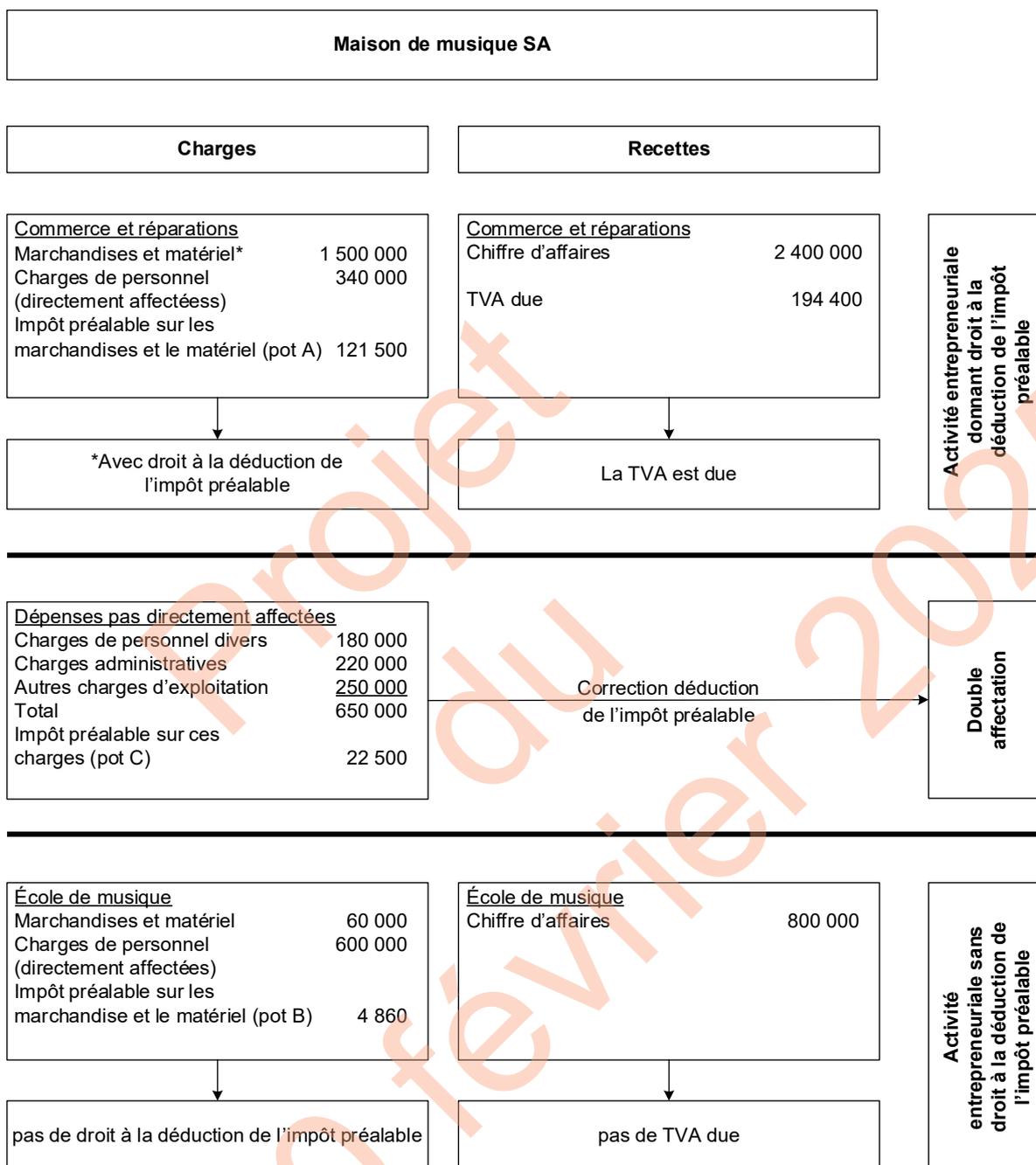
Sont réputées dépenses directement imputables dans le calcul du chiffre d'affaires global corrigé non seulement les dépenses grevées de l'impôt préalable et attribuées aux pots A et B, mais aussi les dépenses non grevées de l'impôt préalable (par ex. les charges de personnel) qui peuvent être directement affectées aux activités correspondantes. S'agissant de l'affectation des investissements, il faut considérer non pas la valeur de l'investissement mais son amortissement comptable.

#### **Exemple de Musique SA**

*L'activité de Musique SA, une entreprise assujettie à l'impôt, consiste à exercer, d'une part, l'activité entrepreneuriale (imposable) de commerce et de réparation d'instruments de musique, qui donne droit à la déduction de l'impôt préalable, et, d'autre part, l'activité entrepreneuriale d'enseignement de la musique (école de musique), qui ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable (activité exclue du champ de l'impôt). Les revenus obtenus*

par l'école de musique sont exclus du champ de l'impôt conformément à l'[art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA](#). Tous les chiffres d'affaires sont générés sur le territoire suisse.

Le bilan et le compte de résultat de Musique SA pour l'exercice 2025 livre les chiffres suivants (sauf indication contraire, tous les montants sont en CHF hors TVA) :



La correction de la déduction de l'impôt préalable pour tous les montants d'impôt préalable attribués au pot C est calculée au moyen de la clé de répartition, sur la base du chiffre d'affaires global corrigé.

	<b>Activité imposable (commerce et réparations)</b>	<b>Activité exclue du champ de l'impôt</b>	<b>Total</b>
Chiffre d'affaires	2 400 000	800 000	3 200 000
<b>Dépenses directement imputables</b>			
Coûts des marchandises et matériaux	-1 500 000	-60 000	-1 560 000
Charges de personnel	<u>-340 000</u>	<u>-600 000</u>	-940 000
Chiffre d'affaires global corrigé	560 000	140 000	700 000
en %	80,00 %	20,00 %	100,00 %

La déduction de l'impôt préalable sur les dépenses doublement affectées de 22 500 francs (pot C) doit être corrigée de 20 %, ce qui correspond à une **correction de la déduction de l'impôt préalable de 4 500 francs**.

**Vérification que la méthode aboutit à un résultat correct :**

Chiffre d'affaires global corrigé	560 000	140 000	700 000
Répartition des dépenses non directement imputables selon le rapport de 80 % à 20 % :	<u>-520 000</u>	<u>-130 000</u>	<u>-650 000</u>
Résultat	40 000	10 000	50 000

Si on répartit toutes les dépenses non directement imputables en proportion du chiffre d'affaires global corrigé, le résultat correspond à la part du chiffre d'affaires global corrigé. Dans l'exemple en question, la méthode aboutit à un résultat correct.

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

### 3.3.2 Correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global

Cette façon de procéder repose sur l'application de la méthode des trois pots (☞ [ch. 3](#)). Les impôts préalables grevant l'ensemble des dépenses (dépenses en matériel, prestations de services et autres charges d'exploitation) et des investissements

- qui sont directement imputables à l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable peuvent être entièrement déduits (pot A) ;
- qui sont directement imputables à l'activité non entrepreneuriale et à l'activité entrepreneuriale ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable ne peuvent pas être déduits (pot B) ;
- qui ne sont directement imputables ni au pot A ni au pot B sont comptabilisés de manière séparés. Ces impôts préalables ne peuvent être déduits qu'en fonction de la composition du chiffre d'affaires global (pot C).

#### **Exemple de Musique SA**

Prenons l'exemple de Musique SA (☞ [ch. 3.3.1](#)) pour représenter la correction de la

déduction de l'impôt préalable au moyen de cette méthode, comme nous l'avons fait pour la correction de la déduction de l'impôt préalable en proportion du chiffre d'affaires global corrigé.

La correction de la déduction de l'impôt préalable pour tous les montants d'impôt préalable attribués au pot C est calculée au moyen de la clé de répartition, sur la base du chiffre d'affaires global.

	<b>Activité imposable (commerce et réparations)</b>	<b>Activité exclue du champ de l'impôt (école de musique)</b>	<b>Total</b>
Chiffre d'affaires	2 400 000	800 000	3 200 000
en %	75,00 %	25,00 %	100,00 %

La déduction de l'impôt préalable sur les dépenses doublement affectées de 22 500 francs (pot C) doit être corrigée de 25 %, ce qui correspond à une **correction de la déduction de l'impôt préalable de 5 625 francs**.

**Vérification que la méthode aboutit à un résultat correct :**

Chiffre d'affaires	2 400 000	800 000	3 200 000
Coûts des marchandises et matériaux	-1 500 000	-60 000	1 560 000
Charges de personnel	-340 000	-600 000	-940 000
Répartition des dépenses non directement imputables selon le rapport de 75 % à 25 % :	<u>-487 500</u>	<u>-162 500</u>	<u>-650 000</u>
Résultat	72 500	-22 500	50 000

Si on répartit toutes les dépenses non directement imputables en proportion du chiffre d'affaires global, le résultat du domaine Commerce et réparations correspond à un bénéfice supérieur au bénéfice total, alors que le domaine École de musique débouche sur une perte. En l'absence d'une explication compréhensible, ces résultats indiquent que la méthode en question ne conduit pas à un résultat correct pour Musique SA.

### 3.3.3 Correction de la déduction de l'impôt préalable grevant l'ensemble des dépenses et investissements en proportion du chiffre d'affaires global

Dans cette variante, la correction de la déduction de l'impôt préalable est effectuée sur tous les investissements et dépenses selon la composition du chiffre d'affaires global déterminant. Une répartition des montants d'impôt préalable selon la méthode des trois pots (☞ [ch. 3](#)) est donc superflue.

Cette méthode ne peut s'appliquer que si les chiffres d'affaires déterminants sont du même genre, c'est-à-dire s'ils présentent une structure de coûts semblable. En outre, les dépenses et investissements directement imputables doivent être inexistantes ou minimes.

#### **Exemple de Musique SA**

Prenons l'exemple de Musique SA (☞ [ch. 3.3.1](#)) pour représenter la correction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de cette méthode, comme nous l'avons fait pour la

correction de la déduction de l'impôt préalable en proportion du chiffre d'affaires global corrigé.

La correction de la déduction de l'impôt préalable pour tous les montants d'impôt préalable est calculée au moyen de la clé de répartition, sur la base du chiffre d'affaires global.

	<b>Activité imposable (commerce et réparations)</b>	<b>Activité exclue du champ de l'impôt (école de musique)</b>	<b>Total</b>
Chiffre d'affaires	2 400 000	800 000	3 200 000
en %	75,00 %	25,00 %	100,00 %
<i>Impôt préalable sur le commerce de marchandises / matériel et les réparations</i>			121 500
<i>Impôt préalable sur le commerce de marchandises / matériel de l'École de musique</i>			4 860
<i>Impôt préalable sur les frais administratifs et autres charges d'exploitation</i>			<u>22 500</u>
<i>Total des montants d'impôt préalable</i>			<u>148 860</u>
<i>Correction de la déduction de l'impôt préalable de 25 %</i>			<b>37 215</b>

#### **Vérification que la méthode aboutit à un résultat correct :**

Les chiffres d'affaires « Commerce et réparations » et « École de musique » ne sont pas du même genre et ne présentent pas non plus une structure de coûts semblable. De plus, on relève diverses dépenses directement imputables (notamment des coûts de marchandises et de matériel). De ce fait, les conditions d'application de la méthode visée ne sont pas remplies. La correction de la déduction de l'impôt préalable grevant l'ensemble des dépenses et investissements en proportion du chiffre d'affaires global n'aboutit pas à un résultat correct dans l'exemple en question.

### **3.3.4 Clé de répartition basée sur les charges**

Pour les assujettis qui poursuivent des buts idéaux et qui, en plus de leur domaine entrepreneurial, sont actifs dans un domaine non entrepreneurial, il peut être très difficile de ventiler l'impôt préalable en fonction de l'affectation effective (☞ [ch. 3.1](#)). Dans ces cas, les variantes présentées jusqu'ici (☞ [ch. 3.3.1 à 3.3.3](#)) ne fourniront généralement pas un résultat correct.

La déduction de l'impôt préalable ne pose pas de problème lorsque le décompte TVA est établi au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette ou de celle des taux forfaitaires.

☞ Les Infos TVA [Taux de la dette fiscale nette](#) et [Taux forfaitaires](#) fournissent de plus amples informations à ce sujet.

Une alternative **pour de tels cas** est d'appliquer, pour la correction de la déduction de l'impôt préalable et éventuellement pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ [ch. 2.3](#)), la variante de la « clé de répartition basée sur les charges ».

Dans cette variante :

- Tous les montants d'impôt préalable sont, dans la mesure du possible, attribués directement à l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ pot A ; [ch. 3](#)).
- Tous les montants d'impôt préalable sont, dans la mesure du possible, attribués directement à l'activité non entrepreneuriale et à l'activité entrepreneuriale ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ pot B ; [ch. 3](#)).
- Les autres montants d'impôt préalable sont comptabilisés séparément. Ils ne peuvent être déduits qu'en fonction du rapport entre le chiffre d'affaires global corrigé réalisé dans le domaine entrepreneurial\* et le total des charges apuré\*\* (☞ pot C ; [ch. 3](#)).
  - \* Calcul du chiffre d'affaires global corrigé réalisé dans le domaine entrepreneurial :  
chiffre d'affaires total hors TVA réalisé dans le domaine entrepreneurial donnant droit à la déduction de l'impôt préalable  
- moins les charges du pot A hors TVA
  - \*\* Calcul de la charge totale apurée :  
charges totales de l'entité hors TVA  
- moins les charges du pot A hors TVA  
- moins les charges du pot B

Dans cette variante, on table donc sur le fait que le chiffre d'affaires donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et réalisé dans le domaine entrepreneurial (après couverture des charges du pot A) est utilisé pour couvrir les frais encourus dans ce domaine, et que l'impôt préalable dans le domaine entrepreneurial, dans la mesure où on ne peut pas l'attribuer directement (pots A et B), est réparti de la même manière que dans le domaine non entrepreneurial.

Par souci de simplification, les calculs relatifs à cette variante s'effectuent comme suit :

- Le montant total des charges se calcule d'après les charges indiquées dans le compte de résultats, amortissements compris. Si le montant total du chiffre d'affaires doit être corrigé ou si le montant total des charges doit être apuré, il faut également prendre en compte les amortissements et non les investissements effectifs. Cela s'applique aussi aux années pendant lesquelles aucun investissement n'a été effectué. On présume que les investissements et les amortissements se compensent à long terme.
- Que ce soit pour le chiffre d'affaires ou pour les charges, les calculs sont effectués sur la base des montants hors TVA, à l'exception des charges du pot B, qui ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (enregistrées et prises en compte TVA incluse).

Cette variante prend en compte une éventuelle réduction de la déduction de l'impôt préalable en vertu de l'[art. 33, al. 2, LTVA](#), en raison de l'obtention de fonds relevant de l'[art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA](#).

### **Exemple de la fondation caritative FONCARI**

L'activité principale de FONCARI consiste à soutenir gratuitement des personnes dans le besoin sur le territoire suisse et à l'étranger. Cette activité est financée principalement par des dons et relève du domaine non entrepreneurial de la fondation FONCARI (☞ [ch. 2.1.2.4](#)).

La fondation exploite en ville de Bâle un magasin de vêtements neufs et d'occasion. Les vêtements proviennent de points de collecte ou sont achetés. Cette activité relève du domaine entrepreneurial donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ [ch. 2.1.1](#)). Les vêtements sont principalement vendus sur le territoire suisse, mais FONCARI envoie aussi pour 200 000 francs de vêtements à l'étranger.

Par ailleurs, FONCARI réalise également des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt provenant de la location d'appartements.

En 2025, FONCARI a réalisé un bénéfice de 350 000 francs. Les chiffres suivants sont significatifs (sauf mention contraire, les montants s'entendent en francs hors TVA) :

#### **Revenus**

Activités entrepreneuriales donnant droit à la déduction de l'impôt préalable :

		TVA
Vente d'habits en Suisse	1 800 000	145 800
Vente d'habits à l'étranger	<u>200 000</u>	<u>0</u>
Total	2 000 000	145 800

Activités entrepreneuriales ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable :

Revenu de la location de logements	<u>400 000</u>	0
Autres revenus :		
Dons	16 600 000	0
Subventions	<u>1 000 000</u>	0
Total	17 600 000	
<b>Total revenus</b>	<b>20 000 000</b>	<b>145 800</b>

## Investissements et charges

		Impôt préalable		
		Pot A	Pot B	Pot C
<u>Investissements</u>				
Immeuble commercial	500 000			40 500
Biens mobiliers	300 000			24 300
Immeubles d'habitation, TVA incluse	<u>200 000</u>		(14 986)	
Total des investissements	1 000 000			
<u>Charges pot A</u>				
Achat de vêtements	400 000	32 400		
<u>Charges pot B</u>				
Autres charges immeubles d'habitation, TVA incluse	50 000		(3747)	
Amortissements immeubles d'habitation	100 000		0	
<u>Charges pot C</u>				
Charges liées aux projets	12 600 000			340 000
Charges liées au personnel	3 000 000			0
Autres charges	3 000 000			80 000
Autres amortissements	<u>500 000</u>			0
Total des charges / impôts préalables	19 650 000	32 400	(18 733)	484 800

### Calcul de la clé de répartition pour la correction de la déduction de l'impôt préalable

Chiffre d'affaires total hors TVA réalisé dans le domaine entrepreneurial donnant droit à la déduction de l'impôt préalable	2 000 000	
Déduction des charges pot A hors TVA	<u>- 400 000</u>	
Chiffre d'affaires total corrigé	1 600 000	= 8,38 %
Charges totales	19 650 000	
Déduction des charges pot A	- 400 000	
Déduction des charges pot B, y compris les amortissements mais sans les investissements	<u>- 150 000</u>	
Charge totale apurée	19 100 000	= 100,00 %
Correction impôt préalable (100 % moins 8,38 %) :		= 91,62 %

### Calcul de la créance fiscale

TVA due sur l'activité entrepreneuriale		145 800
Impôt préalable pot A	32 400	
Impôt préalable pot C	484 800	
Correction impôt préalable pot C 91,62 %	<u>- 444 174</u>	<u>40 626</u>
Total de la déduction d'impôt préalable admissible	73 026	<u>73 026</u>
<b>Créance fiscale</b>		<b>72 774</b>

### 3.3.5 Autres méthodes de calcul

Si les méthodes mentionnées aux [ch. 3.1 à 3.3.4](#) ne permettent pas d'obtenir un résultat correct, il faut appliquer d'autres méthodes de calcul. Les méthodes suivantes peuvent alors déboucher sur un résultat correct. Ces méthodes de calcul ne dispensent pas de la saisie comptable de l'impôt préalable.

#### 3.3.5.1 Détermination par approximation de l'impôt préalable sur les autres charges d'exploitation pour les prestations de services fournies

Dans la mesure où les conditions de base sont remplies ([cf. ch. 3.3.5](#)), cette méthode peut être appliquée pour les prestations de services dont la valeur ajoutée est principalement obtenue grâce au personnel propre. Par ailleurs, les conditions usuelles de la branche doivent prévaloir. Dans un tel cas, on peut admettre que les autres charges d'exploitation grevées de l'impôt préalable au taux normal sont approximativement de **15 % de la contre-prestation (hors TVA éventuelle)**, ce qui conduit au calcul suivant :

Chiffre d'affaires des prestations de services (hors TVA éventuelle)	CHF	100 000
15 % du montant estimé des autres charges d'exploitation grevées de l'impôt préalable	CHF	15 000
dont 8,1 % de TVA (calcul de l'impôt préalable par approximation)	CHF	1 215

Cette méthode peut s'appliquer, selon la situation, tant au calcul de l'impôt préalable sur les chiffres d'affaires issus de prestations de services exclues du champ de l'impôt qu'au calcul de l'impôt préalable sur les chiffres d'affaires issus de prestations de services donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

#### Procédure pour les prestations de services exclues du champ de l'impôt

Déterminer par approximation la correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les prestations de services exclues du champ de l'impôt est notamment possible lorsque, outre ces prestations exclues, seules ont été exercées des activités donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Cette procédure prend en compte la correction de la déduction de l'impôt préalable sur les autres charges d'exploitation doublement affectées. Les dépenses et investissements directement imputables à l'activité exclue du champ de l'impôt doivent être corrigés en sus.

#### Exemple 1

Une entreprise informatique de taille moyenne, assujettie à l'impôt, exploite des filiales à

Lucerne et à Fully. Elle tient une comptabilité séparée pour chacun des deux sites, une consolidation étant opérée à la fin de l'exercice. Les activités exercées à Lucerne (vente de marchandises et services de conseil) donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, contrairement aux prestations de formation fournies à Fully, qui sont exclues du champ de l'impôt et n'ont pas fait l'objet d'une option d'imposition.

Outre les activités imposables (vente de marchandises et services de conseil), la filiale de Lucerne exerce une activité de courtière en assurance (cyberrisque) qui génère 40 000 francs par an de commissions exclues du champ de l'impôt.

S'agissant des coûts grevés de l'impôt préalable, les conditions usuelles de la branche prévalent auprès de la filiale de Lucerne. Hormis l'activité exclue du champ de l'impôt, les dépenses et investissements de la filiale lucernoise donnent droit en principe à la pleine déduction de l'impôt préalable. Corriger la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global corrigé ([ch. 3.3.1](#)) ou au moyen d'une autre clé de répartition adéquate entraîne un coût disproportionné. Pour simplifier, si les conditions usuelles de la branche prévalent, la correction nécessaire de la déduction de l'impôt préalable pour l'activité de courtage exclue du champ de l'impôt peut se calculer comme suit :

Commissions exclues du champ de l'impôt	CHF	40 000
15 % du montant estimé des coûts grevés de l'impôt préalable	CHF	6 000
dont 8,1 % de TVA	CHF	486

Le montant de 486 francs doit être déclaré au ch. 415 du décompte TVA. La correction de la déduction de l'impôt préalable sur les autres charges d'exploitation est ainsi comprise. Il n'y a pas d'autres dépenses et investissements grevés de l'impôt préalable directement imputables à cette activité. S'il y en avait, il faudrait les corriger en sus.

### **Procédure pour les prestations de services donnant droit à la déduction de l'impôt préalable**

Le calcul par approximation de l'impôt préalable déductible sur les prestations de services qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable peut en particulier s'appliquer lorsque, outre cette activité, seules sont exercées des activités qui ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

L'application de cette méthode prend en compte tous les impôts préalables pour ces prestations de services.

Cette méthode n'est en principe pas admissible lorsque l'imposition de groupe s'applique.

#### **Exemple 2**

Le contexte initial est fondamentalement identique à celui de l'exemple 1 ci-dessus.

La filiale de Fully, outre son activité ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable, fournit aussi des services de conseil informatique qui génèrent un chiffre d'affaires annuel de 120 000 francs hors TVA.

À Fully, les montants d'impôt préalable pour les dépenses et investissements doublement affectés totalisent 15 000 francs, mais ils concernent principalement l'activité ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Corriger la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global corrigé ([ch. 3.3.1](#)) ou au moyen d'une autre clé de répartition adéquate entraîne un coût disproportionné. Pour autant que les conditions concernant les services de conseil informatique soient usuelles pour la branche, on peut calculer l'impôt préalable sur cette activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable comme suit par approximation :

Chiffre d'affaires généré par les services, hors TVA	CHF	120 000
15 % du montant estimé des coûts grevés de l'impôt préalable	CHF	18 000
dont 8,1 % de TVA	CHF	1 458

Si cette méthode est appliquée, une déduction supplémentaire de l'impôt préalable pour cette activité n'est pas admissible.

Sur le montant d'impôt préalable de 15 000 francs, 1458 francs sont donc déductibles. La différence de 13 542 francs (15 000 francs moins 1458 francs) doit être déclarée comme correction de la déduction de l'impôt préalable au ch. 415 du décompte TVA.

### 3.3.5.2 Calcul forfaitaire de la correction de la déduction de l'impôt préalable au moyen des taux de la dette fiscale nette par déduction a contrario

Cette méthode permet de calculer par un forfait les montants d'impôt préalable déductibles pour une activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. L'impôt préalable déductible y est calculé comme suit :

- Chiffre d'affaires imposable sur le territoire suisse pour l'activité concernée **hors TVA** multiplié par le taux d'imposition légal correspondant x
  - Chiffre d'affaires imposable sur le territoire suisse pour l'activité concernée **y c. TVA** multiplié par le taux de la dette fiscale nette applicable pour l'activité (cf. [Info TVA Taux de la dette fiscale nette](#))  $\frac{-Y}{Z}$
- Déduction admissible de l'impôt préalable

Avec cette méthode, le montant d'impôt à payer sur cette activité déployée sur le territoire suisse est en principe équivalent au montant obtenu par la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Outre les conditions de base (☞ [ch. 3.3.5](#)), avec cette méthode, il faut considérer ce qui suit :

- En général, cette méthode n'est pas applicable pour les assujettis qui peuvent décompter selon les taux de la dette fiscale nette ou selon les taux forfaitaires (☞ [Infos TVA Taux de la dette fiscale nette](#) et [Taux forfaitaires](#)).
- En principe, cette méthode ne s'applique également pas en cas d'imposition de groupe.
- Les dépenses et investissements grevés de l'impôt préalable sont usuels dans ce domaine d'activité.
- Normalement, le calcul forfaitaire de l'impôt préalable déductible n'est admissible que sur le chiffre d'affaires imposable généré par l'activité sur le territoire suisse.
- Cette méthode permet d'englober tous les montants d'impôt préalable grevant les dépenses et investissements concernant l'activité visée.

#### Exemple

Le contexte initial est fondamentalement identique à celui de l'exemple 1 ci-dessus (☞ [ch. 3.3.5.1](#)). Sur le site de Fully, des chambres sont en outre louées à des participants aux formations. Ces prestations d'hébergement génèrent un chiffre d'affaires annuel de 60 000 francs hors TVA.

À Fully, les montants d'impôt préalable pour les dépenses et investissements doublement affectés sont de 15 000 francs, mais ils concernent principalement l'activité qui ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Corriger la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global corrigé (☞ [ch. 3.3.1](#)) ou au moyen d'une autre clé de répartition adéquate entraîne un coût disproportionné.

En raison des chiffres d'affaires élevés dégagés par la filiale de Lucerne, l'entreprise informatique ne peut pas décompter selon la méthode des taux de la dette fiscale nette. Il est

donc possible de calculer par approximation l'impôt préalable déductible pour les prestations d'hébergement à Fully comme suit :

Prestations d'hébergement hors TVA	CHF	60 000
TVA de 3,8 %	CHF	<u>2 280</u>
Chiffre d'affaires des prestations d'hébergement y c. TVA	CHF	<u>62 280</u>
Impôt sur les prestations d'hébergement (TVA de 3,8 %)	CHF	2 280
Impôt dû calculé avec le taux de la dette fiscale nette de 2,1 % pour les prestations d'hébergement (62 280 francs x 2,1 %)	CHF	<u>1 308</u>
Différence : impôt préalable par déduction a contrario	CHF	972

Si cette méthode est appliquée, une déduction supplémentaire de l'impôt préalable pour cette activité n'est pas admissible.

Sur le montant d'impôt préalable de 15 000 francs, 972 francs sont donc déductibles. La différence de 14 028 francs (15 000 francs moins 972 francs) doit être déclarée comme correction de la déduction de l'impôt préalable au ch. 415 du décompte TVA.

### 3.3.5.3 Calcul forfaitaire de l'impôt préalable sur les frais de véhicule

En principe, les dispositions et procédures usuelles s'appliquent à la correction de la déduction de l'impôt préalable en relation avec les frais de véhicule (dépenses et investissements) en cas de double affectation de véhicules commerciaux ([☞ ch. 3](#)).

Les véhicules commerciaux sont souvent aussi mis à la disposition du personnel pour leur utilisation privée. Ceci représente une prestation fournie à titre onéreux au collaborateur (location imposable de véhicule). Généralement, la valeur de cette prestation est calculée par un forfait ([☞ Info TVA Parts privées](#)).

En cas d'éventuelle correction de la déduction de l'impôt préalable due à une double affectation, il faut tenir compte de l'activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. En particulier lorsque des véhicules commerciaux, outre pour cette activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, sont exclusivement utilisés à des fins qui ne donnent pas droit à cette déduction, il est possible de calculer l'impôt préalable déductible de manière forfaitaire sur un montant de coûts estimé de **60 % de la part privée imposable et de la vente imposable d'un moyen d'exploitation (vente de véhicule)**.

L'application de cette méthode implique un calcul forfaitaire de la prestation fournie à titre onéreux au collaborateur ([☞ Info TVA Parts privées](#)).

Si cette méthode est appliquée, une déduction supplémentaire de l'impôt préalable pour cette activité n'est pas admissible.

#### Exemple

Le contexte initial est fondamentalement identique à celui de l'exemple 1 ci-dessus ([☞ ch. 3.3.5.1](#)). À Fully, un véhicule commercial est mis à la disposition d'une collaboratrice uniquement active dans le domaine de la formation, exclu du champ de l'impôt. Cette collaboratrice est autorisée à utiliser ce véhicule commercial également à des fins privées. La part privée est calculée au moyen du forfait de 0,9 % du prix d'achat de 50 000 francs hors TVA ([☞ Info TVA Parts privées](#)). La contre-prestation calculée est de 5400 francs TVA comprise (50 000 francs x 0,9 % x 12 mois). Au site de Fully, les montants d'impôt préalable pour les dépenses et investissements doublement affectés sont de 15 000 francs, mais ils concernent principalement l'activité qui ne donne pas droit à la déduction de l'impôt

préalable. Corriger la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global corrigé ([ch. 3.3.1](#)) ou au moyen d'une autre clé de répartition adéquate entraîne un coût disproportionné. Il est donc possible de calculer forfaitairement comme suit l'impôt préalable déductible grevant cette activité :

Part privée du véhicule TVA comprise	CHF	5 400
60 % du montant estimé des coûts grevés de l'impôt préalable y c. TVA	CHF	3 240
8,1 % de déduction admissible d'impôt préalable (de 108,1 %)	CHF	243

Si cette méthode est appliquée, une déduction supplémentaire de l'impôt préalable pour cette activité n'est pas admissible.

Sur le montant d'impôt préalable de 15 000 francs, 243 francs sont donc déductibles. La différence de 14 757 francs (15 000 francs moins 243 francs) doit être déclarée comme correction de la déduction de l'impôt préalable au ch. 415 du décompte TVA.

### 3.4 Moment de la correction de la déduction de l'impôt préalable due à une double affectation

#### Utilisation prépondérante des dépenses et investissements grevés de l'impôt préalable pour l'activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable ([art. 30, al. 2, LTVA](#))

Il est possible de déduire l'impôt préalable durant les trois premiers trimestres ou, en cas de décompte mensuel, durant les onze premiers mois de la période fiscale sans tenir compte de la correction de la déduction de l'impôt préalable due à une double affectation. La clé de répartition pour la correction de la déduction de l'impôt préalable pour toute la période fiscale doit être calculée dans le dernier décompte TVA de la période fiscale et la correction de la déduction de l'impôt préalable doit être déclarée au ch. 415 du décompte TVA.

La clé de répartition calculée doit être vérifiée dans le cadre de la « concordance annuelle » ([art. 72, al. 1, LTVA](#)). En cas de divergences, la correction de la déduction de l'impôt préalable déclarée doit être adaptée en conséquence.

#### Utilisation non prépondérante des dépenses et investissements grevés de l'impôt préalable pour l'activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable

Pour les trois premiers trimestres de la période fiscale ou durant les onze premiers mois en cas de décompte mensuel, il faut estimer la part ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable en se fondant sur la clé de répartition pour la correction de la déduction de l'impôt préalable de la période fiscale précédente et la corriger provisoirement. En cas de nouveaux assujettissements ou si les données de l'année précédente ne sont pas disponibles, la clé provisoire peut être établie sur la base des chiffres du budget.

Dans le dernier décompte TVA de la période fiscale, la clé de répartition pour la correction de la déduction de l'impôt préalable doit être calculée sur la base des conditions effectives de la période fiscale écoulée et la correction de la déduction de l'impôt préalable doit être déclarée au ch. 415 du décompte TVA. Les corrections provisoires doivent être prises en compte.

La clé de répartition calculée doit être vérifiée dans le cadre de la « concordance annuelle » ([art. 72, al. 1, LTVA](#)). En cas de divergences, la correction de la déduction de l'impôt préalable déclarée doit être adaptée en conséquence.

### 3.5 Décompte et arrondissement

Les corrections de la déduction de l'impôt préalable dues à une double affectation doivent être déclarées au ch. 415 du décompte TVA.

Sur la base des règles commerciales, un arrondi de la « clé de correction » à au moins deux chiffres après la virgule est adéquat.

### 3.6 Changement ultérieur de l'affectation

Si les conditions de la déduction de l'impôt préalable cessent ultérieurement d'être remplies (prestation à soi-même), la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée au moment où ces conditions cessent d'être remplies. L'impôt préalable déduit antérieurement, y compris les parts de cet impôt corrigées à titre de dégrèvement ultérieur, doit être remboursé ([art. 31, al. 1, LTVA](#)).

Si les conditions de la déduction de l'impôt préalable sont remplies ultérieurement (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable), la déduction de l'impôt préalable peut être opérée sur la période de décompte au cours de laquelle les conditions ont été remplies. L'impôt préalable, y compris les parts de cet impôt corrigées à titre de prestation à soi-même, peut être déduit s'il ne l'a pas déjà été ([art. 32, al. 1, LTVA](#)).

Un changement d'affectation intervient aussi lorsque la valeur de la « clé de correction » change.

☞ D'autres informations sur ce thème se trouvent dans l'[Info TVA Changements d'affectation](#).

## 4 Réductions et / ou corrections de la déduction de l'impôt préalable en plusieurs étapes

Si, outre une correction de la déduction de l'impôt préalable (☞ [ch. 2.1.2](#) et [2.2](#)), une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ [ch. 2.3](#)) intervient, une procédure en plusieurs étapes est nécessaire. D'autres cas de figure sont également susceptibles d'entraîner une procédure en plusieurs étapes (par ex. l'application de plusieurs méthodes de correction).

Dans de tels cas, l'AFC recommande de procéder comme suit :

#### Étape 1

Effectuer les réductions de la déduction de l'impôt préalable à la réception de subventions affectées à un objet particulier (☞ [ch. 2.3.2](#)) et / ou de fonds visés à l'[art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA](#), pour autant que « l'imposition tacite » soit appliquée (☞ [ch. 2.3.5](#)).

#### Étape 2

Effectuer les corrections de la déduction de l'impôt préalable au moyen de forfaits (☞ [ch. 3.2](#)).

#### Étape 3

Effectuer les réductions de la déduction de l'impôt préalable à la réception de fonds visés à l'[art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA](#), pour autant que la réduction soit réalisée dans la proportion de ces fonds par rapport au chiffre d'affaires global (☞ [ch. 2.3.3](#)) ou aux charges totales (☞ [ch. 2.3.4](#)).

#### Étape 4

Effectuer les autres corrections de la déduction de l'impôt préalable en raison de doubles affectations selon la méthode effective (☞ [ch. 3.1](#)) ou en recourant à des calculs propres (☞ [ch. 3.3](#)).

- En procédant ainsi, les corrections en pourcentage de la déduction de l'impôt préalable s'appliquent toujours uniquement sur le total intermédiaire des montants d'impôt préalable restants.
- Si la réduction ou la correction de la déduction de l'impôt préalable concerne des flux financiers visés à l'[art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA](#) et / ou des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt, ces flux ou chiffres d'affaires ne sont en principe plus pris en compte pour les autres calculs qui recourent à des clé de répartition des chiffres d'affaires. Exception : en cas de réduction de la déduction de l'impôt préalable selon le chiffre d'affaires global (☞ [ch. 2.3.3](#)), il faut encore prendre en compte tous les chiffres d'affaires et flux financiers d'après le compte de résultat, même si une méthode de correction forfaitaire a déjà été appliquée (☞ [ch. 3.2](#)).

#### Exemple

Sport SA exploite une piscine couverte et une piscine en plein air ainsi que d'autres installations sportives et un restaurant. Les communes des environs soutiennent l'activité par un montant annuel de 500 000 francs pour couvrir le déficit d'exploitation. De plus, Sport SA reçoit régulièrement des versements volontaires (dons). Elle établit ses décomptes TVA selon la méthode effective.

Au 31.12.2024, avant le calcul des corrections ou réductions nécessaires de la déduction de l'impôt préalable, le compte de résultat de Sport SA se présente comme suit (sauf mention contraire, tous les montants se comprennent en CHF hors TVA :

Chiffre d'affaires des entrées individuelles et des abonnements	835 000
Location d'installations sportives à des sociétés sportives (exclue du champ de l'impôt, sans option)	233 500
Location d'installations sportives à divers organisateurs (avec option selon l' <a href="#">art. 22 LTVA</a> )	142 700
Chiffre d'affaires du restaurant	389 540
Contributions des communes des environs (subventions)	500 000
Dons	123 200
Revenu des intérêts	<u>40 000</u>
Revenu total	<u>2 263 940</u>
Charges de marchandises du restaurant	136 400
Charges salariales y compris les prestations sociales	993 560
Entretien et réparations	334 280
Charges générales d'exploitation	469 700
Amortissements	<u>327 000</u>
Charges totales	<u>2 260 940</u>

Il faut en outre tenir compte de ce qui suit :

- Une nouvelle installation sportive a été réalisée en 2024 pour 400 000 francs (TVA incluse). Les communes des environs ont soutenu ce projet par des subventions affectées à l'objet à hauteur de 200 000 francs. Les coûts restants ont été portés à l'actif.

- En 2024, l'entreprise a vendu des titres (actions et obligations) pour un montant de 460 000 francs. Les actions ne constituaient pas des participations au sens de l'[art. 29, al. 3, LTVA](#).

Les montants d'impôt préalable suivants ont été dus par Sport SA en 2024 :

Impôt préalable sur la construction de l'installation sportive	28 000,00
Impôt préalable sur les charges de marchandises du restaurant	5 000,00
Impôt préalable sur les autres charges non directement imputables	<u>50 000,00</u>
Impôt préalable total	83 000,00

L'entreprise a entièrement fait valoir ces montants d'impôt préalable dans les décomptes des trois premiers trimestres. Pour le décompte du 4<sup>e</sup> trimestre, les réductions et corrections nécessaires de la déduction de l'impôt préalable sont calculées comme suit :

### **Étape 1 : réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des subventions affectées à un objet particulier**

La construction de l'installation sportive est soutenue par des subventions **affectées** à l'objet. Il faut calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable comme suit ([ch. 2.3.2](#)) :

Coûts de construction y compris TVA	400 000	100,00 %
Subventions <b>affectées</b> à l'objet	200 000	50,00 %

Il faut donc, dans un premier temps, réduire de 50 %, soit de **14 000 francs**, l'impôt préalable de 28 000 francs sur la construction de l'installation sportive.

Pour les calculs suivants, les montants d'impôt préalable restants sont donc de 69 000 francs (83 000 francs moins 14 000 francs)

### **Étape 2 : correction de la déduction de l'impôt préalable en raison d'opérations exclues du champ de l'impôt dans le domaine du marché monétaire et du marché des capitaux**

Les revenus des titres, exclu du champ de l'impôt, atteignent 500 000 francs (40 000 francs de revenu des intérêts selon le compte de résultat et 460 000 francs de vente de titres selon le bilan).

Comme il s'agit d'une activité accessoire, la correction nécessaire de la déduction de l'impôt préalable pour les autres charges d'exploitation doublement affectées peut être corrigée à hauteur de 0,02 % de ce chiffre d'affaires ([ch. 3.2.2.1](#)). Il en résulte une correction de **100 francs** (0,02 % de 500 000 francs).

Pour la suite des calculs, il reste donc encore pour 68 900 francs d'impôt préalable (69 000 francs d'impôt préalable selon le niveau 1 moins 100 francs).

### **Étape 3 : réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de subventions destinées à couvrir le déficit d'exploitation**

Les communes environnantes versent des subventions à hauteur de 500 000 francs pour couvrir le déficit d'exploitation. La réduction de la déduction de l'impôt préalable se calcule en proportion du rapport entre les subventions et le chiffre d'affaires global (sans TVA) selon le compte de résultat ([ch. 2.3.3](#)) :

Il ne faut pas procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable grevant les charges de marchandises et de matériel du restaurant, dans la mesure où les prestations sont fournies aux prix usuels du marché et qu'il est évident que ces prestations ne sont pas subventionnées. Le montant soumis à la réduction de la déduction de l'impôt préalable est donc de 63 900 francs (68 900 francs d'impôt préalable après l'étape 2 moins 5000 francs d'impôt préalable sur les charges de marchandises).

Revenu total selon le compte de résultat	2 263 940	100,00 %
Subventions	500 000	22,09 %

Il faut donc réduire de 22,09 % l'impôt préalable de 63 900 francs, ce qui revient à une réduction de **14 115,50 francs**.

Pour les calculs suivants, les montants d'impôt préalable restants sont donc de 54 784,50 francs (68 900 francs après l'étape 2 moins 14 115,50 francs).

#### **Étape 4 : correction de la déduction de l'impôt préalable en raison de la réalisation de chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt**

La location d'installations sportives à des sociétés, exclue du champ de l'impôt, ne fait pas l'objet d'une option.

La correction nécessaire de la déduction de l'impôt préalable est effectuée selon le chiffre d'affaires global corrigé (☞ [ch. 3.3.1](#)), cette méthode – basée sur le chiffre d'affaires selon le compte de résultat – étant présumée conduire à un résultat correct. Il n'y a pas lieu de prendre en considération les subventions des communes, les dons et le revenu des intérêts.

Les montants d'impôt préalable grevant les charges de marchandises du restaurant peuvent être attribués au pot A. Il faut donc encore corriger des montants d'impôt préalable pour 49 784,50 francs (54 784,50 francs d'impôt préalable selon l'étape 3 moins 5000 francs d'impôt préalable sur les charges de marchandises).

Chiffre d'affaires des entrées individuelles et des abonnements	835 000	
Location d'installations sportives faisant l'objet d'une option	142 700	
Chiffre d'affaires du restaurant	389 540	
Moins les charges de marchandises du restaurant	- 136 400	
Location d'installations sportives exclue du champ de l'impôt	<u>233 500</u>	
Chiffre d'affaires global corrigé déterminant	1 464 340	100,00 %
Location d'installations sportives exclue du champ de l'impôt	233 500	15,95 %

Il faut donc corriger de 15,95 % les montants d'impôt préalable de 49 784,50 francs, ce qui correspond à une correction de **7940,60 francs**.

#### **Déclaration dans le décompte TVA**

##### **Corrections de la déduction de l'impôt préalable (ch. 415 du décompte TVA)**

Comme aucun montant d'impôt préalable ne doit être attribué directement au pot B (☞ [ch. 3](#)) et que, dans une mesure prépondérante, les montants d'impôt préalable sont affectés à des prestations dans le cadre de l'activité entrepreneuriale qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, il n'est possible de procéder à la correction de la déduction de l'impôt préalable que dans le décompte du 4<sup>e</sup> trimestre 2024 ([art. 30, al. 2, LTVA](#)).

Correction de la déduction de l'impôt préalable selon l'étape 2	100
Correction de la déduction de l'impôt préalable selon l'étape 4	<u>7 940,60</u>

Total à déclarer au ch.415 du décompte TVA	
Correction de la déduction de l'impôt préalable	8 040,60

### **Réduction de la déduction de l'impôt préalable (ch. 420 du décompte TVA)**

Si le versement de la subvention concerne la période fiscale en cours, la réduction de la déduction de l'impôt préalable doit être déclarée au plus tard dans le décompte du 4<sup>e</sup> trimestre (☞ [ch. 2.3.6](#)).

Réduction de la déduction de l'impôt préalable selon l'étape 1	14 000,00
Réduction de la déduction de l'impôt préalable selon l'étape 3	<u>14 115,50</u>
Total de la réduction de la déduction de l'impôt préalable à déclarer au ch.420 du décompte TVA	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable	28 115,50

## **5. Imposition de groupe**

Les explications suivantes s'adressent exclusivement aux exploitants dont le siège, le domicile ou le site d'exploitation se trouve en Suisse et qui se sont regroupés, sur la base d'une demande, en un groupe TVA au sens de l'[art. 13 LTVA](#).

☞ D'autres informations sur ce thème se trouvent dans l'[Info TVA Imposition de groupe](#).

### **5.1 Principes**

Chaque membre du groupe détermine son **propre taux de déduction d'impôt préalable** ou de réduction et / ou de correction en raison d'une double affectation.

Les chiffres d'affaires internes du groupe ne sont pas soumis à la TVA. Par conséquent, il n'est pas possible de déduire l'impôt préalable sur la base de factures ou de justificatifs établis en relation avec des chiffres d'affaires internes au groupe. Il ne faut pas déclarer les chiffres d'affaires internes du groupe dans le décompte TVA.

S'agissant des chiffres d'affaires internes du groupe, l'impôt préalable grevant les livraisons et les prestations de services acquises par la société prestataire peut, en principe, être déduit dans la proportion des prestations externes fournies par la société destinataire.

#### **Exemple**

Le membre A du groupe qui, eu égard au fait qu'il fournit lui-même exclusivement des prestations imposables, ne doit pas procéder à une correction de la déduction de l'impôt préalable pour double affectation achète des meubles de bureau pour 10 810 francs (TVA de 8,1 % comprise). Ces meubles de bureau sont destinés au membre B du groupe qui, en raison de son activité, n'a droit qu'à 60 % de déduction de l'impôt préalable.

La déduction de l'impôt préalable du membre A du groupe se calcule comme suit :

<b>Impôt préalable sur l'achat de meubles de bureau :</b>		
8,1 % de TVA sur 10 810 francs (108,1 %)	CHF	810
Correction de la déduction de l'impôt préalable de 40 % en fonction de la part de correction de la déduction de l'impôt préalable du membre B du groupe : 40 % de 810 francs	CHF	- 324
<b>Impôt préalable pouvant être déduit chez A</b>	<b>CHF</b>	<b>486</b>

La procédure décrite dans l'exemple ci-dessus s'applique surtout aux situations où un membre du groupe achète des prestations pour un autre membre du groupe.

Dans d'autres cas, il n'est guère possible en pratique d'attribuer chaque achat à une affectation ultérieure au sein du groupe. Il faut alors, s'agissant de corriger et / ou de réduire la déduction de l'impôt préalable, appliquer une méthode qui tienne adéquatement compte de l'utilisation au sein du groupe TVA et qui débouche sur un résultat correct ([art. 68 OTVA](#)).

Pour calculer le taux de déduction de l'impôt préalable, il faut donc considérer tant les prestations externes envers les non-membres du groupe que les chiffres d'affaires internes au groupe. Les prestations externes aussi bien que les chiffres d'affaires internes au groupe sont calculés conformément aux dispositions de l'[art. 24 LTVA](#).

Normalement, on peut obtenir un résultat correct en prenant en compte, pour la société prestataire, les chiffres d'affaires internes au groupe sur la base du taux de déduction de l'impôt préalable de la société destinataire des prestations. En appliquant une clé de répartition adéquate du chiffre d'affaires ([cf. ch. 3.3.1 à 3.3.3](#)), les chiffres d'affaires internes au groupe sont pris en compte, selon le taux de déduction de l'impôt préalable de la société destinataire des prestations, soit comme donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, soit comme n'y donnant pas droit.

Toute société membre d'un groupe qui génère des chiffres d'affaires internes au groupe doit, dans cette procédure, connaître le taux de déduction de l'impôt préalable de la société destinataire des prestations. Lorsque des sociétés d'un groupe se fournissent mutuellement des prestations, il faut tenir compte de cette situation en procédant à un calcul itératif pour chaque société jusqu'à obtenir un degré de précision d'au moins deux chiffres après la virgule.

Il faut tenir compte des explications de base relatives à la déduction de l'impôt préalable ([cf. ch. 1 à 4](#)) – en les adaptant aux particularités de l'imposition de groupe. Généralement, il est aussi nécessaire, en cas d'imposition de groupe, de procéder à une répartition entre les pots A à C ([cf. ch. 3](#)). Pour que la correction et la réduction de la déduction de l'impôt préalable débouchent sur un résultat correct, il faut appliquer autant que possible les clés appropriées. Il peut s'agir de clés de répartition du chiffre d'affaires, mais aussi d'autres clés. En ce qui concerne les frais d'immeuble en particulier, des clés par m<sup>2</sup> et par m<sup>3</sup> sont nécessaires, une pondération différenciée des m<sup>2</sup> et des m<sup>3</sup> pouvant être nécessaire selon le standard d'aménagement.

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

## 5.2 Exemple du Groupe Andip

### 5.2.1 Situation

*Andip SA et les deux filiales qu'elle détient à 100 % (Andip Management SA et Andip Immeubles SA) constituent un groupe TVA. Les membres du groupe fournissent tous les trois aux entreprises qui n'appartiennent pas au groupe TVA aussi bien des prestations imposables au taux normal que des prestations exclues du champ de l'impôt. Toutes les prestations sont fournies sur le territoire suisse. Certains membres du groupe se fournissent aussi mutuellement des prestations (chiffres d'affaires internes au groupe). Il n'y a pas de flux financier au sens de l'[art. 18, al. 2, let. a à c, LTVA](#) qui entraîne une réduction de la déduction de l'impôt préalable.*

Les prestations qu'un membre du groupe acquiert d'un autre membre du groupe sont utilisées tant pour ses propres chiffres d'affaires internes que pour des chiffres d'affaires externes. On ne relève pas d'achat de prestations de tiers qu'un membre du groupe refacturerait directement à un autre membre du groupe.

## 5.2.2 Données relatives aux différentes sociétés du groupe pour 2025

Sauf mention contraire, les chiffres se comprennent en CHF hors TVA.

### **Andip SA**

Chiffres d'affaires externes imposables (livraisons et prestations de services)	12 000 000
Chiffres d'affaires externes exclus du champ de l'impôt	3 000 000
Chiffres d'affaires internes	0
Chiffre d'affaires global	<u>15 000 000</u>
Charges de marchandises pour les livraisons imposables	2 800 000
Impôt préalable sur les charges de marchandises	226 800

(Hormis les charges de marchandises, aucune dépense ni aucun investissement n'est directement imputable à l'activité imposable ou à l'activité exclue du champ de l'impôt.)

Impôt préalable sur les charges et investissements doublement affectés 160 000

### **Andip Managemen SA**

Chiffres d'affaires externes imposables	<u>380 000</u>
Chiffres d'affaires externes du champ de l'impôt	<u>570 000</u>
Chiffres d'affaires internes avec Andip SA	<u>900 000</u>
Revenus des intérêts	<u>50 000</u>
Chiffre d'affaires global	1 900 000

Impôt préalable sur les charges et investissements doublement affectés 20 000

(Aucune dépense ni aucun investissement n'est directement imputable à l'activité imposable ou à l'activité exclue du champ de l'impôt.)

### **Andip Immeubles SA**

Andip Immeubles SA possède un immeuble de bureaux loué au Groupe Andip et à des entreprises tierces (avec option). La location de cet immeuble est la seule activité d'Andip Immeubles SA.

		Surface
Chiffres d'affaires externes imposables (recettes de location avec option)	480 000	2 200 m <sup>2</sup>
Chiffres d'affaires internes avec Andip SA	160 000	900 m <sup>2</sup>
Chiffres d'affaires internes avec Andip Management SA	<u>30 000</u>	<u>180 m<sup>2</sup></u>
Chiffre d'affaires global	670 000	3 280 m <sup>2</sup>

Montants d'impôt préalable dus :

Impôt préalable directement imputable sur les frais d'immeuble pour les locaux loués à des entreprises tierces	4 000	
Impôt préalable directement imputable sur les frais d'immeuble pour les locaux loués à Andip SA	1 500	
Impôt préalable directement imputable sur les frais d'immeuble pour les locaux loués à Andip Management SA	300	
Impôt préalable non directement imputable sur les frais administratifs et d'immeuble	<u>6 100</u>	
Impôt préalable total	11 900	

### 5.2.3 Calcul de l'impôt préalable déductible

#### Andip SA

Andip SA procède à la correction de la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et les investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global corrigé (☞ [ch. 3.3.1](#)). Il en résulte la « clé de correction » suivante :

Chiffres d'affaires externes imposables	12 000 000	
Charges de marchandises pour les livraisons imposables	<u>- 2 800 000</u>	
Chiffre d'affaires global corrigé pour l'activité imposable	9 200 000	75,41 %
Chiffres d'affaires externes exclus du champ de l'impôt	<u>3 000 000</u>	24,59 %
Chiffre d'affaires global corrigé	12 200 000	100,00 %
Impôt préalable sur les charges de marchandises	226 800	(Pot A)
Impôt préalable sur les dépenses et investissements doublement affectés	160 000	(Pot C)
Correction de la déduction de l'impôt préalable de 24,59 % (sur 160 000 francs)	<u>-39 344</u>	
<b>Impôt préalable déductible pour Andip SA</b>	<b>347 456</b>	

#### Andip Management SA

Andip Management SA peut rendre vraisemblable que moins de 10 % des autres charges d'exploitation sont utilisées pour obtenir les recettes d'intérêts. Il s'agit donc d'une activité accessoire (☞ [ch. 3.2.2](#)). De ce fait, une correction de la déduction de l'impôt préalable n'est pas nécessaire pour des recettes d'intérêts jusqu'à 250 000 francs (☞ [ch. 3.2.2.1](#)). On ne

relève pas de dépenses et investissements directement imputables à cette activité exclue du champ de l'impôt.

En ce qui concerne les autres chiffres d'affaires externes, imposables et exclus du champ de l'impôt, générés par Andip Management SA ainsi que les chiffres d'affaires internes, il s'agit d'activités du même genre. Andip Management SA corrige l'impôt préalable sur les dépenses et investissements doublement affectés en proportion du chiffre d'affaires global, revenu des intérêts non compris (cf. [ch. 3.3.3](#) et 4). Il faut donc répartir les chiffres d'affaires internes des prestations fournies à Andip SA selon le taux de déduction de l'impôt préalable d'Andip SA. 75,41 % des chiffres d'affaires internes donnent droit à la déduction de l'impôt préalable et 24,59 % des chiffres d'affaires internes conduisent à une correction de la déduction de l'impôt préalable.

Chiffres d'affaires externes imposables	380 000	
Chiffres d'affaires internes des prestations à Andip SA donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (75,41 % de 900 000)	<u>678 690</u>	
Total des chiffres d'affaires donnant droit à la déduction de l'impôt préalable	1 058 690	57,23 %
Chiffres d'affaires externes exclus du champ de l'impôt	570 000	
Chiffres d'affaires internes des prestations à Andip SA qui entraînent une correction de la déduction de l'impôt préalable (24,59 % de 900 000)	<u>221 310</u>	
Total des chiffres d'affaires ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable	791 310	42,77 %
Chiffre d'affaires global déterminant	1 850 000	100,00 %
Impôt préalable sur les dépenses et investissements doublement affectés	20 000	
Correction de la déduction de l'impôt préalable de 42,77 %	<u>-8 554</u>	
<b>Impôt préalable déductible pour Andip Management SA</b>	<b>11 446</b>	

### **Andip Immeubles SA**

Les montants d'impôt préalable ont autant que possible déjà été imputés aux parties d'immeuble correspondantes. Les montants d'impôt préalable doublement affectés doivent à présent également être imputés à ces parties d'immeuble selon une clé de répartition adéquate. En supposant que ces parties d'immeuble soient toutes du même genre, il est possible de procéder à la répartition sur la base des m<sup>2</sup>. Il en ressort la répartition suivante :

Chiffres d'affaires externes générés par la partie d'immeuble sous option	2 200 m <sup>2</sup>	67,07 %
Partie d'immeuble d'Andip SA	900 m <sup>2</sup>	27,44 %
Partie d'immeuble d'Andip Management SA	<u>180 m<sup>2</sup></u>	<u>5,49 %</u>
Total	3 280 m <sup>2</sup>	100,00 %

Impôt préalable sur les frais administratifs et d'immeuble non directement imputables 6 100

Chiffres d'affaires externes générés par la partie d'immeuble louée avec option	4 091	67,07 %
Partie d'immeuble louée à d'Andip SA	1 674	27,44 %
Partie d'immeuble louée à d'Andip Management SA	335	5,49 %

Chiffres d'affaires externes avec option (taux de déduction de l'impôt préalable de 100 %)

Impôt préalable directement imputable 4 000  
Part d'impôt préalable doublement affecté, comme ci-dessus 4 091

Part d'immeuble d'Andip SA

Le droit à la déduction de l'impôt préalable pour cette partie d'immeuble est déterminé par le taux de déduction de l'impôt préalable d'Andip SA (taux de 75,41 %)

Montants d'impôt préalable directement imputables	1 500	
Part d'impôt préalable doublement affecté, comme ci-dessus	<u>1 674</u>	
Total d'impôt préalable pour la partie d'immeuble louée à Andip SA	3 174	
Correction de la déduction de l'impôt préalable de 24,59 %	<u>-780</u>	
Impôt préalable admissible pour la partie d'immeuble louée à Andip SA	2 394	2 394

Partie d'immeuble louée à Andip Management SA

Le droit à la déduction de l'impôt préalable pour cette partie d'immeuble est déterminé par le taux de déduction de l'impôt préalable d'Andip Management SA (taux de 57,23 %)

Montants d'impôt préalable directement imputables	300	
Part d'impôt préalable doublement affecté, comme ci-dessus	<u>335</u>	
Total d'impôt préalable pour la partie d'immeuble Andip louée à Management SA	635	
Correction de la déduction de l'impôt préalable de 42,77 %	<u>-272</u>	
Impôt préalable admissible pour la partie d'immeuble louée à Andip Management SA	363	<u>363</u>
<b>Impôt préalable déductible pour Andip Immeubles SA</b>		<b>10 848</b>