

# Instructions 2008 sur la TVA

Valable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

**Administration fédérale des contributions AFC**

## Compétences

Par souci de précision, nous rappelons que seule l'Administration fédérale des contributions (AFC) a la compétence de percevoir la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les opérations faites sur le territoire suisse et sur les acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Quant à la perception de l'impôt sur l'importation de biens, elle est exclusivement du ressort de l'Administration fédérale des douanes (AFD). Les renseignements émanant d'autres services ne sont par conséquent pas considérés comme juridiquement valables par l'AFC.

### **Pour contacter la Division principale de la TVA : (compétente en ce qui concerne l'impôt sur le territoire suisse)**

par écrit : Administration fédérale des contributions  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Berne

par téléphone : 031 322 21 11 (de 8 h 30 à 11 h 30 et de 13 h 30 à 16 h 30)

par fax : 031 325 75 61

par courriel : [mwst.webteam@estv.admin.ch](mailto:mwst.webteam@estv.admin.ch)  
*Indication indispensable de l'adresse postale, du numéro de téléphone ainsi que du numéro de TVA (si disponible) !*

### **Les publications de l'AFC concernant la TVA sont disponibles :**

- **en principe uniquement sous forme électronique**

par internet : [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

- **exceptionnellement sous forme d'imprimés contre facture**

Vous pouvez, à titre exceptionnel, commander ces publications sous forme d'imprimés, contre facture.

Veillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

**Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL**

**Diffusion publications**

**Imprimés TVA**

**3003 Berne**

Internet : [www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm](http://www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm)

## Taux d'impôt

Taux légaux de l'impôt et leurs **multiplicateurs** pour le calcul de la TVA sur des montants bruts (TVA incluse) :

2,4%	2,3438%
3,6%	3,4749%
7,6%	7,0632%

Dans l'application des taux de la dette fiscale nette, les taux autorisés sont considéré comme des multiplicateurs.

## Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
CC	Code civil suisse (RS 210)
ch.	Chiffre marginal des présentes Instructions
CO	Code des obligations (RS 220)
DFF	Département fédéral des finances
EDO	Entrepôt douanier ouvert
ESA	Organisation d'achat des garagistes suisses
LAA	Loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'assurance accidents (RS 832.20)
LD	Loi sur les douanes du 18 mars 2005 (RS 631.0)
LFus	Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (RS 221.301)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de l'assujetti
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (RS 641.201)
ORC	Ordonnance du 17 octobre 2007 sur le registre du commerce (RS 221.411)
PA	Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RS 172.021)
RPLP	Redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations
RS	Recueil systématique du droit fédéral
SUVA	Caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accident
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

**Adresses de l'Administration fédérale des douanes  
(compétente pour la TVA à l'importation)**

Direction générale des douanes  
Section TVA  
Monbijoustrasse 40  
3003 Berne  
Tél. 031 322 68 14, 031 322 65 69  
ou 031 322 65 48

Direction du I<sup>er</sup> arrondissement des douanes  
Elisabethenstrasse 31  
Case postale  
4010 Bâle  
Tél. 061 287 11 11

Direction du II<sup>e</sup> arrondissement des douanes  
Bahnhofstrasse 62  
Case postale  
8201 Schaffhouse  
Tél. 052 633 11 11

Direction du III<sup>e</sup> arrondissement des douanes  
Avenue Louis-Casà 84  
Case postale  
1216 Cointrin  
Tél. 022 747 72 72

Direction du IV<sup>e</sup> arrondissement  
Via Pioda 10  
Case postale  
6900 Lugano  
Tél. 091 910 48 11

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

## Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur les Instructions publiées en été 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valables à partir de l'introduction de la loi sur la TVA (1<sup>er</sup> janvier 2001).

Les modifications intervenues depuis lors (loi sur la TVA, ordonnance relative à la loi sur la TVA, modifications et précisions de la pratique) concernant ce domaine ont été dans la mesure du possible reprises dans la présente publication (pour un aperçu complet, veuillez s'il vous plaît vous référer aux brochures et notices relatives aux différents secteurs d'activité). Les modifications introduites à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001 sont présentées sur fond gris (comme le présent texte) afin que les assujettis et leurs représentants les repèrent rapidement.

Les informations relatives aux secteurs d'activité qui ne sont pas traitées ou pas traitées en détail dans les présentes Instructions, peuvent être consultées dans les autres publications (notices, brochures et brochures spéciales).

Dans le reste du texte, seules de petites adaptations rédactionnelles et une actualisation des exemples ont été effectuées, mais elles n'entraînent pas de modifications matérielles (c'est pourquoi elles ne sont pas sur fond gris).

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

## Table de matières

### Première partie

#### Introduction

I.	Base légale de la TVA	13
II.	Fonction et mécanisme de la TVA	13

### Deuxième partie

#### Assujettissement à la TVA

##### Chapitre 1

I.	Qui est assujetti?	15
II.	Chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement	17
III.	Début de l'assujettissement à la TVA	17
IV.	Obligation de s'annoncer	18
V.	Option	18
VI.	Imposition de groupe	18
VII.	Fin de l'assujettissement à la TVA	18

##### Chapitre 2

	Que doivent imposer les assujettis?	19
--	-------------------------------------	----

##### Chapitre 3

	Livraisons de biens	20
I.	Définition, sur un plan général, des termes « livraison » et « biens »	20
II.	Aliénation de biens meubles et immeubles	20
III.	Livraisons de biens meubles et immeubles, sur lesquels des travaux ont été effectués pour le compte d'autrui	23
IV.	Remise matérielle / mise à disposition d'un bien à des fins d'usage ou de jouissance en vertu d'un contrat de bail ou de leasing	24

##### Chapitre 4

	Prestations de services sur le territoire suisse	33
	Prestations de services imposables	33
I.	Transport de personnes et de biens, entreposage de biens, ainsi que toutes prestations de maisons d'expédition	33
II.	Cession ou octroi de valeurs ou de droits immatériels et d'autres droits analogues, tels que droits d'auteur, droits de brevet, licences, droit à la marque, dessins et modèles, droits de fabrication, droits d'adaptation cinématographique, droits d'utilisation et droits d'édition ; prestations dans le domaine des logiciels et du traitement de données ; exploitation de banques de données	36
III.	Examens, essais, travaux de recherche et de développement exécutés par exemple en vue de la fabrication de biens meubles ou immeubles ou de la création de biens immatériels au sens du chiffre II ci-dessus	38

IV.	Travaux d'architectes et d'ingénieurs, prestations des géologues, géomètres et bureaux de mensurations cadastrales . . . . .	39
V.	Conseils, expertises et représentation en matière juridique, financière, économique et organisationnelle ; authentification d'actes juridiques, y compris par des notaires officiels ; gestion de fortune ; tenue de comptabilités, révision comptable et travaux de secrétariat pour des tiers . . . . .	41
VI.	Location de services (mise à disposition de main d'oeuvre) . . . . .	43
VII.	Prestations de l'hôtellerie et de la restauration : hébergement (taux spécial), vente de denrées alimentaires et de boissons (taux normal) . . . . .	44
VIII.	Prestations des coiffeurs et des esthéticiens . . . . .	50
IX.	Prestations fournies dans le domaine de la publicité ou des avis sans but publicitaire . . . . .	50
X.	Prestations des sociétés de radio et de télévision ainsi que des exploitants de réseaux câblés . . . . .	52
XI.	Prestations de services des agences de voyages . . . . .	52
XII.	Recyclage / élimination . . . . .	54
XIII.	Engagement pris à titre onéreux de tolérer un acte ou une situation et abstention à titre onéreux d'un acte . . . . .	54
XIV.	Prestations d'intermédiaire . . . . .	54

## Chapitre 5

### Dispositions communes aux livraisons et aux prestations de services

I.	Rapports résultant d'opérations effectuées en son propre nom ou au nom d'autrui . . . . .	55
II.	Contre-prestation : base de calcul . . . . .	62
III.	Taux de l'impôt . . . . .	87
1.	Taux . . . . .	87
a.	taux réduit . . . . .	87
b.	Taux spécial sur les prestations du secteur de l'hébergement (nuitée avec petit déjeuner) . . . . .	90
c.	Taux normal sur toutes les autres livraisons et prestations de services . . . . .	90
2.	Répartition de la contre-prestation selon les taux d'impôt . . . . .	91
a.	Frais accessoires . . . . .	91
b.	Emballages . . . . .	91
c.	Emballages consignés . . . . .	91
d.	Unité et pluralité des prestations . . . . .	93
IV.	Définition du territoire suisse ; où les prestations sont-elles réputées fournies ? . . . . .	97
V.	Moment auquel a lieu l'imposition . . . . .	102
VI.	Transfert de tout ou partie d'un patrimoine . . . . .	103
VII.	Divers . . . . .	104
1.	Dommages-intérêts au sens propre . . . . .	104
2.	Subventions et autres contributions des pouvoirs publics . . . . .	105
3.	Sponsoring et dons . . . . .	107
4.	Ristournes ou dédommagements versés aux employeurs en vertu de dispositions légales particulières . . . . .	112



## Chapitre 6

### Prestations à soi-même

I.	Objet de l'imposition des prestations à soi-même	113
II.	Calcul de l'impôt sur les prestations à soi-même	122
III.	Lieu de la prestation à soi-même	131
IV.	Naissance de la créance fiscale	132
V.	Dégrèvement ultérieur de l'impôt	132

## Chapitre 7

### Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger

I.	Généralités	133
II.	Moment auquel a lieu l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger	135
III.	Calcul de la TVA sur les acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger	135
IV.	Déduction de l'impôt préalable	135
V.	Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger avec importation (ultérieure) de biens ; importation de supports de données	136

## Chapitre 8

### Opérations exonérées de la TVA, avec droit à la déduction de l'impôt préalable ; preuve

I.	Livraisons	137
II.	Prestations de services	146
III.	Prestations d'intermédiaire	146
IV.	Prestations dans le trafic aérien	148
V.	Prestations de transport transfrontalier	149
VI.	Livraisons et prestations de services aux missions diplomatiques, missions permanentes, postes consulaires et organisations internationales (= institutions bénéficiaires), ainsi qu'à certaines catégories de personnes telles que les représentants diplomatiques, les fonctionnaires consulaires et les hauts fonctionnaires d'organisations internationales (= personnes bénéficiaires)	150
VII.	Opérations réalisées sur le territoire suisse et importation de monnaies d'or et d'or fin	151
VIII.	Décompte TVA	153
IX.	Prestations fournies à l'étranger	153

## Chapitre 9

### Opérations exclues du champ de l'impôt, sans droit à la déduction de l'impôt préalable

		154
--	--	-----

## Chapitre 10

Option		181
--------	--	-----

### Troisième partie

#### TVA sur l'importation de biens

I.	Objet de la TVA . . . . .	187
II.	Calcul de la TVA. . . . .	189
III.	Compétence de percevoir la TVA . . . . .	191
IV.	Déduction de l'impôt préalable . . . . .	194
V.	Rectification de la TVA à l'importation ; modification de documents d'importation . . . . .	196

### Quatrième partie

#### Facturation et transfert de la TVA

I.	Généralités . . . . .	199
II.	Obligation d'établir des factures. . . . .	199
III.	Forme et contenu des factures . . . . .	200
IV.	Modification ultérieure de la contre-prestation facturée . . . . .	223
V.	Correction de la TVA facturée. . . . .	224
VI.	Indication des prix (transfert de l'impôt) . . . . .	226
VII.	Echange de données électroniques. . . . .	227

### Cinquième partie

#### Déduction de l'impôt préalable

I.	Droit à la déduction de l'impôt préalable . . . . .	229
II.	Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable . . . . .	233
III.	Différence entre la contre-prestation payée et le montant facturé (diminution de la contre-prestation) et remboursement de la contre-prestation . . . . .	237
IV.	Changements d'affectation . . . . .	238
V.	Double affectation. . . . .	246

### Sixième partie

#### Comptabilité et conservation des livres et des pièces justificatives ; obligations et droits en la matière

I.	Généralités . . . . .	251
II.	Obligation de tenir une comptabilité . . . . .	251
III.	Principes comptables . . . . .	253
IV.	Comptabilisation de la TVA . . . . .	257
	1. Compte de passage . . . . .	257
	2. Comptabilisation au brut et au net . . . . .	257
V.	Genres de comptabilité . . . . .	261
	1. Comptabilité des petites et moyennes entreprises . . . . .	261
	2. Tenue de la comptabilité par ordinateur. . . . .	265

VI.	Comptabilisation de certaines transactions commerciales . . . . .	270
1.	Notes de crédit pour retour de marchandises, rabais et autres diminutions de la contre-prestation ; pertes . . . . .	270
2.	Escomptes . . . . .	270
3.	Commerce de biens usagés . . . . .	272
4.	Affaires conclues en compensation . . . . .	272
5.	Comptabilisation des prestations à soi-même . . . . .	273
6.	Comptabilisation en cas de contrats de vente par acomptes ou de contrats de leasing . . . . .	273
7.	Paiements anticipés/acomptes obtenus des clients . . . . .	273
8.	Paiements anticipés/acomptes versés aux fournisseurs . . . . .	274
VII.	Assujettissement à la TVA et obligation de remettre les décomptes des sociétés simples telles que communautés de travail, consortiums, etc. . . . .	274
VIII.	Conservation des livres comptables et des pièces justificatives. . . . .	274
IX.	Décompte TVA simplifié pour les assujettis réalisant un chiffre d'affaires annuel jusqu'à 3 millions de francs et dont la dette fiscale ne dépasse pas 60'000 francs par an . . . . .	276
X.	Simplifications concernant la tenue de la comptabilité et le calcul de la TVA . . . . .	277
1.	Répartition des ventes au comptant lorsque seule une partie insignifiante du total des recettes au comptant est soumise à un autre taux d'impôt . . . . .	277
2.	Répartition des escomptes sur les différents taux d'impôt. . . . .	277
3.	Imposition des frais accessoires (ports / fret / emballages / suppléments pour petites quantités) en cas de facturation de prestations imposables à différents taux d'impôt. . . . .	278
4.	Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel. . . . .	278
5.	Pour d'autres simplifications ou calculs par approximation, l'accord de l'AFC est à chaque fois nécessaire . . . . .	278
XI.	Obligation de fournir des renseignements, de présenter les pièces justificatives et de faciliter les contrôles fiscaux . . . . .	279
XII.	Modes de décompte . . . . .	280
1.	Décompte TVA d'après les contre-prestations convenues. . . . .	280
2.	Décompte TVA d'après les contre-prestations reçues . . . . .	281
3.	Décompte TVA et comptabilisation . . . . .	282
XIII.	Paiement et remboursement de l'impôt ; intérêt moratoire et intérêt rémunérateur . . . . .	290
XIV.	Voies de droit de l'assujetti. . . . .	291
XV.	Remise d'impôt . . . . .	293

**Septième partie****Instructions sur la manière de remplir le décompte TVA****(en cas d'application de la méthode effective)**

I.	Remarque préliminaire .....	294
II.	But .....	294
III.	Décompte TVA .....	295

**Annexes**

I.	Déclarations en douane à l'exportation .....	299
II.	Déclarations en douane à l'importation .....	302

<b>Répertoire alphabétique</b> .....	305
--------------------------------------	-----

<b>Publications disponibles auprès de l'AFC</b> .....	323
---	-----

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

# Première partie

## Introduction

### I. Base légale de la TVA

Le peuple et les cantons ont accepté, le 28 novembre 1993, un nouveau régime financier. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995, la Confédération a ainsi notamment la compétence de percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires (TVA) sur les livraisons, sur les prestations de services, sur les prestations à soi-même ainsi que sur les importations (art. 130 et 196 chif. 14 de la constitution fédérale<sup>1</sup>). Jusqu'au 31 décembre 2000, les dispositions d'exécution édictées par le Conseil fédéral et par le DFF – sur la base des dispositions constitutionnelles susmentionnées – réglementaient la TVA. Le 1<sup>er</sup> janvier 2001, la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée adoptée par les chambres fédérales ainsi que les ordonnances d'application du Conseil fédéral et du DFF y relatives, nouvellement édictées, entraînent en vigueur.

1

La LTVA, les ordonnances d'application y relatives et les présentes Instructions sont en principe uniquement disponibles sous forme électronique sur le site internet de l'AFC. A titre exceptionnel, les publications de l'AFC peuvent être commandées sous forme d'imprimés, contre facture.

2

### II. Fonction et mécanisme de la TVA

#### A quoi sert la TVA?

La TVA est un **impôt sur la consommation**. Elle doit grever la consommation sur le territoire suisse. Pour le consommateur, la TVA représente une contribution aux moyens financiers dont la Confédération a besoin pour accomplir ses multiples tâches. Cette contribution se calcule sur le volume de la consommation, c'est-à-dire sur ce que le particulier dépense pour acquérir des prestations en tout genre, soit non seulement des biens, mais aussi des prestations de services. Trois différents taux sont applicables (v. page 3), à savoir un taux normal, un taux réduit et un taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement.

3

#### Comment fonctionne la TVA?

La TVA n'est pas perçue directement auprès de chaque consommateur. La perception de l'impôt intervient chez les producteurs, les fabricants, les commerçants, les artisans et les prestataires de services qui livrent des biens aux consommateurs ou fournissent des prestations de services. Les fournisseurs de prestations assujettis sont autorisés à transférer la TVA aux consommateurs. La TVA est donc un **impôt indirect**. De plus, pour éviter des distorsions de concurrence, on impose également l'importation de biens, l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger, ainsi que les prestations à soi-même.

4

<sup>1</sup> Jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle Constitution fédérale, la base légale de la TVA trouvait sa source à l'article 41<sup>1er</sup> de la Constitution fédérale ainsi qu'à l'article 8 des dispositions transitoires de la Constitution fédérale.

- 5** Sur le territoire suisse, la TVA est, en tant qu'impôt **multi-stade**, perçue à tous les échelons de la production, du commerce et du secteur des prestations de services, c'est-à-dire sur toute opération réalisée entre un assujetti et le destinataire de la prestation, indépendamment du fait que ce dernier soit ou non assujetti lui-même à la TVA. Le fournisseur ou le prestataire de services assujetti calcule la TVA sur son chiffre d'affaires (p. ex. contre-prestation pour un bien ou pour un travail effectué sur un bien, sur un immeuble ou sur un terrain ; en échange d'un service fourni) et la transfère à l'acquéreur. Dans le décompte TVA périodique qu'il adresse à l'AFC, il déclare son chiffre d'affaires global, ainsi que la TVA s'y rapportant. Dans ce même décompte, il opère la déduction de l'impôt préalable en soustrayant de la TVA due sur son chiffre d'affaires la TVA que ses fournisseurs de prestations lui ont transférée et celle qu'il a payée à l'importation de biens. Il ne verse à l'AFC que le montant restant. Lorsque l'impôt préalable dépasse l'impôt dû, l'AFC rembourse ou crédite la différence.

# Deuxième partie

## Assujettissement à la TVA

### Chapitre 1

Pour de plus amples informations concernant l'assujettissement, voir la brochure « Assujettissement à la TVA ».

#### I. Qui est assujetti?

Est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectués sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de 75'000 francs par an. Sont en particulier concernés les personnes physiques (raisons individuelles), les sociétés de personnes (p. ex. sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite), les personnes morales de droit privé ou de droit public, les établissements publics non autonomes et les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune (p. ex. les communautés d'entreprises dans la construction).

6

En ce qui concerne les cabinets de groupe dont les membres sont tous immatriculés au registre des contribuables TVA, on renonce à immatriculer la société formée à cet effet si celle-ci fournit des prestations uniquement à ses propres membres (et pas à d'autres tiers) et que la refacturation s'effectue sans supplément. Ceci s'applique sans égard au fait que les membres individuels déclarent leurs chiffres d'affaires imposables à l'AFC selon la méthode effective ou selon la méthode du taux de la dette fiscale nette. Cette réglementation n'est cependant pas applicable, par exemple, aux consortiums et aux communautés de travail qui, vis-à-vis de tiers autres que leurs propres membres, apparaissent sous une raison sociale commune (comme société simple) et fournissent des prestations à ces tiers.<sup>2</sup>

Quiconque, ayant son domicile, son siège social ou un établissement stable (ch. 8) sur le territoire suisse, acquiert, au cours d'une année civile, pour plus de 10'000 francs de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et non assujetties sur le territoire suisse (p. ex. acquisition de données ou de programmes informatiques par télétransmission, acquisition de prestations de conseils, de gestion de fortune ou de publicité, même si ces prestations sont utilisées pour des activités exclues du champ de l'impôt ou à des fins privées) est assujetti à l'impôt pour ces acquisitions. Si cet acquéreur n'est pas déjà assujetti en raison de ses chiffres d'affaires, l'assujettissement se limite à ces acquisitions. Le montant minimal de 10'000 francs par année civile s'applique également à celui qui est de toute façon assujetti ; ce dernier doit cependant déclarer toute acquisition (ch. 515 ss).

7

<sup>2</sup> Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005

- 8** Est réputée établissement stable une installation commerciale permanente où est exercée, pleinement ou partiellement, l'activité commerciale d'une entreprise ou d'une profession libérale. Sont en particulier réputés établissements stables les succursales, sites de fabrication, ateliers, appartements de vacances et maisons de vacances, centres d'achat ou points de vente, représentations permanentes, mines et autres établissements d'exploitation des ressources du sous-sol, ainsi que les chantiers de construction et de montage d'une durée minimum de douze mois.

Ne sont pas réputées établissements stables les installations commerciales où s'exercent exclusivement, et cela seulement pour l'entreprise étrangère, des activités qui ont pour celle-ci un caractère purement préparatoire ou qui constituent de simples activités auxiliaires (p. ex. dépôts pour la distribution, établissements de recherche, bureaux d'information, de représentation et de publicité de l'entreprise affectés à l'exercice d'activités auxiliaires, p. ex. dans le domaine de la publicité et de la recherche publicitaire).

Les moyens de transport (p. ex. cars, wagons de chemin de fer, avions, bateaux) ne sont pas réputés établissements stables. Cela est également valable, par exemple, pour les bateaux amarrés à l'occasion d'une foire et qui sont utilisés, pendant cette manifestation, comme des hôtels ou des restaurants.<sup>3</sup>

Par contre, lorsque de tels moyens de transport ne sont plus utilisés dans le but initial pour lequel ils ont été prévus, ils valent établissements stables.<sup>4</sup>

- 9** Sont exemptés de l'assujettissement :
- les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 250'000 francs, à condition qu'après la déduction de l'impôt préalable, le montant de la TVA restante dû ne dépasse pas **régulièrement** 4'000 francs par année ;
  - les agriculteurs<sup>5</sup>, les sylviculteurs<sup>5</sup> et les horticulteurs<sup>5</sup>, pour la livraison de produits agricoles, sylvicoles et horticoles provenant de leur exploitation ;
  - les marchands de bétail<sup>5</sup> pour les opérations relevant du commerce de bétail ;
  - les centres collecteurs de lait<sup>5</sup>, pour les opérations relevant du commerce de lait avec les entreprises de transformation du lait ;
  - les entreprises qui ont leur siège à l'étranger et qui fournissent exclusivement des prestations de services selon ch. 379 à 387 (concernant les prestations de télécommunication, v. la brochure « Télécommunications ») ;

<sup>3</sup> Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005

<sup>4</sup> Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

<sup>5</sup> L'exemption de l'assujettissement s'applique également dans les cas où une autre activité imposable est exercée en parallèle.



- les sociétés sportives sans but lucratif et gérées de façon bénévole, ainsi que les institutions d'utilité publique dont le chiffre d'affaires annuel résultant d'activités imposables ne dépasse pas 150'000 francs.

## II. Chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement

10

Est considéré comme chiffre d'affaires annuel déterminant, le total des contre-prestations reçues (recettes, plus les contre-prestations provenant d'affaires conclues en compensation et l'obtention de biens remis en paiement [échange de biens]) pour des livraisons et des prestations de services imposables effectuées sur le territoire suisse, auquel s'ajoute la valeur des prestations à soi-même. Par conséquent, les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt (ch. 580 ss) ne sont pas déterminants ; il s'agit par exemple des prestations dans le domaine de la santé, de l'assistance sociale et de la sécurité sociale, de l'éducation, de l'enseignement ainsi que des opérations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, des prestations que des organismes sans but lucratif (p. ex. associations) fournissent à leurs membres, moyennant une cotisation fixée statutairement, de certaines prestations culturelles, d'opérations d'assurance, d'opérations réalisées dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux (à l'exception de la gestion de fortune et des opérations d'encaissement), des ventes d'immeubles ainsi que de leur location durable, des paris, des lotos et d'autres jeux de hasard.

## III. Début de l'assujettissement à la TVA

L'assujettissement des entreprises existantes (sans extension de l'activité de l'entreprise) commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant a dépassé 75'000 francs. Si l'activité déterminant l'assujettissement n'a pas été exercée durant toute l'année civile, le chiffre d'affaires sera converti sur une année entière.

11

Lorsque l'activité déterminant l'assujettissement débute ou s'étend par la reprise d'un commerce ou par l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité, l'assujettissement commence au début ou lors de l'extension de l'activité s'il y a lieu d'admettre que le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement sera supérieur à 75'000 francs dans les douze mois suivants.

12

Pour les entreprises exemptées de l'assujettissement, étant donné que leur chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 250'000 francs et que le montant de TVA restant dû, après la déduction de l'impôt préalable, ne dépasse pas régulièrement 4'000 francs par année, l'assujettissement commence dès la fin de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement a dépassé 250'000 francs, et/ou au cours de laquelle la TVA restant due après déduction de l'impôt préalable a dépassé 4'000 francs. L'assujettissement peut commencer au moment de l'extension de l'activité, s'il y a lieu d'admettre qu'un des deux montants limite sera dépassé dans les douze mois suivants.

13

Pour plus de détails en relation avec l'assujettissement des collectivités publiques, voir la brochure « Collectivités publiques ».

14

**15** L'assujettissement en cas d'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger subsiste pour chaque année civile au cours de laquelle de telles prestations de services ont été acquises pour plus de 10'000 francs (ch. 512 ss).

**16 IV. Obligation de s'annoncer**

Quiconque remplit les conditions d'assujettissement s'annoncera spontanément par écrit ou sur le site internet de l'AFC, dans les 30 jours qui suivent le début de l'assujettissement (adresses v. page 2).

Quiconque remplit les conditions d'assujettissement au sens du ch. 7, sans qu'il soit inscrit au registre des contribuables TVA, s'annonce spontanément et par écrit à l'AFC dans les 60 jours qui suivent la fin de l'année civile durant laquelle les conditions d'assujettissement ont été remplies.

**17 V. Option**

Pour préserver la neutralité concurrentielle ou simplifier la perception de l'impôt, l'AFC peut autoriser – sous certaines conditions et sur présentation d'une demande écrite – l'imposition volontaire d'opérations (ch. 683 ss) ou l'assujettissement volontaire d'entreprises.

**18 VI. Imposition de groupe**

Les personnes morales, les sociétés de personnes et les personnes physiques, **ayant leur siège ou un établissement stable sur le territoire suisse qui sont étroitement liées les unes aux autres sous une direction unique**, peuvent demander à être traitées ensemble comme un seul assujetti (imposition de groupe). Les effets de l'imposition de groupe sont limités aux opérations internes. Pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Imposition de groupe ».

**VII. Fin de l'assujettissement à la TVA**

**19** L'assujettissement prend fin en même temps que l'activité imposable cesse. En cas de liquidation d'un patrimoine (p. ex. lors d'une liquidation volontaire ou forcée ou d'un concordat par abandon d'actifs), l'assujettissement prend seulement fin à la clôture de la procédure de liquidation.

**20** Si l'activité imposable ne cesse pas, mais qu'elle est nettement réduite, de sorte que les montants déterminant l'assujettissement n'ont plus été dépassés et que l'on peut s'attendre à ce qu'ils ne le soient pas non plus pendant l'année civile suivante, l'assujettissement prend généralement fin à la fin de l'année civile.

**21** Pour plus de détails relatifs au moment auquel l'option prend fin, voir la brochure « Assujettissement à la TVA ».

**22** Quiconque ne remplit plus les conditions d'assujettissement s'annonce spontanément et par écrit à l'AFC. Si aucune demande de radiation n'est présentée, il est généralement admis que l'assujettissement a lieu à titre volontaire (ch. 683 ss).

## Chapitre 2

### Que doivent imposer les assujettis?

Les assujettis doivent en principe imposer toutes les opérations.

En font partie :

- I. les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse (ch. 30 ss), **23**  
pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt (ch. 580 ss) ;
- II. les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse **24**  
(ch. 57 ss), pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt (ch. 580 ss) ;
- III. les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse (ch. 428 ss) ; **25**
- IV. l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur **26**  
siège à l'étranger (ch. 512 ss) ;
- V. les opérations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles l'option pour l'im- **27**  
position est possible et a été autorisée par l'AFC (ch. 683 ss).

De plus, l'importation de biens est soumise à l'impôt (ch. 709 ss). **28**

La délimitation, dans un cas d'espèce, entre une livraison et une prestation de services est importante, en particulier dans le trafic transfrontalier (v. notice « Prestations de services transfrontalières »). Les importations et les exportations de biens doivent être annoncées au bureau de douane suisse compétent en vue de leur dédouanement. Un droit (déduction de l'impôt préalable ou livraison exonérée d'impôt en raison de l'exportation) ne peut être accordé que sur la base d'un document établi ou légalisé par les bureaux de douane d'entrée ou de sortie. Il faut par contre apporter la preuve des importations ou exportations de prestations de services en présentant des documents comptables et des pièces justificatives. **29**

## Chapitre 3

### Livraisons de biens

#### I. Définition, sur un plan général, des termes « livraison » et « biens »

1. Il y a livraison lorsque est
- 30** a. accordé à titre onéreux à un tiers le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (ch. 36 ss) ;
- 31** b. fourni un bien sur lequel des travaux pour le compte d'autrui ont été effectués (ch. 43 ss) ;
- 32** c. remis un bien à un tiers ou laissé à sa disposition à des fins d'usage ou de jouissance à titre onéreux (ch. 49 ss).
2. Sont considérés comme biens les choses mobilières et immobilières, ainsi que le courant électrique, le gaz, la chaleur, le froid, la pression, le vacuum, la vapeur, etc.
- 33** a. Entre dans la catégorie des choses mobilières (biens meubles) ce qui peut faire l'objet d'une vente mobilière au sens de l'article 187 CO ou d'un contrat de fourniture d'énergie.
- 34** b. Sont notamment des choses immobilières les biens-fonds, les immeubles et parts d'immeubles.
- 35**

#### II. Aliénation de biens meubles et immeubles

- 36** 1. Il y a livraison lorsque, moyennant contre-prestation, un acquéreur est en mesure de disposer d'un bien sur le plan économique, de manière qu'il puisse soit l'affecter à son propre usage (p. ex. le consommer ou l'utiliser lui-même), soit le remettre dans le circuit économique en son propre nom. Peu importe à cet égard qu'il y ait ou non transfert de la possession ou de la propriété du bien.

Précisions :

- a. Le pouvoir de disposer d'un bien (v. ch. 192 ss) n'est pas acquis, même si le représentant remet à son représentant un objet pour la vente (représentation **directe**).
- b. Le pacte de réserve de propriété (avec inscription dans un registre public) en vertu duquel le vendeur se réserve la propriété d'un bien mobilier transféré à l'acheteur (art. 715 CC) n'influence pas le fait que le pouvoir de disposer économiquement du bien a déjà eu lieu au moment de la livraison de l'objet à son acquéreur.
- c. Lors d'opérations en chaîne, des entreprises concluent plusieurs opérations commerciales en relation avec la livraison d'un bien. Toutes ces opérations commerciales sont réalisées par le biais d'une remise unique de marchandises (v. notice « Lieu de la livraison de biens »). Dans ce cadre,

chaque intervenant qui apparaît en son propre nom agit en tant que fournisseur et cela malgré qu'il ne soit pas en possession de l'objet (pouvoir de disposer économiquement du bien sans transfert de la possession/propriété).

d. Le transfert d'un bien à des fins de sûreté dans le cadre d'un nantissement ou d'une mise en gage **ne constitue pas** en tant que tel une livraison imposable, d'autant plus que l'utilisation de l'objet transféré mis en gage est régi par l'accord contractuel entre le créancier et le débiteur. C'est seulement lorsque les objets peuvent être utilisés que le créancier reçoit le pouvoir « complet » de disposer des biens.<sup>6</sup>

2. Sont avant tout réputées livraisons la vente (également à tempérament) et l'échange de biens, ainsi que la remise de biens en paiement. Le fait qu'il s'agisse de biens neufs ou d'occasion ne joue aucun rôle (commerce de biens mobiliers usagés identifiables, v. ch. 290 ss ; vente de matériel d'exploitation, v. ch. 294 ss). **37**

3. S'agissant d'aliénation de biens immeubles, voir ch. 657 ss. **38**

4. En ce qui concerne les livraisons de remplacement, les travaux de garantie et les services « gratuits », voir ch. 289. **39**

5. Les **outillages spéciaux** (clichés, photolithos, composition de textes, outils pour l'étampage et le tréfilage, jauges, dispositifs, moules à presser, moules à injection, matrices, modèles et coquilles de fonderie, films pour circuits imprimés, etc.) qu'un assujetti acquiert, fabrique lui-même ou fait fabriquer spécialement pour l'exécution d'une commande, sont en principe réputés **faire partie de la livraison des biens qu'ils ont servi à fabriquer**. Le fait que les outillages spéciaux soient facturés séparément à l'acquéreur où qu'ils soient compris dans le prix des produits ne joue aucun rôle. Peu importe également que les outillages spéciaux soient ou non remis, après l'exécution de la commande, au mandant ou à un tiers qu'il a désigné. **40**

Si l'outillage spécial est exporté avec les biens fabriqués et qu'une exonération fiscale est prévue au sens des ch. 533 ss, cette exonération vaut également pour l'outillage spécial. Cela sans égard au fait que **41**

- l'outillage spécial ou simplement les frais y relatifs sont facturés et
- que l'outillage spécial soit ou non exporté physiquement.

Dans ces cas, le document d'exportation doit mentionner également, en plus du prix des biens fabriqués et réalisés, les coûts pour l'outillage spécial (pour autant qu'ils ne soient pas inclus dans le prix des biens fabriqués). Si l'exporta- **41a**

tion des biens fabriqués a lieu en plusieurs envois partiels, il y a lieu en principe de répartir les coûts de l'outillage spécial sur chaque envoi séparé. Si cela est impossible (car p. ex. au moment de l'exportation d'une livraison partielle, le nombre global de biens fabriqués avec l'outillage spécial n'est pas encore connu), les coûts de l'outillage spécial peuvent être intégralement indiqués sur une déclaration d'exportation d'un envoi partiel. Afin d'éviter des demandes complémentaires de la part de l'AFD, une remarque devrait figurer sur la déclaration d'exportation de l'outillage spécial et les frais y relatifs.

- 41b** Une exonération est également possible s'il est prouvé que les biens fabriqués sur le territoire suisse sont exportés bien que l'outillage spécial reste sur le territoire suisse (la déduction de l'impôt préalable est autorisée sur l'achat respectivement sur la fabrication de l'outillage spécial ; ni un impôt de livraison ni un impôt de prestation à soi-même n'est dû). La condition est que l'outillage spécial reste chez le fabricant sur le territoire suisse et qu'il soit affecté exclusivement à l'exécution de commandes subséquentes du donneur d'ordre étranger ou que la destruction de l'outillage spécial soit prouvée de manière irréfutable.
- 41c** Si des biens fabriqués au moyen d'un outillage spécial ne sont pas entièrement exportés, les coûts de l'outillage spécial peuvent être exonérés de la TVA uniquement sur la part des biens pour lesquels ils ont été utilisés et dont l'exportation est prouvée (la part des frais relatifs à l'outillage spécial, liés à l'exportation – comme mentionné précédemment – doit figurer sur la déclaration d'exportation des biens). Si une telle répartition est impossible (car il s'agit p. ex. d'une commande en cours et qu'on ne peut pas prévoir combien de biens sont encore à fabriquer ou quelle est la part des biens destinés à l'étranger), la contre-prestation encaissée pour l'outillage spécial est imposable au taux normal. Le donneur d'ordre étranger ne peut, en règle générale, pas faire valoir une demande en remboursement de la TVA qui lui a été transférée ; le cas échéant, il y a lieu d'examiner son assujettissement.<sup>7</sup>
- 42** Si un outillage spécial est mis gratuitement à disposition d'un fabricant suisse assujetti par une entreprise étrangère non assujettie, pour la fabrication de biens sur territoire suisse – dont le but est d'être finalement exportés - le fabricant suisse peut, sur la base de la décision de taxation à l'importation déduire la TVA perçue par la douane à titre d'impôt préalable.
- Si le fabricant suisse ne réexporte pas l'outillage spécial mais le remet sur le territoire suisse à l'entreprise étrangère (ou sur ordre de celle-ci à un tiers) ou que la réexportation n'est pas dûment prouvée, la déduction de l'impôt préalable opérée est à corriger. Aucune correction de la déduction de l'impôt préalable n'est par contre à effectuer si le fabricant suisse peut prouver de

manière irréfutable que l'outillage spécial a été détruit ou sera utilisé pour l'exécution de commandes similaires.<sup>8</sup>

- III. Livraisons de biens meubles et immeubles, sur lesquels des travaux ont été effectués pour le compte d'autrui**
1. Une livraison de ce genre est effectuée lorsque, en vertu d'un contrat d'entreprise ou d'un mandat, des biens sont fabriqués ou un ouvrage est encore **exécuté** sur les biens avant de les livrer. **43**
  2. Sont considérés comme ouvrages tous les travaux exécutés sur des biens, même si ceux-ci n'ont pas été modifiés, mais simplement examinés, étalonnés, réglés, contrôlés dans leur fonctionnement ou traités d'une autre manière. Peu importe donc l'ampleur de ces ouvrages. L'utilisation, le remplacement ou l'apport de matériau n'est pas nécessaire. **44**
  3. Constituent de tels ouvrages notamment les travaux suivants : modifications, réparations, nettoyages, enlèvement de la neige, démolition de bâtiments, travaux de réglage et de mise en service, travaux d'entretien et contrôles d'installations et de centrales de commandes (y compris les travaux effectués dans le cadre de contrats d'abonnements et de service), installation de software chez les clients, contrôles de fonctions, vérifications, examens et expertises (v. ch. 87). **45**
  4. L'exploitation rationnelle du sol (p. ex. labourage, hersage, culture de la vigne), les travaux d'horticulture paysagère (p. ex. aménagement et entretien de jardins), l'obtention de biens (p. ex. extraction de gravier, abattage de bois, récolte de produits de la terre), etc. constituent des ouvrages sur des biens immeubles. Le traitement fiscal de la compensation des travaux de récolte avec la livraison de produits naturels figure dans la brochure « Production naturelle et activités similaires ». **46**
  5. Le fait d'emballer des biens pour des tiers **n'est pas** considéré comme un ouvrage sur le bien à emballer, mais comme une livraison indépendante d'emballage. Ceci est valable, si les matériaux d'emballage ont été mis à disposition par le tiers mandant. Pour le conditionnement et l'emballage transfrontaliers de biens, voir la notice « Lieu de la livraison de biens ». **47**
  6. Si une entreprise fait exécuter en partie ou en totalité par des tiers (sous-traitants) les ouvrages qui lui ont été commandés, il y a livraison entre ces tiers et l'entreprise, de même qu'entre l'entreprise et son client. Il en va de même si, en tant qu'entrepreneur général, l'entreprise fait exécuter en totalité ou en partie par des tiers les travaux de construction que le maître de l'ouvrage a commandés à l'entreprise (v. brochure « Industrie du bâtiment »). **48**

<sup>8</sup> Précision de la pratique

#### IV. Remise matérielle / mise à disposition d'un bien à des fins d'usage ou de jouissance en vertu d'un contrat de bail ou de leasing

- 49** 1. S'agissant de **biens meubles**, il y a dans ces cas livraison ; peu importe à cet égard la dénomination du contrat ou le fait qu'à l'échéance de ce dernier, la propriété des biens passe ou non au client. Il en va de même pour
- 50** a. la location temporaire d'appareils, de machines, etc. utilisés dans l'entreprise elle-même ;
- 51** b. la location d'équipements qui ne sont pas incorporés à demeure à l'immeuble, par exemple : installations d'enregistrement du temps, de surveillance et de sonorisation par haut-parleurs, automates essuie-mains, sèche-mains, distributeurs de savon, installations de désinfection.

#### **51a** Location de véhicules à moteur

Un véhicule à moteur est considéré comme affecté **essentiellement à la location** (pure cession d'utilisation), si ce dernier est pendant la durée du bail immatriculé au nom du locataire. Les autres véhicules à moteur (p. ex. chariots élévateur, tracteurs, machines de chantier) qui, en règle générale, ne sont pas ou ne peuvent pas être immatriculés, sont considérés comme affectés de manière prépondérante pour la location si, durant la période entre l'achat et la vente, ils ont été loués en tout plus de 30 jours. Dans tous les cas, les recettes résultant des locations sont soumises à l'impôt de livraison (v. brochure « Véhicules automobiles »).

**51b** Concernant la distinction entre une prestation de transport de personnes (prestation de services) et une location/affrètement de moyens de transport (livraison) pour aéronef, voir ch. 51c.

Cette différenciation est importante de part le fait que l'imposition de la contre-prestation est définie différemment lors de trajets transfrontaliers. Il y a toujours **location** lorsque le moyen de transport (p. ex. bus, bateau, avion) est mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance, **sans** personnel de service.

Si le moyen de transport est mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance **avec** personnel de service (sont réputées personnel de service, les personnes qui sont titulaires d'une autorisation légale de conduire, valable pour la catégorie de moyens de transport concernée, et sont employées en vertu d'un contrat de travail ou mandatées par celui qui met le moyen de transport à disposition), il s'agira dans un second temps de déterminer combien de parties contractantes au total sont impliquées.

- Dans un rapport contractuel tripartite « l'échelonnement » se présente comme suit :  
 Entreprise de transport/fréteur (p. ex. entreprise de transport par car) ↔  
 organisateur commercial/transporteur (p. ex. agence de voyages) ↔



voyageur/mandant (p. ex. association qui demande d'organiser une excursion par l'agence de voyage).

Du point de vue du fréteur, il y a par exemple un contrat d'**affrètement/transport** au moyen duquel l'entreprise de transport met **entièrement** à disposition de l'agence de voyage un moyen de transport avec le personnel de service. De son côté, l'agence de voyage **revend** la prestation acquise en totalité ou en partie aux voyageurs (contrats de transport conclus individuellement au nom et pour le compte de l'agence de voyage).

- Dans un rapport contractuel bipartite, la description exacte des parties peut rester ouverte d'autant plus qu'elle varie selon les circonstances. Les variantes possibles sont les prestations de services en rapport avec le transport de personnes (affrètement pour propre compte inclus) ou, le cas échéant, l'affrètement (état de faits constitutif de livraison). A ce sujet, voir exemples sous ch. 51d.

Même dans un rapport bipartite, un affrètement est en principe imaginable pour autant que les mêmes conditions que celles valables pour les aéronefs soient remplies (v. 2<sup>e</sup> paragraphe du ch. 51c). Par contre, l'affrètement pour son propre compte (appelé aussi « own user charter ») vaut prestation contractuelle de transport de personnes. Voir exemple 3 sous ch. 51d.

Concernant la distinction entre location/affrètement ainsi que les prestations de services en rapport avec le transport de personnes, voir les brochures « Agences de voyages et offices du tourisme » et « Transports ».

### Distinction concernant les aéronefs

Si l'aéronef est mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance **sans** équipage, on est présence d'une **location** d'aéronefs.

Il y a **affrètement** lorsque l'aéronef est mis à la disposition ou l'usage **avec** équipage (définition analogue à celles concernant les autres moyens de transport) **et** que la personne qui a réservé l'aéronef

- l'utilise en qualité d'organisateur commercial respectivement d'entreprise de transport, ou
- l'utilise dans un but qui ne sert pas en premier lieu au transport. Ceci est le cas, lorsque l'aéronef fait entièrement (ou en partie) l'objet du contrat **et** qu'il est affecté des buts particuliers (p. ex. expositions, présentations) ou pour des tâches professionnelles spéciales (p. ex. le sauvetage en montagne, la lutte contre le feu, les prises de vue, les vols servant à la mensuration et les vols de surveillance ainsi que les travaux de pulvérisation dans l'agriculture).

51c

L'affectation en qualité d'organisateur commercial ou d'entreprise de transport (1<sup>er</sup> tiret ci-dessus) nécessite que l'aéronef, en totalité ou en partie, fasse l'objet du contrat et qu'il soit utilisé dans l'affrètement/transport (définition analogue à celle du transport par car) ou dans l'affrètement/location (cession de l'aéronef entre des entreprises de transport).

Est réputé **organisateur commercial** quiconque refacture aux voyageurs (même en partie) la prestation d'affrètement acquise. Ceci est notamment le cas des entreprises actives dans la branche du voyage ainsi que des personnes physiques ou morales qui offrent des prestations de la branche du tourisme, des transports et de l'expédition. Que l'activité prédominante de l'entreprise concerne un autre secteur d'activité n'a aucune importance. Il suffit que l'entreprise soit active de manière durable dans la branche du voyage et qu'elle apparaisse vis-à-vis de l'extérieur de manière correspondante.

Par contre, **ne sont pas réputés organisateurs commerciaux** les associations, entreprises ainsi que les personnes privées, les particuliers et les groupes qui ne proposent pas des voyages ou des transports au public et qui ne sont **généralement** pas non plus disposés à organiser des voyages ou des transports pour des tiers. Ils ne sont pas non plus réputés organisateurs commerciaux même s'ils transfèrent les frais qui en découlent aux participants, à savoir aux invités, membres, employés.

## 51d

Exemples relatifs aux explications indiquées aux ch. 51b et 51c

### **Exemple 1**

*Une entreprise de location de voitures loue un « camping-car » au départ de Zurich à un touriste américain qui va l'utiliser pour faire un voyage en Europe.*

*Il s'agit de la mise à disposition d'un moyen de transport sans personnel de service, par conséquent d'une location. Le lieu de la livraison est Zurich. L'ensemble de la contre-prestation pour la location est imposable au taux normal, indépendamment du fait que le parcours soit effectué sur le territoire suisse ou à l'étranger.*

### **Exemple 2**

*Un importateur d'automobiles réserve un bateau (avec personnel de service à Genève) pour présenter à un public cible le nouveau modèle de la marque d'automobiles représentée.*

*Le bateau est mis à disposition avec son équipage. Il n'est conclu aucun contrat individuel (contrat bipartite) entre l'entreprise de transport et les visiteurs de l'exposition. Le bateau est cependant utilisé pour un but spécial (exposition) à l'occasion « d'une manifestation ». Par conséquent, il s'agit du point de vue fiscal pour l'entreprise de navigation d'un affrètement/location.*

*L'ensemble de la contre-prestation pour l'affrètement/location est imposable au taux normal, indépendamment du fait que le parcours soit effectué sur le territoire suisse ou à l'étranger.*

### **Exemple 3**

*Un organisateur de mariage / une association sportive réserve un car (avec chauffeur) pour une excursion à l'étranger / pour le transport à une rencontre amicale à l'étranger.*

*Le car est mis à disposition avec le personnel de service. Il n'est conclu aucun contrat individuel entre l'entreprise de transport et les invités au mariage/sportifs (relation contractuelle bipartite). Le car est avant tout et en premier lieu utilisé pour le transport. A cet effet, nous sommes en présence d'un affrètement pour son propre compte (« own use charter »), qui est qualifié comme prestation de services de transport.*

*Seule la contre-prestation pour le trajet effectué sur le territoire suisse est imposable au taux normal.*

### **Exemple 4**

*Un organisateur de voyages propose régulièrement des voyages à forfait, au sens de la loi sur les voyages à forfait, à destination de l'Espagne. Le prix total englobe le voyage en car et le logement. Le transport jusqu'au lieu de vacances et retour sont assurés en principe par les véhicules de l'organisateur. Durant la haute saison, pour des raisons de capacité, des bus supplémentaires avec le personnel de service doivent être loués auprès d'une entreprise de transport.*

*Du point de vue de la TVA, il s'agit d'un affrètement (affrètement/location) lorsque l'entreprise de transport par car met à disposition de l'organisateur des bus. La totalité de la contre-prestation est imposable, indépendamment du fait que le trajet parcouru est principalement effectué à l'étranger. Du côté de l'organisateur, il s'agit par contre d'une prestation de transport de personnes (ch. 59 ss).*

### **Résumé des différentes incidences fiscales**

La totalité de la contre-prestation est imposable au taux normal non seulement lors de la location mais également lors de l'affrètement d'un moyen de transport (livraison) avec remise sur le territoire suisse. Il est sans importance que les trajets soient effectués sur territoire suisse ou à l'étranger – par opposition aux prestations de transport de personnes (prestations de services).

En ce qui concerne les aéronefs, des règles spéciales sont applicables. Plus de détails à ce sujet dans la brochure « Trafic aérien ».

## Opérations réalisées avec des sociétés de financement ou de leasing

52

### Cession ferme des créances à un institut de financement (livraison d'un véhicule à un client)

Pour plus d'informations, voir ch. 267 ss ainsi que la notice « Comptabilisation lors de contrats de vente par acomptes et de contrats de financement avec cession à un institut de financement ».

52a

### Livraisons de véhicules à des sociétés de leasing

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

### Versements spéciaux sous forme de bonifications en espèces

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

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

#### Exemple 1

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

Prix du véhicule neuf selon contrat	Fr. 30'000
+ TVA 7,6%	<u>Fr. 2'280</u>
Prix de vente (TVA 7,6% incluse)	Fr. 32'280

Déductions :

Versement spécial	Fr. 10'000	
Caution	Fr. 2'330	
1 <sup>ère</sup> redevance de leasing	<u>Fr. 950</u>	Fr. 13'280
Solde en notre faveur		<u>Fr. 19'000</u>

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

## Exemple 2

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

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

<i> Paiement selon contrat de leasing n° 999</i>	
<i>Versement spécial</i>	<i>Fr. 10'000</i>
<i>Caution</i>	<i>Fr. 2'330</i>
<i>1<sup>ère</sup> redevance de leasing</i>	<i>Fr. <u>950</u></i>
<i>Total</i>	<i>Fr. <u>13'280</u></i>

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

## Versements spéciaux sous forme de livraisons de véhicules

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

La livraison du véhicule fait l'objet d'une facture du preneur de leasing au commerçant ou d'une note de crédit du commerçant en faveur du preneur de leasing. Si le preneur de leasing est assujéti, la contre-prestation résultant de la livraison du véhicule est soumise à la TVA au taux normal, sauf si le bien a été exclusivement utilisé pour une activité exclue du champ de l'impôt (ch. 294 ss). Au cas où le commerçant veut faire valoir la déduction de l'impôt préalable grevant la reprise du véhicule, il a besoin d'une facture contenant toutes les données requises des ch. 759 et ss.

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

## Opérations d'échange avec des sociétés de leasing

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

**Exemple**

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

Prix du véhicule neuf selon contrat	Fr. 30'000
+ TVA 7,6%	Fr. 2'280
Prix de vente (TVA 7,6% incluse)	Fr. 32'280

Echange :

Véhicule d'occasion (marque, type, n° de matricule)

Prix TVA 7,6% incluse	Fr. 8'000
Soulte	Fr. 24'280

Déductions :

Versement spécial	Fr. 10'000	
Cautiion	Fr. 2'330	
1 <sup>ère</sup> redevance de leasing	Fr. 950	Fr. 13'280
Solde en notre faveur		Fr. 11'000

**Décompte final à la reprise d'un véhicule**

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

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

- la société de leasing réduit la valeur de reprise, sur la base de la perte de valeur communiquée par le commerçant, ou
- la société de leasing facture la totalité de la valeur de reprise et le commerçant de véhicules automobiles établit une facture pour les frais de remise en état. Les frais de remise en état facturés par le commerçant à la société de leasing sont à imposer au taux normal.

### Plus-value ou moins-value à la fin du leasing<sup>9</sup>

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

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

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

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

#### **Exemples**

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

*A l'échéance d'un leasing, le garage A s'est engagé à reprendre le véhicule à la société de leasing X au prix de Fr. 10'000.00 (7,6% de TVA incluse). Etant donné que le véhicule est en plus mauvais état que supposé (valeur marchande Fr. 9'000.00), le preneur de leasing Y doit encore payer Fr. 1'000.00 de moins-value au garage A. Le garage A impose cette contre-prestation au taux normal. Par la suite, il revend le véhicule pour Fr. 11'000.00, en appliquant l'imposition de la marge. Le prix déterminant pour l'application de l'imposition de la marge est dans ce cas le prix d'achat de Fr. 10'000.00 et non pas la valeur marchande de Fr. 9'000.00.*

2. S'agissant en revanche de **biens immeubles** (immeubles, parts d'immeubles ou biens-fonds), constituent toujours une livraison imposable :
- 53** a. la location de surfaces de stands de foires ou d'exposition et celle de locaux destinés à des foires ou des congrès ;
- 54** b. la location de places de parc n'appartenant pas au domaine public, pour le stationnement de véhicules, c'est-à-dire la location de places de parc privées ou la location, par des particuliers ou des communes, de places dans des garages à étages (ch. 671), pour autant qu'il ne s'agisse pas d'une prestation accessoire à une location d'immeuble exclue du champ de l'impôt.
- La location de garages à étages (ou d'étages individuels) est par contre exclue du champ de l'impôt, pour autant que le bailleur ne soit pas simultanément l'exploitant des places de parc. Il existe toutefois la possibilité d'opter. L'exploitant, de son côté, doit en principe imposer la location des places de parc individuelles, sauf s'il s'agit d'une prestation accessoire à la location d'immeubles exclue du champ de l'impôt.
- Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles » ;
- 55** c. la location et l'affermage d'outillages et de machines fixés à demeure faisant partie d'une installation.
- Par contre, si ces dispositifs et ces machines sont loués ou affermés avec un immeuble (ou partie d'immeuble) à l'usage exclusif du locataire, les chiffres d'affaires concernés sont exclus du champ de l'impôt. (Est également exclue du champ de l'impôt la location d'installations sportives ainsi que la location d'outillage et de machines fixés à demeure faisant partie d'une installation sportive) ;
- 56** d. la location de coffres-forts (v. exemples sous ch. 673).
3. En ce qui concerne les opérations exclues de la TVA dans le domaine de la location et de la mise à disposition de biens immobiliers à des fins d'usage ou de jouissance ainsi que de l'option pour l'imposition, voir ch. 580 ss et 668 à 674 ss.



## Chapitre 4

### **Prestations de services sur le territoire suisse**

Le législateur n'a pas prévu d'énumérer de manière détaillée (énumération positive) ou de définir précisément quelles prestations il inclut sous le terme de prestations de services imposables. L'idée de base est que par principe toutes les prestations (livraisons **et** prestations de services) fournies à titre onéreux sont imposables, à moins qu'elles fassent parties des opérations exclues du champ de l'impôt, figurant aux ch. 581 – 682e, ou que l'on soit en présence d'un fait conduisant à une exonération d'impôt.

57

En outre, la notion de prestations de services définie par la suite regroupe toutes les prestations imposables qui n'ont pas un autre statut (en particulier celles qui n'entrent pas dans le cadre de la notion de livraison). Dans ce contexte général, il faut également prendre connaissance des ch. 512 ss qui traitent de l'imposition des prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger pour autant que les conditions décrites soient remplies. Est donc considéré comme prestation de services, toute prestation effectuée sur le territoire suisse qui ne constitue pas une livraison de biens.

### **Prestations de services imposables**

Les assujettis doivent en principe imposer toutes les prestations de services fournies sur le territoire suisse à titre onéreux, dans la mesure où elles ne sont pas expressément exclues de la TVA (ch. 580 ss). En ce qui concerne les prestations énumérées ci-après de manière non exhaustive, il s'agit en règle générale de prestations de services imposables. Des livraisons imposables en font toutefois partie. Pour plus de détails traitant de la délimitation entre livraisons et prestations de services, voir la notice «Prestations de services transfrontalières».

58

#### **I. Transport de personnes et de biens, entreposage de biens, ainsi que toutes prestations de maisons d'expédition**

(pour plus de détails sur ces différents sujets, v. les brochures « Transports », « Entreprises de transports publics (ETP) et de transports touristiques » ainsi que « Trafic aérien »)

##### **1. Transport de personnes et de biens**

Tous les transports de personnes et de biens effectués par une entreprise pour un tiers sur le territoire suisse à titre onéreux sont soumis à la TVA. Il y a transport lorsque, par un moyen de locomotion, des personnes ou des biens sont déplacés. Cette prestation est effectuée par des entreprises de transport (p. ex. CFF, La Poste, entreprise d'autocars, voiturier) pour le compte de tiers (voyageurs, mandants, expéditeurs). Au sujet de la délimitation entre prestations de transport et location/affrètement, voir ch. 51a ainsi que la brochure « Trafic aérien », la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme » et la brochure « Transports ». Les conditions d'exonération de ces prestations sont contenues dans les brochures précitées.

59

Le transport de personnes ou de biens doit cependant donner lieu à une prestation indépendante, c'est-à-dire former le contenu essentiel de l'échange convenu de prestations et constituer ainsi le but principal de l'activité. C'est alors le taux normal qui s'applique, même si les biens qui en sont l'objet sont imposables au taux réduit.

**60** Si de tels mandats englobent d'autres prestations (p. ex. transbordement de biens d'un bateau sur un train ou d'un train dans un avion, emballage de biens ou consolidation d'emballages, mise en sacs, changement d'emballages et emballage d'effets mobiliers lors d'un déménagement), ces activités sont des prestations accessoires subordonnées au transport de biens et doivent être imposées comme celui-ci.

**61** En ce qui concerne le transport de courrier qui est soumis aux services réservés au sens de la législation sur la poste, voir ch. 581 ss.

**62** **Transport à titre de prestation accessoire**

Si le transport n'est qu'accessoire à la prestation principale (p. ex. livraison de biens), le montant calculé pour le transport fait partie de la contre-prestation due pour la prestation principale, qu'il soit facturé séparément ou non. Il doit être traité fiscalement de la même manière que la prestation principale (ch. 240 ss).

**Exemples**

**63** a. *Un marchand de primeurs facture séparément à son client le transport ou le port d'une livraison de légumes. Ce montant fait partie de la contre-prestation due pour la livraison de légumes ; il est ainsi imposable au taux réduit.*

**64** b. *Le transport des bagages d'un voyageur par train, car postal, bateau, avion, etc., compris dans le prix du billet, constitue – également dans le trafic transfrontalier – une prestation accessoire subordonnée au transport de personnes imposable (v. aussi la brochure « Transports »).*

**2. Entreposage de biens**

**65** Tous les entreposages de biens qu'un assujetti se charge d'effectuer pour un tiers à titre onéreux sont soumis à la TVA. On entend par entreposage toute prise en charge de biens pour les garder en dépôt (p. ex. dans des dépôts, entrepôts frigorifiques et chambres froides, silos, greniers, sur des chantiers navals et des places d'entreposage), qu'il s'agisse de biens entreposés à des fins commerciales ou à titre privé. Voir également ch. 673.

**65a** Conformément à la pratique, la location exclue du champ de l'impôt d'un immeuble (ou d'une partie d'immeuble) est admise à la condition que la surface définie contractuellement soit utilisée pour une durée déterminée ou indéter-

minée **par le locataire uniquement**. Un tel cas de figure est plausible en particulier dès lors que

- en ce qui concerne les **parties d'immeuble/surfaces**, une séparation clairement identifiable avec les autres utilisateurs a été réalisée au moyen de mesures de construction (il existe un espace ou une place attribuée) ;
- en ce qui concerne les **surfaces en plein air**, il existe une séparation claire avec les autres utilisateurs créée par le biais de mesures adéquates (p. ex. au moyen de marquages sur le sol) ;
- le locataire bénéficie **d'un accès illimité** en tout temps.<sup>10</sup>

Si l'entreposage n'est pas effectué pour lui-même, mais en relation avec une livraison ou une prestation de transport, il est considéré – sous réserve des ch. 67 et 68 – comme une prestation accessoire subordonnée. Le montant facturé pour cela, séparément ou non, doit être traité fiscalement de la même manière que la contre-prestation due pour la livraison ou le transport.

66

Les **coûts d'entreposage jusqu'au premier lieu de destination** sur le territoire suisse font partie de la base de calcul de la TVA sur l'**importation**. Il en résulte que de telles prestations d'entreposage fournies en relation avec le transport de biens lors d'importations valent prestations accessoires au transport et sont par conséquent exonérées de TVA sur le territoire suisse.

67

Doit toutefois être considéré comme une prestation de services imposable, l'entreposage effectué sur le territoire suisse **au premier lieu de destination (ou ultérieurement)**. Dans ce cas, il ne fait pas partie de la base de calcul de la TVA sur l'importation.

Si l'entreposage est effectué **dans le cadre d'un contrat de transport de biens à l'étranger** (p. ex. sur la base d'un contrat d'expédition), il est considéré **comme prestation accessoire subordonnée au transport** et est, de ce fait, exonéré de la TVA.

68

### **Exemple**

*Une maison d'expédition reçoit le mandat d'expédier un bien de Zurich à Dakar. Le bateau prévu pour ce transport ne quittant le port de Rotterdam que deux semaines après la remise du bien au transporteur mandaté, celui-ci l'entrepose dans ses locaux sur le territoire suisse durant une semaine. La totalité de la prestation de la maison d'expédition est exonérée de la TVA.*

Il n'en va pas de même si l'entreposage n'est pas effectué dans le cadre du même contrat que celui du transport des biens à l'étranger.

**69** Si, dans le cadre de contrats d'entreposage, d'autres prestations sont fournies (p. ex. transbordement, congélation, gazage, nettoyage, triage, mise en sacs), celles-ci sont considérées comme des prestations accessoires subordonnées à l'entreposage.

### **3. Prestations des maisons d'expédition et des voituriers**

**70** Les maisons d'expédition et les voituriers qui entreposent et transportent eux-mêmes des biens sont en règle générale déjà assujettis de ce fait. Mais de plus, les autres prestations qu'ils fournissent en relation avec le transport et l'entreposage de biens, sont également soumises à la TVA, y compris par exemple l'exécution de formalités dans le cadre de l'exportation, de l'importation et du trafic en transit, l'emballage, l'assurance et la déclaration en douane de ces biens.

**71** Si, lors de l'importation de biens, une maison d'expédition fournit des prestations d'expédition sur la base d'un mandat d'expédition conclu avec son client suisse ou étranger, les frais y afférents font partie de la base de calcul de la TVA prélevée à l'importation par l'AFD. Ceci est en particulier valable pour les frais lors de la déclaration en douane (v. aussi ch. 725).

Si un fournisseur étranger ou un importateur suisse donne un mandat de transport transfrontalier à un voiturier (de l'étranger vers le territoire suisse), les frais y afférents font partie de la base de calcul de la TVA prélevée à l'importation par l'AFD. Si des prestations accessoires sont encore fournies jusqu'au lieu où le mandat se termine (p. ex. chargement, transbordement, déclaration en douane), ces frais appartiennent également à la base de calcul de la TVA prélevée à l'importation (v. aussi ch. 725).

**72** Toutes les prestations qu'une maison d'expédition ou qu'un voiturier fournit dans le cadre d'un mandat de transport/d'expédition transfrontalier, lors de l'exportation de biens, sont exonérées de la TVA. Cette exonération s'étend également au transport de biens, aux activités accessoires et à la déclaration en douane fournis par des tiers sur le territoire suisse en relation avec les prestations de transports transfrontaliers. Pour plus de détails à ce sujet, en particulier quant aux conditions et aux moyens de preuve, voir la brochure « Transports ».

## **II. Cession ou octroi de valeurs ou de droits immatériels et d'autres droits analogues, tels que droits d'auteur, droits de brevet, licences, droit à la marque, dessins et modèles, droits de fabrication, droits d'adaptation cinématographique, droits d'utilisation et droits d'édition ; prestations dans le domaine des logiciels et du traitement de données ; exploitation de banques de données**

**73** 1. Est notamment soumise à la TVA la cession de valeurs ou de droits immatériels ; il est indifférent à cet égard que l'accord soit passé ou non par écrit. En fait partie l'octroi pour mise en valeur, reproduction, diffusion ou utilisation (p. ex.

d'un procédé de fabrication), d'un droit détenu par des photographes, producteurs ou distributeurs de films, inventeurs, propriétaires de droits sur des marques, dessins, formules et procédés. Peu importe que l'acquéreur fasse ou non usage du droit qui lui a été cédé ou du résultat de la prestation qui lui a été fournie.

Doivent également être imposées comme prestations de services toutes les prestations fournies dans les domaines du logiciel (p. ex. programmation, installation de programmes par télécommunication, service d'entretien, conseil, analyse, organisation, service « hotline »), du traitement des données (y compris l'utilisation à distance d'un centre de calcul) et de l'exploitation de banques de données et de « boîtes aux lettres électroniques », **pour autant qu'aucun bien ne soit livré**. Si ce n'est pas le cas (si p. ex. un logiciel est installé sur place chez le mandant), il s'agit de livraisons imposables (v. ch. 76).

74

En ce qui concerne les journalistes et les écrivains, voir la brochure « Culture ».

75

## 2. Exemples

– *Un fabricant de logiciels vend des programmes informatiques standard. S'il transmet les produits à ses acquéreurs (acheteurs) par télécommunication, il s'agit d'une prestation de services imposable. Par contre, si la remise est effectuée sous la forme d'un bien (p. ex. disque magnétique, CD-ROM), il y a livraison imposable (ch. 74).*

76

– *Un producteur de films cède à un distributeur, pour un certain temps et une certaine région, les droits de projection d'un film de divertissement et lui remet le matériel nécessaire. La remise du matériel est une prestation accessoire subordonnée à la cession des droits de projection, imposable en tant que prestation de services. Il en va de même en ce qui concerne la relation entre le distributeur de films et les propriétaires de salles de cinéma (en ce qui concerne l'importation et/ou l'exportation de films, v. la notice « Prestations de services transfrontalières » et la brochure « Culture »). Par contre, lors de la vente ou de la location de films (p. ex. par des vidéothèques), il s'agit de livraisons imposables (ch. 620).*

77

– *Un producteur spécialisé dans la vidéo monte pour une entreprise industrielle un film de publicité et lui cède le droit de présenter un certain nombre de spots à la télévision. La totalité du montant facturé par le producteur au mandant, pour la réalisation de la bande vidéo et pour les droits cédés, est soumise à la TVA au taux normal.*

78

**III. Examens, essais, travaux de recherche et de développement exécutés par exemple en vue de la fabrication de biens meubles ou immeubles ou de la création de biens immatériels au sens du chiffre II ci-dessus**  
(v. également brochure « Formation et recherche »)

**79** La recherche et le développement sont des activités **techniques et scientifiques** consistant à examiner de manière méthodique, objective et matérielle l'origine des problèmes et des processus, d'en démontrer les relations et de les justifier. Le but principal est de **rechercher de manière ciblée et d'acquérir de nouvelles connaissances** dans un domaine déterminé, la plupart du temps en relation avec un objet précis (p. ex. produit, méthode). Le même but peut parfois être poursuivi, de manière coordonnée, dans plusieurs disciplines (recherche interdisciplinaire). Les activités de recherche et de développement englobent notamment la recherche fondamentale, la recherche universitaire et opérationnelle, la recherche sectorielle, ainsi que la recherche appliquée, qui se définit par la mise en valeur intellectuelle et créative des nouvelles connaissances.

Pour plus de détails sur les deux délimitations conceptuelles « recherche scientifique et prestations de développement/conseils » ainsi que « prestations de recherche/d'analyse », voir la brochure « Formation et recherche ».

- 79a** 1. De telles prestations de recherche et de développement sont en particulier soumises à la TVA si l'acquéreur ou son mandant les a commandées pour les raisons suivantes :
- 80** a. il a l'intention de fabriquer un bien ou de le faire fabriquer par un tiers (p. ex. essais d'alliages destinés à examiner leur aptitude dans la construction aéronautique ; travaux de recherche et de développement concernant la fabrication de machines), ou
- 81** b. il veut les utiliser pour acquérir des droits (p. ex. brevets, marques, dessins et modèles, plans, formules, procédés, programmes, calculs ; p. ex. tests exécutés par un laboratoire d'essai des matériaux sur un nouveau système de serrure pour lequel l'acquéreur de la prestation veut obtenir un brevet).
- 82** Au sujet des contributions de soutien à la recherche scientifique et au développement, voir ch. 261.
- 83** Du point de vue fiscal, il est sans importance que le résultat puisse ensuite être utilisé ou non par l'acquéreur.
- 84** 2. Les résultats de ces activités, tels qu'ils sont remis aux clients, peuvent être des biens (p. ex. des prototypes, des échantillons) ou consister en un rapport, un procès-verbal, des calculs, des plans, etc. S'agissant de déterminer si, dans un cas particulier, il y a livraison ou prestation de services, et ce dont il faut tenir compte lors de l'importation et de l'exportation, v. la notice « Prestations de services transfrontalières » et la brochure « Formation et recherche »).

Beaucoup de contrats du domaine du conseil, de la recherche et de l'analyse sont des contrats mixtes, qui présentent des éléments non seulement sur un domaine mais également sur plusieurs domaines. Une prestation de services mixte sera définie par l'activité qui se trouve au premier plan. Si le but recherché par les parties au contrat est p. ex. principalement une prestation de recherche, les éventuels éléments de conseil et d'analyse sont alors subordonnés à la prestation de recherche. Si, par contre, le but principal est une prestation de conseil, les éventuelles prestations de recherche et d'analyse sont alors subordonnées à la prestation de conseil. Point n'est donc besoin de classer des projets indépendants proportionnellement à la nature différente des prestations de services. C'est toujours **l'ensemble de la prestation** qui est déterminant (ch. 357).<sup>11</sup>

#### IV. Travaux d'architectes et d'ingénieurs, prestations des géologues, géomètres et bureaux de mensurations cadastrales

(v. aussi la brochure « Industrie du bâtiment »)

1. Sont notamment imposables les prestations suivantes fournies à des tiers à titre onéreux :
  - les conseils, la planification de travaux ; 85
  - les expertises : elles sont réputées prestations de services lorsque les biens meubles ou immeubles sont **simplement évalués** (p. ex. estimation de la valeur d'un immeuble, de timbres-poste ou de bijoux) sans qu'elles ne soient liées à d'autres prestations (p. ex. examen du fonctionnement d'un bien meuble ou d'une installation ; traitements et travaux à proprement parler sur des biens). Si l'« expertise » va au-delà, elle constitue une livraison (ch. 45) ; 86
  - l'élaboration de projets, plans, modèles et devis, y compris la cession des droits d'auteur s'y rapportant ; peu importe que les travaux en découlant soient finalement exécutés, et, le cas échéant, par qui. La simple cession de droits d'auteur sur des projets, plans, modèles, etc. constitue également une prestation d'architectes ou d'ingénieurs imposable ; 87
  - l'élaboration de projets, plans, modèles et devis, y compris la cession des droits d'auteur s'y rapportant ; peu importe que les travaux en découlant soient finalement exécutés, et, le cas échéant, par qui. La simple cession de droits d'auteur sur des projets, plans, modèles, etc. constitue également une prestation d'architectes ou d'ingénieurs imposable ; 88
  - les sondages, études de terrain, examens en rapport avec les eaux usées, mensurations, relevés, vols pour mensurations ou prises de vues infrarouges, photogrammétrie, compléments au plan d'ensemble fédéral, élaboration de plans à l'échelle sur la base de photographies, travaux cartographiques et autres prestations analogues, etc. ; 89
  - l'adjudication des travaux (p. ex. l'élaboration du cahier des charges et des formulaires qui lui sont liés, la conduite des procédures des soumissions, le contrôle des offres, les propositions pour l'adjudication des travaux et 90

<sup>11</sup> Précision de la pratique

l'établissement des contrats d'entreprise) effectuée expressément au nom et pour le compte d'un tiers (p. ex. maître de l'ouvrage) ;

- 91** – l'élaboration des plans de détail et d'exécution nécessaires à la réalisation de la construction ; en outre, les études statiques, hydrauliques et autres prestations analogues, etc. ;
- 92** – la direction générale et la direction locale des travaux ;
- 93** – le décompte de construction et l'exécution de plans du bâtiment terminé.
- 94** 2. Les montants facturés à l'acquéreur pour des prestations accessoires (p. ex. collaboration à l'élaboration du programme de répartition des locaux, collaboration pour l'acquisition du terrain, démarches entreprises pour l'obtention du permis de construire et en cas de procédure d'opposition) font partie de la contre-prestation imposable.
- 95** 3. Cas spéciaux liés aux travaux d'architectes et d'ingénieurs :
- a. l'architecte ou l'ingénieur doit imposer les honoraires de son travail, même si le projet n'est pas exécuté ou s'il est retiré au mandataire chargé des travaux d'architectes ou d'ingénieurs ;
- 96** b. les travaux de concours doivent être imposés si l'organisateur verse une contre-prestation en échange (p. ex. sous forme de prix de concours).
- 97** 4. Sont également imposables :
- les évaluations du prix du marché ;
- 98** – l'expertise d'un bien-fonds ou des défauts d'une construction ;
- 99** – les rapports d'expertise pour un tribunal ou une autre autorité (p. ex. en relation avec une procédure d'expropriation) ;
- 100** – les commissions d'intermédiaire, par exemple pour des livraisons de matériaux faites directement au maître de l'ouvrage par le fabricant ou le commerçant, ou pour être intervenu dans la vente d'un immeuble ou d'un bien-fonds dans le cadre du commerce immobilier (à ce sujet v. la brochure « Administration, location et vente d'immeubles » et la brochure « Industrie du bâtiment »).



- V. Conseils, expertises et représentation en matière juridique, financière, économique et organisationnelle ; authentification d'actes juridiques, y compris par des notaires officiels ; gestion de fortune ; tenue de comptabilités, révision comptable et travaux de secrétariat pour des tiers** **101**
- Tout assujetti** qui fournit de telles prestations de services à des tiers doit imposer la contre-prestation correspondante. Peu importe que le prestataire de services soit par exemple un avocat, une société fiduciaire, un notaire, un conseiller d'entreprise, une banque ou une société d'assurance. Lors d'acquisitions de prestations de services auprès de prestataires étrangers, le destinataire sur territoire suisse doit observer les ch. 512 ss. Pour plus de détails sur les prestations de services en relation avec les biens immeubles, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles » et la brochure « Industrie du bâtiment ».
- L'énumération des prestations de services imposables qui suit n'est pas exhaustive.
- a. Conseils, expertises et représentation en matière juridique, financière, économique et organisationnelle**
- (v. également la brochure « Avocats et notaires » et, en ce qui concerne la délimitation entre les prestations de conseils et les prestations d'enseignement, la brochure « Formation et recherche »)
- Exemples**
- *les conseils juridiques (en matière de droit civil, pénal ou public ainsi qu'en matière de brevets, marques, dessins, modèles et droits d'auteur) ;* **102**
  - *les conseils dans le domaine fiscal ;* **103**
  - *les conseils en matière de placement de capitaux (p. ex. plans d'investissement) ;* **104**
  - *les conseils concernant la fortune (p. ex. pour une réaffectation d'une partie de celle-ci) ;* **105**
  - *les conseils en relation avec l'émission d'emprunts ;* **106**
  - *les conseils qui concernent l'entreprise en général ou son exploitation (p. ex. sur l'introduction de l'informatique, sur les questions de personnel, les problèmes financiers et la comptabilité et sur l'organisation des postes de travail) ;* **107**
  - *la gestion d'affaires pour des tiers ;* **108**
  - *les conseils concernant la politique commerciale (achats, ventes, marketing, diversification p. ex. des programmes de vente ou de fabrication) ;* **109**

- 110** – *les avis de droit en tout genre, les expertises touchant des questions financières, économiques et organisationnelles (v. aussi le ch. 87) ;*
- 111** – *les estimations de valeur de biens meubles et immeubles ;*
- 112** – *les analyses de marchés ;*
- 113** – *l'établissement d'inventaires ;*
- 114** – *les conseils au sujet de la fondation ou de la transformation de sociétés, et les conseils du même ordre ;*
- 115** – *la fondation et la liquidation de sociétés en particulier l'organisation de ventes aux enchères volontaires (pour plus de détails au sujet des ventes aux enchères, v. ch. 204 ss et la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés ») ;*
- 116** – *l'activité d'exécuteur testamentaire et les partages successoraux ;*
- 117** – *la représentation de parties dans toutes les affaires judiciaires et extrajudiciaires.*
- 118** L'exercice de fonctions arbitrales est considéré comme une activité relevant de la puissance publique et n'est dès lors pas imposable. Est par contre soumise à la TVA la contre-prestation pour la représentation devant le tribunal arbitral. En ce qui concerne les activités déployées dans le cadre de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP ; RS 281.1) ou en relation avec celle-ci, voir la notice « Offices de poursuites et faillites ».
- 119** L'activité des membres des conseils d'administration, des conseils de fondation ou d'autres personnes exerçant des fonctions analogues est considérée comme une activité dépendante. Il en résulte que la contre-prestation perçue personnellement par ces personnes n'est pas soumise à la TVA (l'activité de réviseur est par contre toujours imposable, v. ch. 126). Par conséquent, aucun droit à la déduction de l'impôt préalable ne peut être exercé. Cependant, si les honoraires ne sont pas versés à la personne exerçant une telle fonction, mais à l'entreprise employant ladite personne, les honoraires représentent la contrepartie d'une prestation de services imposable au taux normal.
- 120** Si les honoraires sont versés au membre du conseil d'administration ou du conseil de fondation, mais que, celui-ci
- doit remettre une partie ou la totalité du montant (le cas échéant sous forme de retenue sur le salaire) à son employeur (personne morale, collectivité publique ou autre institution de droit public), respectivement
  - exploite une entreprise en raison individuelle ou
  - est associé dans une société de personnes,

les dispositions suivantes sont applicables :

la contre-prestation (honoraires) ou le montant remis ne sont pas imposables chez l'employeur. Il ne s'agit pas d'une opération au sens de la TVA. D'autre part, il y a lieu de procéder à une réduction correspondante de la déduction de l'impôt préalable (v. ch. 860 ss).

#### **b. Authentification d'actes juridiques**

121

Sont imposables l'établissement et la rédaction de documents concernant des déclarations unilatérales de volonté, des actes juridiques ou des faits donnant naissance à des droits (p. ex. authentification d'actes de ventes immobilières, de contrats de mariage, de dispositions pour cause de mort, de pactes successoraux). L'authentification de ces actes est imposable même lorsqu'elle est établie par un notaire officiel.

#### **c. Gestion de fortune**

122

Pour plus de détails, v. ch. 643 ss. En ce qui concerne la gestion d'immeubles, il y a lieu de consulter la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».

#### **d. Comptabilité, révision comptable et travaux de secrétariat pour des tiers**

##### **Exemples**

– *l'ouverture, la tenue et la clôture des livres de la comptabilité commerciale et industrielle, y compris l'établissement de statistiques, calculs de coûts, budgets ;*

123

– *les prestations en matière d'informatique (p. ex. facturations, statistique des ventes, mouvements des stocks, salaires) ;*

124

– *les décomptes en tout genre (AVS, SUVA, TVA, etc.), v. également à ce sujet ch. 427 ;*

125

– *l'examen de la comptabilité, des bilans de clôture, des calculs et de l'organisation commerciale des entreprises - y compris la rédaction de rapports -, afin de satisfaire aux exigences légales ou sur mandat d'un particulier ou d'une collectivité publique ;*

126

– *la réception, le service téléphonique, la correspondance.*

127

#### **VI. Location de services (mise à disposition de main d'oeuvre)**

128

En principe, toute location de services à titre onéreux est considérée comme une prestation de services imposable, quelles que soient les tâches confiées (exceptions, v. ch. 607 ss).

**VII. Prestations de l'hôtellerie et de la restauration : hébergement (taux spécial), vente de denrées alimentaires et de boissons (taux normal)**

(pour plus de détails à ce sujet, il y a lieu de consulter la brochure « Hôtellerie et restauration »)

- 129** Les prestations de l'hôtellerie et de la restauration sont imposables, même si elles sont fournies à des hôtes étrangers.
- 130** – Denrées alimentaires et boissons  
Si l'un des critères suivants est rempli, la remise de denrées alimentaires et/ou de boissons vaut prestation de restauration (taux normal) :
- a. possibilité de consommer sur place ;**
  - b. préparation et/ou service chez le client ou à un endroit qu'il a désigné.**
- 131** – Hébergement (taux spécial)  
Voir à ce sujet les ch. 152 ss.
- 1. Possibilité de consommer sur place**
- 132** Cela suppose l'existence d'aménagements ou d'installations particulières (tables, tables hautes, chaises, bancs, bars) pour la consommation sur place.
- 133** Le fait que ces installations appartiennent au prestataire ou qu'elles soient mises à disposition par un tiers ne joue aucun rôle. Il est également sans importance que le client fasse usage ou non de la possibilité de consommer sur place ou qu'il y ait suffisamment ou pas assez d'installations pour permettre à tous les clients de consommer sur place.
- Des prestations de restauration peuvent par exemple être fournies (également en cas de self-service) :
- 134** – dans les hôtels, auberges, pensions, motels, restaurants, tea-rooms, maisons de vacances, foyers d'étudiants, internats, centres de congrès, etc. ;
- 135** – sur les places de camping (v. aussi brochure « Hôtellerie et restauration ») ;
- 136** – dans les wagons de chemin de fer (minibar compris), sur les bateaux, dans les avions et dans les cars ;
- 137** – dans les casernes, cafétérias (également d'hôpitaux et de maisons de retraite), mensa, auberges de jeunesse, cabanes de clubs ;
- 138** – denrées alimentaires et boissons dans les minibars de chambres d'hôtel ;
- 139** – lors de fêtes (plus de détails au sujet des manifestations de sociétés sportives n'ayant pas de but lucratif, v. ch. 601) ;

- 45
- livraisons à domicile de denrées alimentaires et de boissons, pour autant que celles-ci soient préparées ou servies chez le client ou un lieu désigné par ce dernier. **140**

Les aménagements et installations qui ne servent qu'à la vente de biens (p. ex. les comptoirs de vente, les tablettes dans les kiosques, les stands de marchés) ne sont pas des installations mises à disposition de la clientèle pour la consommation sur place. Pour plus de détails, v. la brochure « Hôtellerie et restauration ».

**141**

## **2. Préparation et/ou service chez le client**

Il y a prestation de restauration au sens du ch. 140 lorsque le prestataire de services prépare ou sert les denrées alimentaires et/ou les boissons chez le client - ou à un endroit désigné par celui-ci. **142**

### **a. Préparation et/ou service chez le client**

Est réputé préparation le fait de cuire, refroidir, chauffer, mélanger, apprêter, remuer (p. ex. salades). **143**

Par contre, le simple fait de maintenir la température des denrées alimentaires et des boissons n'est pas une préparation. **144**

### **b. Service**

- De denrées alimentaires : **145**  
Par service, il faut entendre par exemple le fait de mettre sur assiettes, de préparer des buffets chauds et froids, de dresser le couvert et desservir et/ou de servir les hôtes.

- De boissons : **146**  
Est réputé service, par exemple, le fait de verser des boissons dans des verres, des tasses, etc. et/ou de servir les hôtes.

La direction ou la surveillance par le personnel du service de même que la responsabilité et l'approvisionnement du buffet self-service, sont également considérées comme des prestations de services. **147**

### **Exemples de préparation ou de service**

- livraison d'un buffet campagnard par un party-service, ou d'un jambon par un boucher, lorsque le fournisseur dispose sur place les aliments sur les assiettes des invités et/ou sert ces derniers ; **148**

- préparation par des cuisiniers à domicile. **149**

N'entrent pas dans cette réglementation et doivent par conséquent être imposées au taux réduit

- 150** – les ventes de produits comestibles et de boissons sans alcool au magasin, à un stand du marché, etc., pour autant qu'il n'existe pas de possibilité de consommer sur place (ch. 132 ss) ;
- 151** – les ventes de produits comestibles et de boissons sans alcool au moyen d'appareils automatiques en self-service, pour autant qu'il n'y ait pas de possibilité de consommer sur place (ch.132 ss) (en ce qui concerne les automates à boissons et à aliments pour la subsistance du personnel dans des entreprises qui ne sont pas de la branche de la restauration, il y a lieu de consulter le ch. 316).

### Réglementation forfaitaire en cas de ventes à l'emporter (« take away »)<sup>12</sup>

**151a**

S'il existe des installations pour la consommation, les entreprises mixtes, snack-bars/stands ainsi que les exploitants d'automates à boissons/automates de produits comestibles<sup>13</sup> peuvent déclarer forfaitairement leurs prestations de la restauration imposables au taux normal, pour autant qu'ils n'aient à disposition pas plus de 20 places assises ou places debout. Cela est également applicable lors du déroulement de certaines manifestations. Toutes les autres ventes de produits comestibles et de boissons (ventes à l'emporter [« take away »]) sont soumises en principe au taux réduit.

L'avantage de cette réglementation forfaitaire réside dans le fait que des mesures d'ordre organisationnel, en cas de ventes à l'emporter « take away », ne doivent pas être prises.

L'application de ce forfait est facultative. Toutefois, si un assujetti décide d'utiliser cette simplification, il devra alors l'appliquer durant au moins un exercice commercial complet ou une année civile entière.

#### – Entreprises mixtes

Sont réputés entreprises mixtes, par exemple les boulangeries, les boucheries, les shops de stations-service, les points de vente de produits comestibles dans les piscines, les campings, ainsi que les kiosques, pour lesquels le chiffre d'affaires propre au magasin est prédominant par rapport à celui des ventes « take away » (produits comestibles et boissons destinés à la consommation immédiate) ; tel est le cas si le chiffre d'affaires propre au magasin représente plus de 50% du chiffre d'affaires global.

<sup>12</sup> Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005

<sup>13</sup> Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007

### – **Snack-bars/stands**

Sont réputés snack-bars/stands, par exemple les points de vente de saucisses, kebabs, pizzas, poulets (y compris les boissons) et les snack-bars/stands dans les piscines et campings dont le chiffre d'affaires « take away » représente plus de 50% du chiffre d'affaires global.

### – **Automates à boissons et de produits comestibles**

La présente réglementation s'applique à tous les distributeurs automatiques de boissons et de produits comestibles, à l'exception de ceux placés dans des entreprises de la branche de l'hôtellerie (minibars inclus.) et dans des établissements de la branche de restauration disposant de plus de 20 places assises ou places debout.

### – **Manifestations**

Sous le terme « manifestations », il faut comprendre les manifestations en tous genres au cours desquelles les visiteurs peuvent se restaurer pendant un court laps de temps, déterminé à l'avance (généralement la pause). Il s'agit par exemple de spectacles (cinéma, théâtre, cirque, concerts, shows) et de manifestations particulières telles que matches de football ou de hockey, dont le déroulement dans le temps est programmé (début, pauses et fin).

### Application de la réglementation forfaitaire

#### **Entreprises mixtes**

Les chiffres d'affaires imposables au taux normal, provenant de prestations de la restauration, peuvent être déterminés et imposés au moyen d'un forfait place debout et/ou place assise de **60 francs**<sup>14</sup> par jour (d'ouverture) et par place.

#### **Snack-bars/stands, automates à boissons/de produits comestibles et manifestations**

Dans un premier temps, les chiffres d'affaires provenant de la vente de boissons alcooliques, de produits pour fumeurs, etc., imposables au taux normal, seront déterminés et imposés sur la base d'un coefficient de majoration. Il faut pour cela enregistrer les achats de marchandises correspondants sur des comptes séparés. Dans un deuxième temps, les chiffres d'affaires déterminés de cette façon seront portés en déduction du chiffre d'affaires global (vente de produits comestibles et de boissons, de produits pour fumeurs, etc.). Le chiffre d'affaires restant sera imposé, en ce qui concerne les snack-bars/stand et les automates à boissons/de produits comestibles, à raison de 50% au taux normal et 50% au taux réduit et, en ce qui concerne les manifestations, à raison de 20% au taux normal et de 80% au taux réduit.

Pour des informations complémentaires au sujet des automates à boissons/de produits comestibles, voir ch. 316.

### 3. Hébergement (taux spécial)

- 152** Est considérée comme prestation d'hébergement imposable au taux spécial fournies par les hôtels, les établissements thermaux ainsi que par la para-hôtellerie, la location à des hôtes de logements et de dortoirs (chambres, appartements, suites, etc.), la location de places de camping ainsi que la location de maisons et d'appartements de vacances, et cela quelle que soit la durée de la location, pour autant toutefois qu'il ne s'agisse pas d'un domicile au sens du droit civil.

#### **Exemples**

- 153** – *hébergement dans des hôtels, des maisons et appartements de vacances, des chambres d'hôtes, des caravanes installées et des tentes montées et prêtes à l'emploi ;*
- 154** – *places en dortoirs ;*
- 155** – *location d'emplacements pour tentes, caravanes, mobiles homes et « camping-cars » dans des campings équipés d'installations appropriées (p. ex. raccordements électriques, douches, toilettes, machines à laver) ;*
- 156** – *hébergement d'élèves en internats (v. également ch. 606).*

Pour plus de détails sur le traitement fiscal des prestations d'hébergement, notamment en ce qui concerne le taux applicable, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».

### 4. Autres prestations

- 157** a. Prestations accessoires en relation directe avec l'hébergement
- Même facturées séparément, les prestations suivantes doivent être imposées au taux spécial parce que faisant partie de l'hébergement : éclairage, fourniture de courant électrique p. ex. pour « camping-cars » et caravanes, utilisation de la radio et de la télévision (sans la TV payante), accès à internet (sans les taxes d'utilisation), chauffage, eau chaude et eau froide, bains, douches, nettoyage et remise en ordre des chambres et appartements, nettoyage des chaussures, mise à disposition des draps, linges de toilette, etc., blanchissage inclus ; l'utilisation des installations sanitaires (à l'exception des machines à laver) dans les campings ainsi que l'élimination des eaux usées et des ordures.

Concernant les prestations accessoires élargies, il y a lieu de consulter la brochure « Hôtellerie et restauration ».

- 158** b. Prestations musicales ; automates à musique, jeux d'argent et d'adresse (v. également la brochure « Hôtellerie et restauration »)



Si une contre-prestation spéciale (p ex. par la vente de billets) est exigée pour des prestations musicales (concerts, discothèques), celle-ci est exclue du champ de l'impôt (ch. 616 et 621 ss.).

Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Culture ».

- c. Articles de sport ; installations sportives et autres **159**  
 Voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».
- d. Taxe de séjour **160**  
 Si, d'après les prescriptions locales, l'hôte est redevable de la taxe de séjour et si le montant effectif lui est facturé séparément par l'hôtelier, la somme correspondante ne fait pas partie de la contre-prestation. Dans tous les autres cas, la taxe doit être imposée comme facteur de coût de la prestation d'hébergement. Pour plus de détails concernant la taxe de séjour et les autres taxes touristiques, il y a lieu de consulter la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».
- e. Hôtel/restaurant avec kiosque **161**  
 Si un hôtel/restaurant exploite un kiosque pour la vente à l'emporter, séparé sur le plan de l'organisation, les taux valables pour les livraisons s'appliquent au kiosque, à savoir le taux réduit pour les boissons sans alcool, les produits comestibles ainsi que certains journaux, revues et livres. Tous les autres biens sont imposables au taux normal.
- Pour savoir ce qu'on entend par séparation sur le plan de l'organisation, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».
- f. Hôpitaux, maisons de retraite, homes médicalisés et appartements protégés **162**  
**Ne sont considérés ni comme prestations d'hébergement, ni comme autres prestations de la branche hôtelière et de la restauration** l'hébergement et la restauration des patients dans les hôpitaux et des pensionnaires dans les maisons de retraite, homes médicalisés et appartements protégés, pour autant que ces prestations soient comprises dans le prix de pension (ch. 582 et 599).
- g. Location de salles **163**  
 La contre-prestation résultant de la location, dans la branche de l'hôtellerie et de la restauration, de locaux (p. ex. salle, salles de conférences et de cours, cuisine) est soumise à la TVA au taux normal (p. ex. la location de locaux à l'organisateur d'un loto). Sont considérés comme établissements de l'hôtellerie et de la restauration ceux qui ont pour but premier de fournir des prestations de l'hôtellerie et de la restauration, ou pour lesquels ces prestations représentent plus de 10% du chiffre d'affaires total.

## VIII. Prestations des coiffeurs et des esthéticiens

- 164** 1. **Les coiffeurs pour dames et messieurs** doivent imposer au taux normal tous les travaux qui concernent les soins des cheveux, de la tête, ainsi que les autres soins du corps. Sont inclus par exemple l'application de compresses, le massage du cuir chevelu, les travaux de manucure et la mise en plis de postiches. De plus, la vente de biens en tout genre (parfums, cosmétiques, etc.) doivent être imposés comme livraison.
- 165** 2. **Les esthéticiens** doivent imposer au taux normal toutes les recettes résultant des travaux concernant les soins du visage et du corps. Sont inclus par exemple l'épilation, les traitements amaigrissants, la pose d'ongles et de cils artificiels, les massages esthétiques, les soins de la peau et les soins esthétiques des pieds. En outre, la vente de biens en tout genre est imposable comme livraison.

## IX. Prestations fournies dans le domaine de la publicité ou des avis sans but publicitaire

- 166** 1. Il s'agit tout d'abord des prestations des agences de publicité, conseils en publicité, graphistes, et également des prestations des producteurs de films publicitaires, des photographes de mode, des photographes spécialisés en photographie industrielle, publicitaire ou d'archives (services de photographies à choix), des rédacteurs publicitaires, dessinateurs, designer, bureaux d'annonces, etc. Il convient de souligner à cet égard que parmi les prestations de ce genre, on trouve aussi fréquemment des livraisons. Pour plus de renseignements, voir la notice « Prestations de services transfrontalières ».

Sont imposables non seulement les prestations à but publicitaire (p. ex. publicité faite à des fins commerciales, politiques, d'utilité publique ou de charité), mais aussi les prestations qui revêtent la forme de simples avis dépourvus de caractère publicitaire (p. ex. publications officielles, emplois mis au concours). Ainsi, les éditeurs de journaux et les agences n'ont pas à rechercher le but poursuivi par une annonce. Toutes les recettes provenant des annonces sont imposables au taux normal. Il est sans importance, si celles-ci paraissent dans la partie qui leur est réservée ou dans le texte rédactionnel.

- 167** 2. Le caractère de l'imposition des prestations en matière de publicité ou d'information est indépendant du moyen utilisé par le prestataire de services. Il peut s'agir de prestations graphiques, dessinées, photographiques, filmées ou acoustiques. A cet égard, la forme sous laquelle est remis ou diffusé le résultat de la prestation (p. ex. remise sur supports matériels, transmission par télécommunication, téléfax, internet, courrier électronique, diffusion par radio, télévision, haut-parleurs, enseignes lumineuses) ne joue aucun rôle.
- 168** 3. **Sont notamment soumis à la TVA :**
- a. les conseils sur les possibilités offertes par la publicité ou les avis ; les conseils concernant le choix, la forme et l'utilisation des moyens de publi-

- cité (p. ex. les projets d'étude de marché, la forme des annonces ; la couleur et la forme d'un emballage ; la forme, la grandeur, la couleur et le genre de lettres à choisir pour la raison sociale) ;
- b. la planification ; les prestations d'intermédiaire dans le domaine des livraisons et prestations de services fournies expressément au nom et pour le compte de tiers (ch. 192 ss) ; **169**
- c. l'élaboration de propositions, de projets et de modèles en tout genre. Les prestations immatérielles à but publicitaire ou informatif (p. ex. la production d'esquisses, de projets, de plans, de modèles, de maquettes, de scénarios, y compris tous les droits de jouissance et de diffusion) doivent être imposées de la même manière que la livraison de projets reproductibles (p. ex. diapositives, dessins au net, photolithographies, composition). **170**
- Il y a prestation imposable en matière de publicité même s'il ne s'agit que de la cession de droits d'auteur, par exemple sur des projets ou des concepts publicitaires, ou de leur extension à d'autres utilisations ; **171**
- d. la diffusion d'annonces, l'affichage, la publicité sur banderoles, sur tableaux d'information, les enseignes lumineuses, etc. La pose d'affiches effectuée uniquement pour elle-même et la livraison de moyens publicitaires en tant que tel (inscriptions lumineuses, affiches, tableaux publicitaires) constituent par contre des livraisons impossibles ; **172**
- e. la transmission d'adresses par un moyen de télécommunication (si la remise des adresses est effectuée sur des supports de données en tout genre, il y a livraison), l'expédition de supports publicitaires et informatifs, y compris les prestations accessoires (p. ex. la fourniture de matériel pour adresses, l'adressage d'enveloppes, d'avis d'expédition ou d'étiquettes, le triage et l'emballage du matériel). V. cependant ch. 47 ; **173**
- f. la distribution, par les services de courrier, de biens en tout genre, par exemple : imprimés, échantillons, journaux et revues (v. ch. 59 ss) ; **174**
- g. les projections et présentations publicitaires dans les salles de cinéma et lieux de divertissement, sur les places de sport, etc. ; **175**
- h. l'aménagement et la décoration de vitrines, de locaux de vente et d'exposition, de stands de foire, etc. Les prestations de ce genre sont considérées comme des livraisons ; **176**
- i. l'octroi de l'autorisation d'effectuer de la publicité sur des biens mobiliers et immobiliers. La simple apposition d'inscriptions ou d'autres éléments à des fins publicitaires a par contre le caractère d'une livraison ; **177**

- 178** k. les prestations des stylistes en tout genre (y compris les stylistes en coiffure et les visagistes) ;
- 179** l. les prestations publicitaires et informatives en faveur de sponsors (pour plus de détails à ce sujet, v. la brochure « Formation et recherche ») ;
- 180** m. les études de marché
- 180a** n. le placement de produits (« product placement »).<sup>15</sup>

## X. Prestations des sociétés de radio et de télévision ainsi que des exploitants de réseaux câblés

(Plus de détails à ce sujet, v. la brochure « Télécommunications »)

- 181** 1. Les recettes des sociétés de radio et de télévision (y compris l'Office fédéral de la communication / OFCOM) provenant des taxes acquittées par les auditeurs et les téléspectateurs sont soumises à la TVA au taux réduit (ch. 336). Toutes les autres recettes, en particulier celles qui proviennent de la cession de droits (p. ex. droits de reproduction), des prestations publicitaires (p. ex. spots publicitaires, parrainage d'émissions) et de la livraison de biens (p. ex. supports de sons ou d'images), sont imposables au taux normal.
- 182** 2. Les prestations des **exploitants de réseaux câblés** ne sont pas assimilées à celles des sociétés de radio et de télévision. De telles prestations, fournies **aux abonnés** (encaissées sous forme de taxes uniques de raccordement et d'émoluments périodiques), sont réputées en principe **prestations de services en matière de télécommunications** et sont soumises à l'impôt au taux normal.

La commutation vers des plages publicitaires destinées aux auditeurs ou téléspectateurs **pour des producteurs** d'émissions de radio et de télévision ou pour des tiers est réputée, pour les exploitants du réseau câblé, prestation relevant du domaine publicitaire. La contre-prestation en résultant est soumise à l'impôt au taux normal.

## XI. Prestations de services des agences de voyages

(v. la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme » et, en ce qui concerne la vente de billets d'avions, v. la brochure « Trafic aérien »)

- 183** Les agences de voyage ou autres tiers (entreprises, organisateurs) vendent des arrangements complets (voyages à forfait) ou des composantes séparées d'un voyage, que cela soit à titre de tour-opérateur (organisateur de voyages) ou de retailer (revendeur d'arrangement forfaitaires).

<sup>15</sup> Précision de la pratique

## 1. Vente de voyages sur le territoire suisse

La vente de voyages sur territoire suisse doit être imposée.

184

### **Exemple**

*Un retailer vend des vacances de ski à Gstaad. Le montant facturé au client doit être imposé.*

## 2. Vente de voyages à l'étranger

Sont exonérées de la TVA les prestations fournies par des agences de voyages en leur propre nom, à condition qu'elles recourent à des livraisons et prestations de services de tiers, fournies à l'étranger par ces tiers.

185

### **Exemple**

*Un tour-opérateur vend des vacances balnéaires en Grèce depuis Zurich Aéroport. La totalité de la contre-prestation est exonérée de la TVA.*

## 3. Vente de voyages sur le territoire suisse et à l'étranger

Pour ces opérations, seule la partie de la prestation de l'agence de voyages concernant les opérations à l'étranger est exonérée de l'impôt.

186

### **Exemples**

*Un tour-opérateur vend un arrangement en Europe à une agence de voyages d'outre-mer. Dans ce cas, seule est imposable la contre-prestation afférente à la prestation fournie sur le territoire suisse.*

*Un tour-opérateur vend des vacances balnéaires en Italie. L'arrangement comprend le voyage en bus Berne-Rimini-Berne. La contre-prestation se rapportant au trajet sur le territoire suisse est imposable.*

## 4. Encadrement par un guide<sup>16</sup>

Si les prestations fournies par un guide en relation avec des voyages à l'étranger sont offertes et/ou facturées séparément par l'agence de voyages domiciliées sur le territoire suisse, elles sont alors imposables au taux normal, cela indépendamment de leur montant, ceci pour autant que l'organisateur a son siège social sur le territoire suisse et qu'il ne dispose pas d'un établissement stable dans le pays de destination. Si les prestations d'encadrement, fournies à l'étranger par une agence de voyages dont le siège social se trouve sur le territoire suisse, sont implicitement prises en compte aussi bien dans l'offre (annonce, catalogue, etc.) que sur la facture remise au voyageur – en particulier lors de voyages à forfait – et que les prestations d'encadrement par un guide ne se montent pas à plus de 10% du prix de l'arrangement global, ces prestations considérées en soi comme indépendantes ne sont pas à imposer. Elles donnent droit à la déduction de l'impôt préalable.

186a

## **XII. Recyclage / élimination**

**187**

Les activités dans le domaine de l'élimination sont fréquemment fournies en relation avec des prestations des collectivités publiques. Ce genre de prestations de services à titre onéreux (p. ex. incinération des ordures, épuration des eaux usées) sont réputées professionnelles ou commerciales et sont par conséquent **imposables** au taux normal. De plus, les prestations d'élimination fournies par des entreprises du secteur privé sont imposables à la TVA (p. ex. récupération des pièces de voiture).

Est en outre imposable la vente de vignettes d'élimination et de sacs de poubelles portant la taxe d'élimination (pour plus de détails, v. brochure « Collectivités publiques »). Si, lors de la vente de biens, les coûts pour l'élimination ultérieure sont compris dans le prix, cette taxe de recyclage constitue un facteur de coût de la livraison principale. Elle est soumise au même taux que la livraison.

## **188 XIII. Engagement pris à titre onéreux de tolérer un acte ou une situation et abstention à titre onéreux d'un acte**

Ce genre de prestations est imposable. Entrent en particulier dans cette catégorie les engagements pris, à titre onéreux, de ne pas exercer d'activité concurrentielle ou de tolérer certains actes (p. ex. renoncer à un droit de préemption). Concernant les dommages-intérêts, voir toutefois, les ch. 403 ss.

## **189 XIV. Prestations d'intermédiaire**

L'entremise (réputée représentation directe) de biens et de prestations de services vaut elle-même prestation de services. Pour connaître les conditions requises pour être en présence d'une prestation d'intermédiaire, voir les ch. 192 ss.

Pour l'attribution d'un chiffre d'affaires, il est particulièrement important d'établir si la prestation est fournie par un assujetti en son propre nom ou au nom d'un tiers. Si une opération (livraison ou prestation de services) n'intervient pas directement entre le prestataire (représenté) et le destinataire de la prestation (tiers) mais qu'un représentant (intermédiaire) intervient, il y a lieu de distinguer, pour attribuer le chiffre d'affaires réalisé, selon que le représentant agit comme intermédiaire direct ou indirect dans le cadre de l'opération faisant l'objet de l'entremise. En cas de représentation directe, seule la commission qui revient à l'intermédiaire est considérée chez lui comme contre-prestation (ch. 192) ; par contre, en cas de représentation indirecte, l'intégralité du chiffre d'affaires réalisé avec le tiers vaut chez l'intermédiaire contre-prestation (ch. 190).

## Chapitre 5

### Dispositions communes aux livraisons et aux prestations de services

#### I. Rapports résultant d'opérations effectuées en son propre nom ou au nom d'autrui

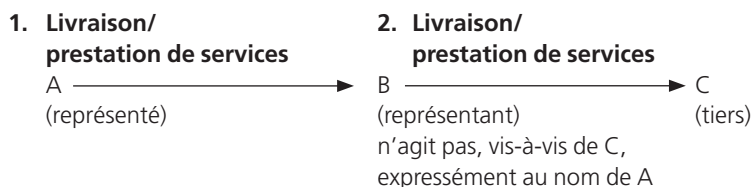
(pour plus de détails à ce sujet, v. la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés »)

1. Si le représentant (B) fournit, pour le compte du représenté (A), une livraison ou une prestation de services au tiers (C) et qu'il

190

- agit **en son propre nom** ou
- **n'agit pas expressément au nom du représenté (A)**

il s'agit de représentation indirecte, c'est-à-dire qu'il y a livraison ou prestation de services aussi bien entre A et B qu'entre B et C.

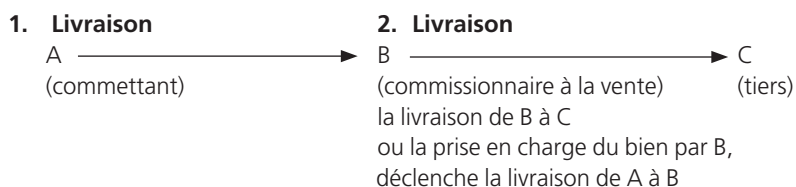


2. Si B agit en tant que **commissionnaire à la vente**, c'est-à-dire en son propre nom mais pour le compte de A, la livraison entre le commettant (A) et le commissionnaire (B) n'est considérée comme effectuée qu'au moment où le commissionnaire (B) livre le bien à un tiers (C) ou déclare le prendre en charge à son propre compte.

191

Lors de la livraison du commettant (A) au commissionnaire (B) et de celui-ci au tiers (C), il s'agit à chaque fois d'une opération séparée. Chez le commettant, l'opération imposable est la contre-prestation résultant de la livraison au commissionnaire. L'opération imposable chez ce dernier est la contre-prestation résultant de la livraison au tiers.

Il y a également deux livraisons en cas de commission d'achat (art. 425 CO).<sup>17</sup>

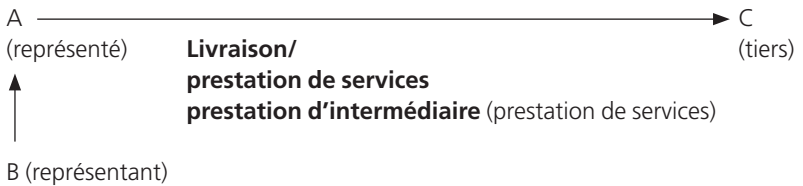


<sup>17</sup> Précision de la pratique

192

3. Si B agit en tant que **simple intermédiaire**, l'échange de prestations a lieu directement entre le représenté (A) et le tiers (C). Le représentant (B) n'a que sa commission à imposer. La condition requise pour qu'il y ait représentation directe est que le représentant (B) agisse **expressément** au nom et pour le compte du représenté (A).

Bien que l'article 11 LTVA ne parle expressément que de la représentation du prestataire, il est confirmé par la jurisprudence du Tribunal fédéral que la représentation du destinataire de la prestation (et pas uniquement celle du prestataire) est également possible.<sup>18</sup>



Pour qu'il y ait opération effectuée expressément au nom et pour le compte d'autrui, les conditions suivantes sont requises :

- il ressort clairement de l'ensemble des documents relatifs à la transaction, que le contrat a été conclu et réalisé directement entre le représenté (A) et le tiers (C) ;
- le représentant (B) ne fournit aucune prestation au tiers (C) ou il ne se porte garant d'aucune prestation des parties au contrat (le représentant ne supporte aucun risque de du croire, ne fournit aucune garantie, etc.) ;
- l'affaire est comptabilisée correctement, c'est-à-dire que, en particulier en ce qui concerne le représentant (B), seule la commission est comptabilisée ;
- le représenté (A) est reconnaissable pour le tiers (C) et il peut être clairement identifié sur la base de l'ensemble des documents et
- le représentant (B) établit un décompte à l'intention du représenté (A).

Ces conditions doivent être remplies cumulativement.<sup>19</sup>

193

Afin d'apporter la preuve qu'il s'agit d'une affaire de représentation directe (simple intermédiaire), les documents suivants seront produits :

- a. un mandat écrit du représenté (A), établissant que le représentant (B) agit comme simple intermédiaire. Dans la mesure du possible, un mandat de représentation sera établi pour chaque bien en particulier. **Si cela n'est pas**

18 Précision de la pratique

19 Précision de la pratique



possible, les biens faisant l'objet de la représentation seront mentionnés par genre.<sup>20</sup>

### **Exemple**

« Je vous donne mandat de vendre en mon nom et pour mon compte mes 15 voitures de collection ».

- b. Des documents tels que contrat de vente, facture ou quittance au client/acheteur, bulletin de livraison, liste de dépôt, etc. desquels il ressort clairement que le représentant (B) agit « expressément au nom et pour le compte » du représenté (A). Le représenté (A) et le tiers (C) doivent pouvoir être clairement identifiés au moyens des informations (p. ex. nom et adresse) mentionnées dans ces documents. Si le représenté (A) et le tiers (C) sont assujettis, tous deux doivent être mentionnés selon les indications du ch. 759 respectivement du ch. 760.

194

### **Exemple de texte pour le représentant (B)**

« Je vous vends le bien mentionné ci-après au nom et pour le compte de M. Roland Blanc, chemin des Poiriers 3, 1000 Lausanne ».

- c. Un décompte écrit par lequel le représentant (B) communique au représenté (A) le produit de la vente et la commission lui revenant et dans lequel il lui indique le nom et l'adresse (lieu) du tiers (C).

195

Si ces conditions sont remplies, seule la commission est imposable chez le représentant (B). Par commission, au sens de la LTVA, il faut comprendre la partie de la contre-prestation (avant déduction d'éventuels frais) revenant au représentant (B) pour son activité d'intermédiaire dans le cadre de la représentation directe.

4. S'il existe un **contrat d'agence** écrit, aux termes duquel il apparaît que le représentant (B) agit en qualité de simple intermédiaire, B peut aussi faire valoir qu'il s'agit d'un mandat d'intermédiaire au nom et pour le compte d'un tiers, s'il peut produire les pièces suivantes :
- un document duquel il ressort que le représenté (A) a traité en son propre nom avec le tiers (C) et
  - un décompte écrit de commission.

196

Si le représenté (A) est assujetti et pour autant qu'il s'agisse d'une prestation imposable fournie sur le territoire suisse, il devra imposer la totalité du produit de la vente, sans en déduire la commission.

197

- 198** Si le représentant (B) est également assujéti, il doit imposer la commission qu'il reçoit du représenté (A) en tant que contre-prestation pour sa prestation de services (ch. 189). Il peut faire figurer le montant de la TVA due sur cette commission dans le décompte établi pour A (ch. 195). De son côté, le représenté (A) est autorisé à déduire l'impôt préalable, sauf si par exemple son opération est exclue du champ de la TVA (ch. 580 ss).
- 199** Le représentant (B) sera dispensé d'imposer la commission lui revenant lorsque
- la prestation d'intermédiaire en tant que telle est elle-même exclue du champ de l'impôt, comme par exemple la négociation dans le domaine du marché monétaire et des capitaux (ch. 633 ss) ou les opérations relatives à l'activité des courtiers ou des intermédiaires d'assurances (ch. 628 ss) ;
  - l'opération réalisée en tant qu'intermédiaire est exonérée de la TVA, par exemple lorsque le bien est exporté (ch. 530 ss) ;
  - l'opération réalisée en tant qu'intermédiaire est réalisée uniquement à l'étranger, par exemple lorsque la livraison ou la prestation de services effectuée en tant qu'intermédiaire est fournie à l'étranger (ch. 579).
- Pour plus de détails concernant l'exonération des prestations d'intermédiaire, voir ch. 566 ss.
- 200** Si l'opération réalisée en tant qu'intermédiaire est effectuée tant sur le territoire suisse qu'à l'étranger, seule la part de l'activité d'intermédiaire exercée à l'étranger est exonérée de TVA (pour autant que les opérations ne soient pas exonérées de TVA selon ch. 566 ss).
- 201** Le simple fait de trouver des clients potentiels ne vaut pas prestation d'intermédiaire, mais prestation imposable dans le domaine de l'octroi d'informations (ch. 647).
- 202** Sont assimilées à des prestations d'intermédiaire au sens des ch. 192 ss les ventes de prestations de services suivantes (énumération exhaustive) effectuées par un représentant (B) :
- les billets d'avions de compagnies assurant des vols de ligne, pour autant que le représentant (intermédiaire) soit indemnisé par la compagnie d'aviation, sur la base d'une commission sur le chiffre d'affaires ou d'une indemnité fixe ;<sup>21</sup>
  - les billets de train, cartes multicourses et abonnements pour les transports publics, vendus par des agences de voyages, des kiosques et autres points de vente analogues ;

---

21 Précision de la pratique

- les billets et abonnements de chemins de fer de montagne et d'entreprises de funiculaire, vendus par des offices du tourisme, des hôtels/restaurants et autres points de vente analogues ;
- les places de concert et de théâtre, vendus par des bureaux de location tels que par exemple des magasins de musique et des banques ;
- les billets pour des manifestations sportives, vendus par des bureaux de location tels que par exemple des maisons d'édition, des banques et des clubs de supporters ;
- les billets de loterie de toute sorte (loto, toto, tombola, etc.), vendus par des restaurants, des kiosques et autres points de ventes analogues, même si la commission est soumise à l'AVS ;
- les vignettes autoroutières et vignettes pour cycles, vendus par des garages et autres points de vente.

En ce qui concerne les prestations de services susmentionnées, les conditions de la représentation directe sont considérées comme remplies si

203

- le nom du fournisseur de la prestation (représenté) apparaît clairement sur le ticket, le billet ou autre document semblable, à l'exception des vignettes autoroutières et des vignettes pour cycles. Pour les groupements dans le domaine des transports publics, l'indication d'un des membres de la communauté tarifaire suffit ;
- l'acquéreur de la prestation (tiers) reçoit un document lui permettant d'acquérir directement la prestation définie à l'avance, ce qui peut se présenter par exemple sous la forme d'un titre de transport (cartes simple course ou multicourse), d'un ticket, d'un billet d'entrée, etc. ;
- le décompte entre le mandataire (représentant) et le prestataire (représenté) s'effectue sur la base d'une commission ;
- la représentation porte sur la fourniture d'une prestation individuelle. Si, par contre, une prestation est fournie dans le cadre d'une combinaison de prestations (p. ex. voyage à forfait selon la loi fédérale du 18 juin 1993 sur les voyages à forfait<sup>22</sup>), il s'agit toujours d'un propre chiffre d'affaires du mandataire ;
- il s'agit du paiement anticipé d'une prestation de services. Cette réglementation n'est par conséquent pas applicable aux livraisons de biens.

Les ventes de prestations de services sur l'acquisition desquelles la déduction de l'impôt préalable a été fait valoir sont toujours considérées comme fournies en nom propre.

Si toutes les conditions susmentionnées sont remplies, le représentant (B) ne doit imposer au taux normal que la commission qu'il a reçue en tant que contre-prestation pour sa prestation. Dans la mesure où l'opération réalisée en tant qu'intermédiaire est effectuée à l'étranger, la commission d'intermédiaire est exonérée de TVA (ch. 199). **Si les vignettes autoroutières sont acquises directement auprès de l'ESA, la TVA sur les commissions sera acquittée par l'ESA.**<sup>23</sup>

Des informations complémentaires concernant la vente de billets d'avion de compagnies assurant des vols de ligne se trouvent dans la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».

La vente de cartes à prépaiement (également prepaid tickets et calling cards) par des grossistes et des détaillants est à traiter comme suit :<sup>24</sup>

- les recettes résultant de la vente et du rechargement de cartes à prépaiement, d'opérateurs ayant leur siège sur le territoire suisse<sup>25</sup>, ne sont pas imposables chez le représentant (B) (elles ne représentent pas des chiffres d'affaires au sens de la TVA) et sont à comptabiliser dans un compte de passage ;
- le représentant (B) impose au taux normal la commission ou la marge perçue (différence entre la valeur faciale et le montant dû au représenté [A]). La remise de cartes gratuites (p. ex. lors d'achats d'une quantité importante de cartes) constitue, à hauteur de leur valeur faciale, un supplément de commission ou de marge.

Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Télécommunications ».

Les chiffres d'affaires résultant de la vente de vignettes d'élimination des déchets ou de sacs poubelles incluant la taxe d'élimination valent en principe propres chiffres d'affaires du point de vente. Il y a cependant prestation d'intermédiaire lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- a. la commune conclut avec les points de vente un contrat selon lequel les vignettes d'élimination et les sacs poubelles incluant la taxe d'élimination

<sup>23</sup> Précision de la pratique

<sup>24</sup> **Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2009.** Jusqu'à cette date, les ventes de cartes à prépaiement valent toujours propre chiffre d'affaires du mandataire.

<sup>25</sup> **Leurs sont assimilées les entreprises ayant leur siège à l'étranger, qui sont inscrites au registre des contribuables TVA suisse ou qui devraient être assujetties.**

sont vendus expressément au nom et pour le compte de la commune en question, avec mention du nom et de l'adresse de celle-ci ;

- b. le point de vente émet des quittances séparées (en double) desquelles ressort la relation de représentation (« nous vendons au nom et pour le compte de la commune X ... ») ;
- c. un décompte écrit mentionnant le montant des recettes et des commissions est à établir avec référence aux quittances (p. ex. quittances n° 1 à 50). La mention de l'acheteur n'est pas nécessaire.

L'utilisation d'une caisse enregistreuse séparée au moyen de laquelle le prestataire serait mentionné en tant que vendeur, avec son nom, son adresse (lieu) et son numéro de TVA (dans la mesure où il est assujéti), peut constituer une variante possible.

Si les conditions ci-dessus sont remplies, le représentant (point de vente) n'imposera, au taux normal, que la commission qu'il touche. Si l'opération est réalisée à l'étranger, la commission d'intermédiaire est exonérée de la TVA (ch. 199).<sup>26</sup>

En cas de livraisons de biens effectuées dans le cadre de ventes aux enchères **d'objets d'art ou d'antiquités**, la preuve qu'il s'agit d'une simple prestation d'intermédiaire peut être réputée fournie si le commissaire-priseur

204

- a. dispose, avant le début de la vente aux enchères, d'un mandat écrit (contrat) par lequel il est mandaté de vendre les biens désignés distinctement **ou selon leur genre**<sup>27</sup>, au nom et pour le compte d'un tiers (fournisseur) ;
- b. informe, par écrit, les acheteurs intéressés, qu'il met les biens en question aux enchères, au nom et pour le compte d'un tiers.

Par mesure de simplification le commissaire-priseur peut également faire mention, dans le catalogue, qu'il vend tous les biens au nom et pour le compte d'autrui, même s'il n'existe pas de contrats pour tous les objets. Si tel n'est pas le cas, il imposera les livraisons en tant que propres chiffres d'affaires.

Cette réglementation concernant les ventes aux enchères s'applique exclusivement aux livraisons de biens réalisées dans le cadre de ventes aux enchères d'objets d'art et d'antiquités. Cette condition est remplie lorsque, dans le cadre d'une ventes aux enchères, ce sont principalement (nombre de lots) des objets d'art et des antiquités qui sont mis aux enchères.

205

Sont considérés comme **oeuvres d'art**, les oeuvres réalisées personnellement par l'artiste, telles que les tableaux, les peintures, les sculptures, les statues, les

<sup>26</sup> Précision de la pratique

<sup>27</sup> Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005

tapisseries. Ne valent pas œuvres d'art les produits de l'art appliqué (artisanat d'art), tels que les réalisations des bijoutiers-joailliers, les oeuvres d'architecture (prestations architectoniques) telles que plans de construction, ainsi que les dessins techniques et autres plans et dessins destinés à l'industrie ou au commerce topographiques ou similaires.

Sont réputés **antiquités** les biens autres que les objets d'art, notamment les objets de l'artisanat d'art (p. ex. meuble, poteries de toutes sortes, vitraux, bijoux) mais également les jouets, les montres, les monnaies, les armes, les vins, les timbres, les voitures, etc. pour autant qu'ils aient plus de cent ans d'âge.

La réglementation concernant la vente aux enchères peut ainsi être appliquée aux ventes aux enchères de timbres postes, de monnaies, de jouets, de montres, d'armes, d'automobiles de collection, etc. pour autant que ces biens aient plus de cent ans d'âge.

Si les conditions précitées ne sont pas remplies ou s'il s'agit de la vente de biens appartenant au commissaire-priseur, celui-ci imposera le produit total de la vente.

Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés ».

## II. Contre-prestation : base de calcul

206

### 1. Définition légale

La TVA est calculée sur la **contre-prestation**. Celle-ci comprend tout ce que l'acquéreur, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services, y compris les dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, même s'ils sont facturés séparément. La contre-prestation totale doit être imposée, même si, lors de l'acquisition du bien par exemple, l'impôt préalable n'a pas pu être entièrement déduit ou si la charge préalable remonte à un stade antérieur (p. ex. en cas d'acquisition auprès d'un non-assujetti).

En cas de livraison ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (valeur marchande). Si l'échange de prestations a lieu entre proches (p. ex. entreprises appartenant à un groupe, v. ch. 430 ss), les opérations doivent être facturées et le cas échéant imposées. Si la comparaison avec des tiers indépendants n'est pas possible parce qu'il n'existe pas de prestations analogues qui sont fournies à des tiers, l'assujetti doit pouvoir prouver au moyen de documents appropriés (calcul de coûts, calcul des prix de revient) que cette valeur correspond au prix qui serait facturé à un tiers indépendant (c.-à-d. coûts du matériel, du personnel, frais généraux et marge de bénéfice).

207

En cas de prestations au personnel, voir ch. 432 ss.

## 2. Contre-prestations en monnaies étrangères

Pour calculer la TVA, les contre-prestations en monnaies étrangères doivent être converties en francs suisses au moment de la naissance de la créance fiscale. Voir également à ce sujet la notice « TVA et monnaies étrangères (p. ex. euro) ».

208

La conversion sera effectuée au cours mensuel moyen (publié à l'avance par l'AFC)<sup>28</sup> du mois durant lequel la créance fiscale pour la prestation prend naissance. En cas d'établissement du décompte d'après les contre-prestations convenues, il s'agira du cours moyen du mois durant lequel la facture a été établie. En cas d'établissement du décompte d'après les contre-prestations reçues, c'est le cours moyen du mois durant lequel la contre-prestation a été encaissée qui s'applique.

209

La conversion peut également avoir lieu au cours du jour des devises (vente)<sup>29</sup> en vigueur en Suisse le jour de l'émission de la facture<sup>30</sup> respectivement le jour de l'encaissement<sup>31</sup>.

Le cours du jour des devises (vente) s'applique également aux monnaies étrangères pour lesquelles l'AFC n'indique aucun cours moyen.

La conversion, au cours mensuel moyen ou au cours du jour, sera effectuée selon la même méthode aussi bien pour le calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires que pour celui de l'impôt préalable déductible (ch. 839 ss). La méthode choisie (cours moyen ou cours du jour) sera conservée durant une année au minimum. Un changement ne peut intervenir qu'au début d'une année civile ou d'un exercice commercial.

210

Des cours de change convenus entre le prestataire et le destinataire, ou d'autres cours, ne peuvent pas être appliqués.

Si des factures en monnaies étrangères sont établies entre des sociétés appartenant au même groupe, la TVA peut se calculer à l'aide du cours fixé par le groupe. La conversion au cours du groupe doit être conservée pendant une année.

Une restriction existe toutefois en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services fournies à des sociétés appartenant à un groupe, dans la mesure où ces prestations sont utilisées exclusivement à des fins exclues de la TVA ou qu'elles le sont tant à des fins imposables qu'à des fins exclues de la TVA (double affectation). En pareil cas, en plus de la correction de l'impôt

28 L'AFC indique le 25 du mois (resp. le premier jour ouvrable après le 25) les cours mensuels moyens qui seront appliqués le mois suivant. Ces cours moyens peuvent être consultés sur le site internet de l'AFC.

29 Les cours du jour déterminants peuvent être consultés sur le site de l'AFC.

30 En cas d'établissement du décompte d'après les contre-prestations convenues ; article 43 alinéa 1 lettre a LTVA.

31 En cas d'établissement du décompte d'après les contre-prestations reçues ; article 43 alinéa 1 lettre b LTVA.

préalable à laquelle il y a lieu de procéder en fonction de l'affectation à des buts imposables ou exclus du champ de l'impôt, le destinataire de la prestation calculera la TVA ainsi due, sur la base des cours publiés par l'AFC.

L'application des cours fixés par un groupe est uniquement valable pour l'impôt sur le territoire suisse et pas pour la TVA à l'importation.<sup>32</sup>

### 3. Prestations appréciables en argent

211

Il n'est toutefois pas nécessaire que la contre-prestation du destinataire ou de l'acquéreur consiste en un versement en espèces. Toute **autre prestation appréciable en argent** vaut également contre-prestation (p. ex. remise de biens, cession d'une créance, compensation avec une créance de l'acquéreur, extinction d'une dette du fournisseur envers un tiers, extinction de la dette résultant de la livraison en lui substituant une nouvelle dette p. ex. au moyen d'une reconnaissance de dette [novation], fourniture de prestations de services, remise de titres, chèques, effets de change, assignations, argent WIR).

### 4. Contre-prestation déterminante lorsque l'acquéreur règle sa dette, en partie ou en totalité, d'une autre manière que par un versement en espèces

212

#### a. En cas de remise d'effets de change, de chèques ou assignations (y compris les chèques Reka, les traveller's chèques, etc.) :

Le montant de la facture ainsi soldé, sans déduction de l'escompte, des frais de change ou d'autres frais ou taxes d'encaissement (ch. 395).

213

#### b. En cas de paiement en argent WIR :

Le montant de la facture ainsi soldé. Les pertes subies en convertissant de l'argent WIR en monnaie légale ou en l'utilisant pour acheter des biens ne valent pas diminution de la contre-prestation.

214

#### c. En cas de recours au système des cartes de crédit et des cartes de clients :

En cas d'utilisation de cartes de crédit : le montant facturé à l'acquéreur. La commission retenue par l'organisation qui délivre les cartes de crédit (p. ex. American Express, Diner's Club, Eurocard/Mastercard, Visa, de même que des cartes de sociétés pétrolières qui donnent également le droit d'acquies de l'essence auprès de tiers indépendants [stations-service]) n'a pas valeur de diminution de la contre-prestation (ch. 394).

En cas d'utilisation de cartes de clients : le montant payé par le client au fournisseur de la prestation, après déduction d'un éventuel rabais accordé ultérieurement.

32 Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005



Pour la contre-prestation imposable dans le cadre d'un mandat de recouvrement, voir ch. 266 et concernant la cession ferme de créances, voir ch. 267 ss.

**d. En cas d'acceptation de papiers-valeurs en paiement : 215**

Le montant de la facture ainsi soldé, indépendamment de la valeur nominale ou du cours des papiers-valeurs et d'éventuels gains ou pertes ultérieurs au moment de la vente.

**e. En cas d'échange de biens : 216**

La valeur de chacun des biens est considérée comme contre-prestation pour l'autre bien.

**Exemple**

*A livre à B une automobile neuve valant Fr. 50'000.00 en échange d'un bateau à moteur de même valeur. A et B réalisent chacun une livraison. Tous deux doivent imposer la valeur du bien livré (l'automobile, respectivement le bateau à moteur), c'est-à-dire Fr. 50'000.00.*

217

La valeur déterminante du point de vue fiscal est fixée en fonction du prix qui serait exigé en cas de paiement comptant. Pour chaque échange de biens, il y a toujours lieu d'établir des pièces justificatives mentionnant la valeur des biens échangés ainsi que, dans la mesure où l'un des deux partenaires assujettis l'exige, les autres indications selon ch. 759 ss (v. aussi ch. 790 à 792). En outre, les échanges doivent toujours être régulièrement comptabilisés (v. ch. 936).

218

**f. En cas d'acceptation de biens en paiement (reprise) : 219**

Le montant soldé par l'opération. Cette partie de la contre-prestation globale se détermine selon le montant figurant dans la facture et le contrat (pour autant qu'il s'agisse d'un contrat écrit) pour les biens acceptés en paiement. Ce montant est également déterminant pour le calcul de l'impôt si le bien repris est revendu plus tard à un prix inférieur, ou n'est pas revendu du tout.

**La désignation exacte, dans le contrat et sur la facture, de l'objet accepté en paiement et du montant porté en compte à cet effet est donc indispensable, même en cas d'application de l'imposition de la marge (ch. 290 ss).**

220

Si, par contre, seul le montant à verser en espèces (soulte) est indiqué, c'est le prix de catalogue (respectivement le prix de vente affiché ou officiel) qui tient lieu de contre-prestation imposable. Dans ce cas, toute déduction d'impôt préalable pour le bien repris est exclue, même si celui-ci est fourni en paiement par un assujetti.

221

En ce qui concerne l'imposition de la marge, voir les ch. 290 ss ainsi que la brochure « Véhicules automobiles » et la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés ».

**222** Lorsque le prix du bien livré et la valeur du bien repris sont moins élevés sur la facture que dans le contrat de vente (la soulte restant identique), le calcul de l'impôt doit se faire sur la base du contrat de vente.

**223** Si, dans le contrat, seule la soulte est mentionnée, mais que, sur la facture, le prix de vente du nouveau bien (p. ex. prix de catalogue moins rabais ou prix net) et la valeur du bien repris sont indiqués et font ressortir la même soulte, on peut calculer l'impôt sur la base de la facture.

**224** Le rabais accordé en cas de reprise ne peut pas être supérieur à celui qui serait accordé à un tiers indépendant lors de la vente d'un même bien au comptant, sans reprise.

Des exemples de factures correspondant se trouvent sous ch. 788 ss et des directives concernant la comptabilisation en bonne et due forme, sous ch. 936.

**225** **g. En cas de réparation avec échange de biens :**

Le montant à payer par l'acquéreur (ch. 286 à 288).

**5. Font partie de la contre-prestation :**

**226** **a. Tous les frais** qui résultent de la prestation et que le fournisseur de la prestation facture à son client (séparément ou inclus dans le prix), tels que par exemple pour :

**227** – l'acquisition des biens (p. ex. fret, droits de douane, taxes de concession, droits de monopole, impôt sur les huiles minérales grevant le pétrole, surtaxe sur les carburants, taxe d'incitation sur les composés organiques volatils [COV ; v. aussi ch. 237], impôt sur le tabac, impôt sur les véhicules automobiles) ;

**228** – les dépenses en rapport avec les voyages, la restauration, l'hébergement, etc., même si elles sont survenues à l'étranger ;

**229** – l'entreposage des biens ;

**230** – le transport des biens chez le destinataire de la livraison (y compris RPLP) ainsi que l'assurance de ceux-ci (également les frais de port pour des transports qui, pour la Poste, sont exclus du champ de l'impôt au sens du ch. 581) ;

**231** – l'emballage ;

**232** – les suppléments pour petites quantités ou pour facturation.

### **Font en outre partie de la contre-prestation :**

- les commissions de toute sorte (p. ex. commission d’intermédiaire et de ducroire) que le fournisseur de la prestation verse à un tiers (p. ex. à une centrale de livraison) et qu’il transfère à ses clients à titre de facteur de coûts ; **233**
  - les commissions que retiennent les établissements de cartes de crédit ; **234**
  - les rétrocessions faites à des organisations d’acheteurs (p. ex. les services centraux de règlement, v. ch. 273) et les déductions effectuées par ces dernières pour des prestations de services dans le domaine de la publicité et de l’administration ; il est indifférent à cet égard que le fournisseur de la prestation reçoive la contre-prestation directement de son client ou de l’organisation d’acheteurs ; **235**
  - les droits d’auteur sur des supports audio et audiovisuels enregistrés ou non ; **236**
  - les taxes et contributions de droit public dont le paiement incombe au fournisseur de la prestation (p. ex. émoluments d’homologation que l’importateur de véhicules automobiles doit payer lui-même), à l’exception de la TVA due sur la prestation (ch. 249). Exceptions voir ch. 256. La taxe d’incitation sur les composés organiques volatils (COV) versée par le fournisseur à l’AFD fait également partie de la contre-prestation imposable (ch. 227). Si toutefois la COV n’est pas facturée par le fournisseur, parce que l’acquéreur est au bénéfice d’une autorisation d’acquiescer des COV temporairement non soumis à la taxe (procédure d’engagement formel), la COV ne fait pas partie de la contre-prestation imposable. **237**

En ce qui concerne le traitement fiscal de la COV en cas d’importation, il y a lieu de s’adresser à l’AFD ; sa page d’accueil ([www.douane.admin.ch](http://www.douane.admin.ch)) renseigne également à ce sujet ;
  - les frais pour l’élimination des déchets ou la décharge (concernant les vignettes d’élimination et les sacs poubelles incluant la taxe d’élimination, v. ch. 187 et 203) ; **238**
  - les frais de rappel. **239**
- b. Les frais, résultant en particulier de livraisons de biens ouvrés**, que le fournisseur de la prestation facture à son client - séparément ou en les incluant dans le prix de la livraison - tels que par exemple :
- frais de transport de tout genre, par exemple de personnes et de biens à destination ou en provenance du lieu d’ouvrage ; **241**

- 242 – frais de location ou amortissement des machines et autres installations nécessaires à l'exécution du travail ;
- 243 – frais d'outillage (v. aussi ch. 40 ss) ;
- 244 – frais de déplacement et de repas de son propre personnel, ainsi que toutes les autres indemnités qui lui sont versées, même si le paiement est fait directement par celui qui a commandé le travail ;
- 245 – débours pour la main-d'oeuvre que des tiers mettent à la disposition du fournisseur de la prestation ;
- 246 – frais engendrés par l'examen d'un bien en vue d'une réparation ou de travaux d'entretien ;
- 247 – honoraires payés par le fournisseur de la prestation à des tiers (architectes, ingénieurs, graphistes, conseillers en publicité, etc.) pour l'exécution de projets, plans, maquettes, calculs, travaux de développement, expertises, etc.

**248 c. Les suppléments de prix**

Les suppléments de prix convenus pour les paiements par acomptes, les intérêts et autres frais contractuels (p. ex. pour information, inscription au registre des pactes de réserve de propriété) qui sont facturés au client. Par contre, les intérêts moratoires au sens de l'article 104 CO ne font pas partie de la contre-prestation (ch. 255).

**6. Peuvent être déduits de la contre-prestation :**

- 249 a. La **TVA** due sur la prestation.
- 250 b. Le **prix d'achat**, dans le commerce de biens mobiliers usagés identifiables, **si l'impôt préalable sur ce prix d'achat n'a pas pu être déduit ou si le droit à la déduction n'a pas été exercé** (imposition de la marge, v. ch. 290 ss).
- 251 c. Les **rabais, escomptes, défauts, pertes** en cas de décompte établis d'après les contre-prestations convenues, ainsi que les **ristournes sur chiffre d'affaires** et autres **rabais accordés après coup aux clients** (ch. 803 à 806 et 930 à 934 ; en ce qui concerne les cessions fermes de créances, v. ch. 267 ss).
- 252 En cas de pertes, la déduction pourra être opérée au cours de la période fiscale durant laquelle le fournisseur a passé à perte la créance irrécouvrable.
- 253 d. Les **remboursements** effectués en cas d'**annulation de la prestation**. Une annulation de la prestation peut être admise notamment lorsque les

biens livrés sont repris en raison de nullité du contrat (art. 20 CO), d'annulation du contrat en raison d'un vice du consentement (art. 21, 23 ss, 28, 29 ss CO) ou de résiliation du contrat de vente (art. 208 CO), respectivement du contrat d'entreprise (art. 368 CO) en application des règles sur la garantie pour les défauts. L'annulation peut aussi porter sur une partie seulement de la prestation.

Il y a toujours annulation lorsque les biens sont rendus **dans un délai de 30 jours** suivant la livraison, pour autant que la totalité du prix soit mise en compte. Si ce délai est dépassé et s'il n'existe aucun motif de reprise au sens du ch. 253, il y a rachat. **254**

## **7. Ne font pas partie de la contre-prestation (énumération non exhaustive) :**

**a. les intérêts moratoires** que l'acquéreur de la prestation doit verser au fournisseur pour cause de paiement survenant tardivement, au-delà du terme fixé contractuellement, en vertu de l'article 104 CO, de même que les frais de poursuite ; **255**

**b. les contributions de droit public que le prestataire encaisse au nom et pour le compte de tiers** **256**

La condition est que le débiteur de la contribution soit non pas le fournisseur de la prestation, mais l'acquéreur de celle-ci. Cette contribution doit, en outre, être facturée séparément au destinataire. Pour plus de détails à ce sujet, voir les brochures « Avocats et notaires » et « Hôtellerie et restauration ».

### **Exemples**

*Les taxes perçues par l'Office de la circulation pour le contrôle officiel périodique des véhicules, ainsi que les taxes relatives aux permis de conduire, les émoluments d'autorisation et les taxes perçues par la police des constructions, les droits de mutation, les impôts successoraux, les taxes de séjour, les émoluments de visa.* **257**

Les frais de ports ne sont pas considérés comme des contributions de ce genre (ch. 230) ;

**c. les subventions et autres contributions des pouvoirs publics**, même lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations ; voir à ce sujet la notice « Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ». **258**

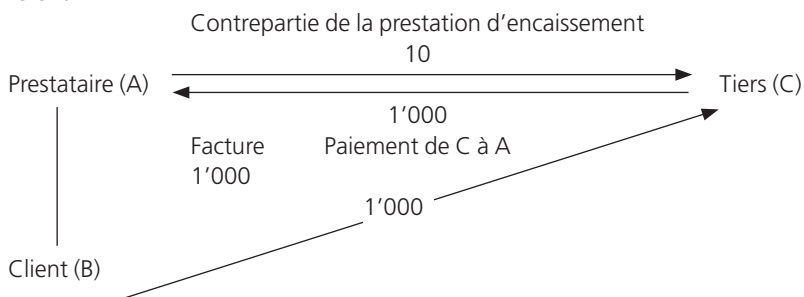
Les remboursements, les contributions et les aides financières pour livraisons de biens envoyés ou expédiés directement à l'étranger ne sont pas assimilés à des subventions ou contributions des pouvoirs publics, dans la mesure où l'exportation peut être prouvée (ch. 530 ss). Si, dans le cadre d'opérations en chaîne, de tels remboursements, contributions et aides financières pour livraisons à l'étranger ne sont pas versées à l'exportateur, **259**

mais aux fournisseurs de celui-ci, il y a lieu de tenir compte des indications figurant dans la notice « Lieu de la livraison de biens » ;

- 260** d. les **montants** que le fournisseur de la prestation devra restituer et **qui lui servent de garantie** (p. ex. dépôt, caution en matière de contrats de location) ainsi que les montants de consignes d’emballages (dépôt) facturés séparément au destinataire (ch. 355) ;
- 261** e. les **contributions de soutien à la recherche scientifique et au développement** versées notamment aux Hautes Ecoles ou à des institutions de recherche analogues, pour autant que celui qui verse la contribution n’ait pas de droit exclusif sur les résultats de la recherche. La mention nominative de celui qui verse la contribution, dans des communications relatives à la recherche ou au développement en cause, ne constitue pas une contre-prestation. Il est sans importance que le montant soit versé par les pouvoirs publics ou l’économie privée. Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Formation et recherche » ainsi que les ch. 79 ss ;
- 262** f. les **taxes cantonales**, comprises dans le prix des prestations et destinées à des **fonds pour l’approvisionnement en eau, le traitement des eaux usées ou la gestion des déchets**, dans la mesure où ces fonds versent des contributions aux établissements qui assurent l’approvisionnement en eau, le traitement des eaux usées ou la gestion des déchets (pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Collectivités publiques ») ;
- 263** g. les **dommages-intérêts** (pour plus de détails à ce sujet, v. ch. 403 ss et la notice « Prétentions en dommages-intérêts ») ;
- 264** h. les **paiements** dits « **no show** » (pour plus de détails à ce sujet, v. les brochures « Formation et recherche » et « Hôtellerie et restauration ») ;
- 265** i. les **dons** (prestations en espèces ou en nature) sans contrepartie du destinataire (ch. 412 ss).
- 266** 8. **Contre-prestation en cas de mandat d’encaissement**  
Lorsque le fournisseur de prestations (A) charge un tiers (C), par exemple une banque ou un bureau d’encaissement, de recouvrer sa créance et que **C doit fournir un décompte au fournisseur de prestations (A) pour chaque paiement du client (B)**, il y a simple prestation d’encaissement.

Le tiers (C) encaisse le paiement du débiteur (B) en tant que représentant direct du fournisseur de la prestation, le créancier (A)<sup>33</sup>. C ne supporte aucun risque de ducroire. Le prestataire (A) doit acquitter l’impôt sur le montant que le client (B) paie au tiers (C) (y compris des suppléments éventuels pour paie-

ments échelonnés, les intérêts contractuels et les valeurs mises en compte). La contrepartie de la prestation d'encaissement est en règle générale compensée avec la créance encaissée par le tiers (C) pour le compte du fournisseur de prestations (A). Le tiers (C) doit imposer la contrepartie de sa prestation d'encaissement et le prestataire (A) peut en principe déduire l'impôt préalable y afférent.



Sont imposables : Fr. 1'000.00 par A, avec droit de B de déduire l'impôt préalable

Sont imposables : Fr. 10.00 par C, avec droit de A de déduire l'impôt préalable

## 9. Contre-prestation en cas de cession ferme de créances

- a. Il y a cession ferme de créances à un tiers (C), par exemple à une banque, à un institut de financement ou à une société de factoring, lorsque le prestataire (A) **267**
- procède de manière écrite à la cession globale ou partielle de sa créance au tiers (C) (art. 164 ss CO) ;
  - reçoit la contrepartie de la cession de créance de C, indépendamment du paiement et
  - n'établit pas de décompte pour chaque paiement individuel du client (B), mais encaisse ces paiements pour son propre compte.

Il est sans importance que le tiers (C) prenne ou non à sa charge le risque de ducroire (ch. 269) et, s'il le prend, dans quelle mesure il le fait. De même il ne joue aucun rôle que le tiers (C) renseigne ou non le fournisseur de prestations (A) sur la rentrée ultérieure des paiements (p. ex. à titre d'information sur la solvabilité du client [B]).

- b. En cas de cession de ce genre, la contre-prestation comprend la totalité du montant que le client (B) doit payer au tiers (C) conformément à l'accord contractuel passé avec le fournisseur de prestations (A) (donc y compris les suppléments éventuels pour paiements échelonnés, intérêts contractuels et valeurs mises en compte). La facture du fournisseur de prestations (A) doit mentionner le montant en question et, sur demande, **268**

la TVA (ch. 754 ss), au cas où le client (B) serait pour sa part assujetti et autorisé à déduire l'impôt préalable (ch. 816 ss).

En ce qui concerne le moment de l'imposition du chiffre d'affaires par le fournisseur de prestations (A) et de la déduction de l'impôt préalable par le client (B) en cas de cession ferme de créances avec paiements périodiques, voir le ch. 801.

Si le fournisseur de prestations (A) n'établit aucune facture au client (B) et que la facturation est effectuée par le tiers (C) en son propre nom, le client (B) n'est pas autorisé à déduire l'impôt préalable.

## 269

Lorsque le tiers (C) rétrocède totalement ou partiellement une créance au fournisseur de prestations (A) pour cause d'insolvabilité manifeste du client (B), il y a annulation de la cession. Le fournisseur de prestations (A) peut déduire dans son décompte TVA, à titre de diminution de la contre-prestation, le montant que le client (B) n'a pas payé (ch. 251). Pour le client (B) assujetti, il en résulte une réduction correspondante de sa déduction de l'impôt préalable (ch. 854). Les frais que le tiers (C) facture éventuellement au fournisseur de prestations (A) ne valent pas, chez ce dernier, diminution de la contre-prestation.

## 270

Le prestataire (A) peut traiter les **escomptes**, que le client (B) déduit en cas de cessions ferme de créances, comme des diminutions de la contre-prestation, pour autant que les conditions suivantes soient remplies cumulativement :

- le contrat conclu avec le tiers (C) prévoit le remboursement des escomptes déduits ;
- le tiers (C) communique, par écrit, les escomptes déduits au prestataire (A).<sup>34</sup>

Si, lors du paiement au tiers (C), le client (B) procède à une déduction pour cause de défauts constatés et le tiers (C) rétrocède le montant correspondant au fournisseur de prestations (A), A ne peut procéder, dans son décompte TVA, à une déduction pour cause de diminution de la contre-prestation, que s'il remet au client (B) une note de crédit libellée au nom de ce dernier (ch. 804). Il en va de même lorsque le fournisseur de prestations (A) octroie après coup au client (B) une ristourne sur le chiffre d'affaires. Cependant, indépendamment du fait que le client (B) assujetti reçoive ou non une telle note de crédit, celui-ci doit corriger en conséquence dans son décompte TVA la déduction de l'impôt préalable (ch. 854 et 855).



En ce qui concerne le traitement fiscal et la comptabilisation de ventes à tempérament ou de contrats de financement avec cession à un établissement de financement, voir la brochure « Véhicules automobiles » et la notice « Comptabilisation lors de contrats de vente par acomptes et de contrats de financement avec cession à un institut de financement ».

- c.** Les créances cédées au tiers (C), représentent chez celui-ci une opération dans le domaine du marché monétaire et des capitaux, c'est-à-dire une opération avec créances d'argent exclue du champ de l'impôt selon ch. 639. **271**

(C) n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses y afférentes (p. ex. équipements de bureau, installations informatiques, matériel ; ch. 843).

Ce n'est pas le montant (« commission »/marge) qui lui reste lors de cette opération qui est considéré comme chiffre d'affaires pour le tiers (C), mais la totalité de la contre-prestation que le client (B) doit payer.

Des frais éventuels, contenus dans la marge, pour prestations publicitaires qui servent le cas échéant également au fournisseur de prestations (A) ou au client (B), sont considérés comme des facteurs de coût pour l'opération exclue du champ de l'impôt et ne donnent par conséquent pas non plus droit à la déduction de l'impôt préalable.

Sont en outre exclus du champ de l'impôt pour le tiers (C) les frais éventuels facturés au fournisseur de prestations (A) en rapport avec la rétrocession de créances (ch. 269). **272**

Les explications données ci-devant s'appliquent en principe aussi lorsque (C) est par exemple le **service central de règlement** d'une organisation de fournisseurs ou d'acquéreurs. **273**

Si (C) est assujéti, il devra en outre tenir compte des indications suivantes : Si (C) a passé avec (A) un accord écrit sur les prestations publicitaires, décrites avec précision, qui doivent être fournies pour le compte de (A) et si la contre-prestation que (A) doit payer à cet effet est stipulée dans le contrat et indiquée séparément sur la facture de (C) ou la note de crédit de (A), il y a chez (C) prestation indépendante fournie à (A), en ce qui concerne la publicité. (C) imposera cette prestation indépendante au taux normal. (A) a droit à la déduction de l'impôt préalable. **274**

Si, pour les ristournes sur des chiffre d'affaires provenant de livraisons à (B) (ch. 270), (A) n'établit pas de note de crédit à (B) mais à (C), (A) ne peut pas faire valoir une diminution de la contre-prestation pour les livraisons qu'il a effectuées à (B). Le montant de ce crédit vaut, chez (A), réduction **275**

de la contre-prestation de cession de créance versée par (C) et exclue du champ de l'impôt (ch. 271). Si (C) transmet la totalité ou une partie d'une telle ristourne à (B), (B) doit soumettre à l'impôt au taux normal le montant qui lui a été crédité et qui vaut alors contre-prestation pour une prestation fournie à (C) (participation au service central de règlement) sans droit à la déduction de l'impôt préalable chez (C).

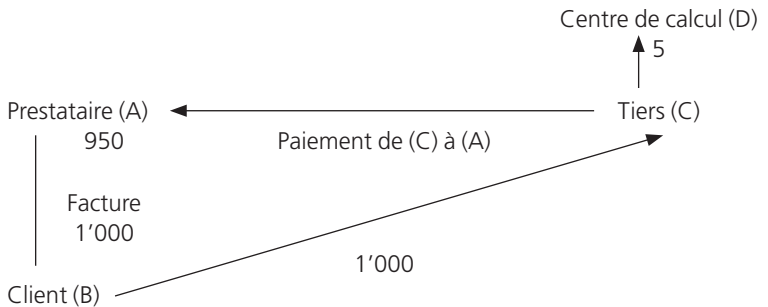
276

Si (A) effectue des livraisons à (B) et à (C), il doit établir des notes de crédit séparées pour les ristournes accordées à ces deux acquéreurs. Les ristournes octroyées pour les livraisons à (C) valent, chez (A), diminution de la contre-prestation, avec réduction correspondante de la déduction de l'impôt préalable chez (C). En ce qui concerne les ristournes pour les livraisons à (B), voir ch. 275. Cela vaut également, par analogie, pour les ristournes que (C) de son côté accorde à (B), pour les livraisons que (C) fournit en son propre nom à (B).

277

- d. Si le tiers (C) fait exécuter le traitement des données (facturation et comptabilité) ainsi que d'autres prestations éventuelles (p. ex. conseil, service d'information) par un centre de calcul (D) qu'il a mandaté, sans toutefois lui céder à son tour la créance, ou si (D) met à la disposition de (C) des installations et du personnel à titre onéreux, le centre (D) effectue pour le tiers (C) une prestation imposable au taux normal (ch. 74 et 101 ss). Le montant que le centre de calcul (D) reçoit du tiers (C) constitue une contre-prestation imposable. Ces dépenses ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable chez (C).

278



Sont imposables : Fr. 1'000.00 par (A), avec droit à la déduction de l'impôt préalable chez (B).

Sont imposables : Fr. 5.00 par (D), sans droit à la déduction de l'impôt préalable chez (C).

Sont exclus du champ de l'impôt : Fr. 1'000.00 chez (C).

## 10. Opérations « sale and lease back »

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

278a

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

## 11. Contre-prestation en cas de paiement par un tiers

**a. Font en principe également partie de la contre-prestation** les paiements qu'un tiers fait au fournisseur de prestations en lieu et place de l'acquéreur, en vue de l'extinction de sa créance (p. ex. lorsque l'acquéreur demande à l'un de ses débiteurs de faire son paiement non pas à lui-même, mais directement au fournisseur de prestations, ou encore lorsqu'un tiers se déclare prêt, ou s'engage, à payer en totalité ou en partie la créance du fournisseur de prestations).

279

En outre, font également partie de la contre-prestation les versements que l'assujetti reçoit de tiers pour lui permettre de servir de manière générale ses clients à des prix plus avantageux (v. également ch. 284). Tel est le cas lorsque ces versements se trouvent en relation avec des prestations déterminées (p. ex. pour la réduction du prix du fromage dans le commerce de détail par une organisation de droit privé ; v. également ch. 410) et ne représentent pas un don (ch. 412 ss).

Les tiers n'ont pas droit à la déduction de l'impôt préalable sur de tels versements.

**b. Ne font pas partie de la contre-prestation** les paiements suivants effectués par des tiers au fournisseur de la prestation :

280

- les subventions et autres contributions des pouvoirs publics, même lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations. Pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Subventions et autres contributions des pouvoirs publics » et le ch. 407 ss ; des exceptions sont traitées sous ch. 259 ;

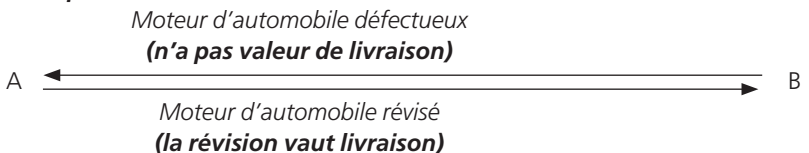
281

- 282 – les dons (prestations en espèces ou en nature) sans aucune contrepartie du destinataire (ch. 412 ss).
- 283 **De tels versements de tiers entraînent cependant une réduction correspondante de la déduction de l'impôt préalable (ch. 850 et 851).**
- 284 c. **Les versements** que l'assujetti (B) reçoit **du fournisseur direct** (A) (p. ex. fabricant ou importateur) pour lui permettre de servir ses clients à des prix plus avantageux représentent un rabais. Concernant le traitement fiscal de tels paiements, de ristournes sur le chiffre d'affaires et d'autres rabais voir ch. 251 pour ce qui concerne (A), respectivement ch. 854 ss pour ce qui concerne (B).
- 285 **Les versements reçus de tiers** (p. ex. fabricant ou importateur), dans le cadre de mesures de promotion des ventes, pour des prestations de services fournies lors de campagnes publicitaires (p. ex. annonces, participation aux frais d'un stand de foire) sont toujours à imposer au taux normal. Il est sans importance que de tels versements permettent également à l'assujetti de servir ses clients à des prix plus avantageux. Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Commerce de détail ». En ce qui concerne la déduction de l'impôt préalable chez les tiers, voir ch. 816 ss.
- D'autres particularités concernant notamment les programmes de fidélisation des clients, tels que les primes de fidélité, sont également traitées dans la brochure « Commerce de détail ».

## 12. Contre-prestation en cas de réparations avec échange de biens

- 286 Il y a réparation avec échange de biens lorsque le client remet une matière usagée ou un bien défectueux ou usagé pour le réparer ou le transformer et que - par exemple pour une question de temps -, en lieu et place du bien fabriqué avec ladite matière ou du bien à réparer, un bien semblable, révisé, lui est livré ou est monté. Pour autant que, en pareil cas, seul le coût de la mise en état soit facturé, il y a simple livraison au client et non pas - pour ce qui a trait au bien repris - livraison de la part du client. Seule la contre-prestation reçue doit être imposée dans ce cas et pas la valeur du bien qui a été remis. Il n'y a réparation avec échange de biens que si la contre-prestation pour la prestation de réparation est calculée comme pour un travail à façon, indépendamment du prix du marché du bien remis par le client et du bien livré par le fournisseur.

### 287 Exemple



*A reçoit de B un moteur d'automobile défectueux à réparer. Au lieu de le réparer, A livre un moteur du même genre déjà révisé (échange standard) et s'approprie le moteur défectueux. Si A ne facture que le prix de la révision de moteur (coût effectif de la réparation ou montant forfaitaire), il n'y a pas pour lui acceptation d'un bien en paiement au sens des ch. 219 ss. Il n'a dès lors à imposer que le montant facturé.*

Autres cas de réparations avec échange de biens :

288

#### **Remise de B à A**

- modules défectueux, p. ex.  
pour appareils électroniques
- extincteurs défectueux ou vides
- cartouches de toner vides ou  
cassettes de rubans encreurs  
épuisés

#### **Livraison de A à B**

- modules réparés
- extincteurs révisés
- cartouches ou cassettes  
régénérées

### **13. Livraisons de remplacement, travaux de garantie, « services gratuits »**

289

Si, par exemple en cas de défauts, l'assujetti est légalement (art. 206 ou 368 CO) ou contractuellement tenu envers l'acquéreur de remplacer le bien livré sans contre-prestation supplémentaire ou de le réparer à ses propres frais, l'exécution de cette prestation de remplacement ou de ce travail de garantie constitue une livraison imposable, pour laquelle il n'est cependant dû aucune TVA supplémentaire (la TVA a été payée lors de l'imposition de la contre-prestation relative à la livraison initiale). Il en va de même pour ce que l'on nomme le « service gratuit » (p. ex. pour les automobiles) qui a été convenu dans le contrat d'achat.

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

Par contre, si le garant reçoit d'un tiers, par exemple de son fournisseur, une bonification pour l'accomplissement de la prestation de garantie, une livraison est faite à ce tiers et la contre-prestation y afférente est soumise à la TVA.

Les importateurs généraux ne doivent pas imposer les bonifications qui leur sont octroyées par le fabricant étranger pour les travaux de garantie et les travaux réputés de garantie étendue, parce que ces contre-prestations ne sont pas versées en échange d'une prestation, mais représentent uniquement un remboursement de frais (à caractère de dommages-intérêts). Cette pratique est uniquement réservée aux **importateurs généraux** et n'est pas applicable dans le cas de commerçants important directement.<sup>35</sup>

#### 14. Contre-prestation dans le commerce de biens mobiliers usagés identifiables

(Des informations à ce sujet figurent dans la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés » ainsi que dans la brochure « Véhicules automobiles »)

- 290** Les assujettis qui ont acquis un bien mobilier usagé identifiable (les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités sont assimilées à des biens mobiliers usagés identifiables) en vue de le revendre peuvent, pour calculer la TVA sur la vente, déduire le prix d'achat de ce bien de son prix de vente, à condition qu'ils n'aient pas eu le droit de déduire l'impôt préalable sur le prix d'achat ou qu'elles n'aient pas exercé ce droit. Si le bien a été importé, ce n'est pas le prix d'achat, mais la valeur sur laquelle a été prélevée la TVA à l'importation, majorée de cette TVA à l'importation, qu'il y lieu de déduire du prix de vente.
- 291** Est considéré comme revendeur quiconque agit pour son propre compte ou sur la base d'un contrat de commission pour le compte d'un tiers.
- 292** Pour de plus amples informations, par exemple pour savoir à quels biens spécifiques s'applique l'imposition de la marge, comment procéder si les biens concernés ont été acquis à un prix global et quelles sont les simplifications prévues (facilités pour les assujettis dont le chiffre d'affaires imposable ne dépasse pas 500 000 francs par an et qui réalisent principalement des opérations pour lesquelles l'imposition de la marge est autorisée), on se référera à la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés » ainsi qu'à la brochure « Véhicules automobiles ».
- 293** Lors de l'application de l'imposition de la marge il y a lieu, en matière de comptabilité et de facturation, d'observer les conditions mentionnées dans les brochures précitées, à savoir **en particulier que les contrats, factures, quittances, notes de crédit ou documents analogues ne doivent faire aucune mention de la TVA.**

#### 15. Contre-prestation en cas d'aliénation, après usage, de biens d'investissement et de moyens d'exploitation

- 294** Lors de la vente, après utilisation, de biens d'investissement et de moyens d'exploitation ayant donné **droit, en totalité ou en partie, à la déduction de l'impôt préalable**, il y a lieu de faire les distinctions suivantes :
- 295** En cas d'aliénation de **biens immobiliers**, c'est-à-dire d'immeubles, de parts d'immeubles ou de terrains, y compris les accessoires selon l'article 644 CC, l'impôt de prestations à soi-même est dû (v. ch. 428 ss et la brochure « Prestations à soi-même »). Celui-ci sera calculé, selon le ch. 478, sur la valeur vénale (sans la valeur du sol), mais au plus sur le montant des dépenses qui avaient alors donné droit à la déduction de l'impôt préalable. La TVA ne doit pas figurer sur l'acte de vente.

En ce qui concerne l'option en cas d'aliénation de biens immobiliers, voir ch. 683 ss et les brochures « Industrie du bâtiment » et « Administration, location et vente d'immeubles ».

Pour plus d'informations concernant l'aliénation de biens immobiliers avec procédure de déclaration, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles » ainsi que la notice « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration ».

Pour les **biens meubles**, la totalité du produit de la vente doit être imposée et la TVA peut être facturée de manière apparente. L'imposition de la marge ne peut pas être appliquée du fait que les biens n'avaient pas été acquis en vue de la revente. **296**

#### **Exception :**

Il n'est en revanche pas dû d'impôt de livraison ni d'impôt de prestation à soi-même sur la vente de biens d'investissement et de moyens d'exploitation, lorsque ceux-ci ont été utilisés exclusivement pour des opérations exclues de la TVA (ch. 580 ss) et dont l'acquisition n'a par conséquent pas donné droit à la déduction de l'impôt préalable. **297**

### **16. Contre-prestation dans la branche de l'hôtellerie et de la restauration**

Le service, qu'il soit facturé ouvertement ou qu'il soit compris dans le prix, fait partie de la contre-prestation. En revanche, le pourboire que les hôtes remettent librement au personnel et que ce dernier n'est pas tenu de reverser à son employeur ne doit pas être imposé. **298**

En cas d'arrangements vendus par des agences de voyages, offices du tourisme, etc., agissant en leur propre nom, l'hôtelier/restaurateur ne doit imposer que le montant qu'il reçoit de l'agence de voyages, de l'office du tourisme, etc., pour sa prestation d'hôtellerie et de restauration, après déduction de la commission. Si par contre, de tels arrangements sont fournis par un tiers agissant au nom de l'hôtelier (p. ex. agence de voyage, office du tourisme), l'hôtelier imposera la totalité de la contre-prestation due par le client, sans déduction de la commission revenant à l'intermédiaire (ch. 233). **299**

### **17. Base de calcul de la TVA sur la subsistance du personnel, de l'exploitant (propriétaire ou locataire) et des membres de sa famille, dans l'industrie hôtelière et de la restauration**

**a.** Pour le personnel, y compris les membres de la famille du propriétaire d'une entreprise en raison individuelle travaillant dans l'exploitation : **300**  
L'assujetti est redevable de la TVA (au taux normal) sur la contre-prestation effectivement payée par le personnel ou sur celle qui est compensée avec le salaire versé. La TVA à payer doit toutefois correspondre au minimum à l'impôt qui serait dû au titre d'une prestation à soi-même (v. ch. 432 et la brochure « Hôtellerie et restauration »).

Lorsqu'un montant est payé, c'est le montant de la retenue effective opérée sur le salaire qui est déterminant et non pas celui mentionné sur le certificat de salaire.<sup>36</sup>

S'agissant d'associés de sociétés de personnes et de propriétaires de personnes morales (personnel intéressé de manière déterminante à l'entreprise au sens du ch. 433), la TVA sera calculée au taux normal sur le prix qui serait facturé à un tiers indépendant. Si le montant perçu pour la subsistance est compensé avec le salaire versé, on se basera sur la contre-prestation convenue dans le contrat de travail. Si aucun montant n'a été prévu ou si la contre-prestation demandée ou convenue est inférieure au prix qui serait facturé à un tiers indépendant, l'imposition s'opérera sur la base de ce prix.

- 301**      **b.** Pour le propriétaire d'une entreprise en raison individuelle et les membres de sa famille ne travaillant pas dans l'exploitation :  
L'impôt à acquitter est celui frappant les prestations à soi-même, calculé sur le prix d'acquisition des marchandises utilisées pour la subsistance, ainsi que sur celui des boissons et tabacs consommés et cela au taux réduit ou au taux normal, selon le bien. L'impôt de prestation à soi-même est en outre dû, au taux normal, sur la valeur locative calculée habituellement sur les biens d'investissement et les moyens d'exploitation mis en oeuvre pour la préparation de ces denrées alimentaires et boissons.
- 302**      Pour faciliter ces calculs, il est possible d'appliquer des **forfaits** et de renoncer ainsi au calcul effectif ; voir à ce sujet la notice « Simplifications de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».

## 18. Prestations au personnel

- 303**      **Ventes au personnel (personnel sans participation déterminante à l'entreprise, c.-à-d. n'ayant pas plus de 20% des voix)**  
La TVA se calcule en principe sur la totalité de la contre-prestation. Lorsque le montant payé est inférieur aux bases de calcul mentionnées ci-après, représentant un montant minimum, ces dernières seront appliquées.
- 304**      **a. Pour les biens achetés :**
- biens mobiliers neufs : prix d'achat (y compris les frais de transport jusqu'au domicile de l'entreprise, les frais de douane et les autres frais d'acquisition). Voir également ch. 473 ss ;
- 305**      – biens mobiliers ayant déjà été utilisés dans l'exploitation : valeur résiduelle de ces biens. Voir également ch. 476 ss.

<sup>36</sup> Précision de la pratique



**Exemple**

*La direction d'une grande menuiserie offre à ses employés la possibilité d'effectuer, par le biais de l'entreprise, des achats de produits dont elle ne fait pas le commerce, comme par exemple des machines à café. Le personnel peut ainsi profiter d'un rabais d'entreprise.*

*Base de calcul minimum : prix de revient d'achat.*

**b. Pour les biens de propre fabrication :**

– biens mobiliers neufs : prix d'achat des composants, plus la valeur de location - calculée commercialement - des biens d'investissement et moyens d'exploitation mis en œuvre pour la fabrication, c'est-à-dire pour l'utilisation de l'infrastructure. Au sens d'une simplification, on peut calculer le prix de location pour l'utilisation de l'infrastructure en augmentant le prix d'achat de 10%. Pour plus de détails à ce sujet, voir ch. 473 ss et la brochure « Prestations à soi-même »;

307

– biens mobiliers ayant déjà été utilisés dans l'exploitation : valeur résiduelle des composants, plus une valeur de location - calculée commercialement - sur les biens d'investissement et moyens d'exploitation mis en œuvre pour la fabrication, c'est-à-dire pour l'utilisation de l'infrastructure. Au sens d'une simplification, on peut calculer le prix de location pour l'utilisation de l'infrastructure par un supplément de 10% du prix d'achat. Pour plus de détails à ce sujet, voir ch. 476 ss et la brochure « Prestations à soi-même ».

308

**Exemple**

*Les employés d'une fabrique de montres ont la possibilité d'acquérir à des conditions préférentielles des montres faisant partie de l'assortiment de la fabrique.*

*Base de calcul minimum : prix de revient des éléments les composant, plus 10% pour utilisation de l'infrastructure.*

309

**c. Pour des biens immobiliers (neufs et usagés), voir ch. 478**

310

**d. Pour des prestations de services acquises de tiers :**

Valeur des prestations de services non (encore) utilisées (v. brochure « Changements d'affectation »). Ainsi, par exemple, pour des prestations de services qui n'ont pas été utilisées par l'assujetti, la base de calcul est le prix d'achat.

311

Si le montant payé par le personnel est supérieur aux valeurs indiquées ci-dessus, l'impôt sera calculé en fonction du montant encaissé (100%).

312

Pour les ventes au personnel intéressé de manière déterminante à l'entreprise (c.-à-d. ayant une participation de plus de 20% des voix), la contre-prestation est le prix qui serait facturé à un tiers indépendant (ch. 433).

## 19. Subsistance du personnel dans des entreprises qui ne sont pas de la branche de la restauration

### a. Restaurant du personnel

313

#### – Restaurant du personnel exploité par l'entreprise elle-même

Les recettes provenant du restaurant du personnel doivent toujours être imposées au taux normal. L'assujetti est toutefois redevable, au minimum, de l'impôt qui serait dû au titre d'une prestation à soi-même (ch. 428 ss).

#### Calcul de l'impôt qui serait dû au titre d'une prestation à soi-même

- dépenses pour aliments et boissons (sans TVA) ;
- valeur locative de l'infrastructure ;<sup>37</sup>
- TVA au taux normal sur le total de ces montants.

Ce calcul (contrôle) est à entreprendre une fois par année. Si la TVA calculée sur la base de ce qui précède représente un montant supérieur à la TVA sur les recettes effectivement réalisées, la différence doit être déclarée dans le prochain décompte TVA et imposée au taux normal.

La TVA grevant les dépenses précitées peut être entièrement déduite au titre de l'impôt préalable, pour autant que les factures des fournisseurs de prestations contiennent toutes les indications mentionnées aux ch. 759 ss.

#### Cas particulier :

Si des **tiers** sont également servis au restaurant du personnel et qu'ils paient un prix plus élevé que le personnel, les recettes qui en résultent doivent être enregistrées séparément et imposées dans leur intégralité. Les dépenses afférentes à cette part de chiffre d'affaires (qui peuvent p. ex. être calculées par estimation sur la base du chiffre d'affaires réalisé), ainsi que la part de chiffre d'affaires correspondante, peuvent ne pas être prises en compte lors du contrôle de l'impôt sur la subsistance du personnel mentionné plus haut.

314

#### – Restaurant du personnel exploité par un tiers

En principe, l'**infrastructure** est mise « gratuitement » à la disposition de l'exploitant du restaurant du personnel. Il s'agit là d'une **mise à dis-**

37 La valeur locative pour l'utilisation de l'infrastructure peut être calculée par approximation à 30% des dépenses pour les aliments et boissons. Si les repas sont livrés prêts et que, de plus, l'assujetti n'a pas de cuisine, le supplément calculé par approximation s'élève à 15%. Par contre, s'il y a une cuisine, la valeur locative doit être calculée à 30%.

**position d'immeuble**, à titre onéreux, **exclue du champ de l'impôt** (sans droit à la déduction de l'impôt préalable). Le bailleur (mandant) a toutefois la possibilité de demander l'option (ch. 683 ss).

L'**exploitant du restaurant du personnel** imposera les recettes suivantes au taux normal :

- recettes du restaurant du personnel ;
- couverture de déficit par le mandant ;
- valeur locative de l'infrastructure mise à disposition, y compris les frais accessoires, pour autant qu'aucune facture ne soit établie à cet effet.<sup>38</sup>

L'exploitant du restaurant peut déduire l'impôt préalable grevant la location de l'infrastructure, si le bailleur (mandant) a opté pour la location et que la facture contient toutes les indications mentionnées aux ch. 759 ss.

Si l'exploitant du restaurant facture au mandant une contre-prestation pour l'exploitation du restaurant du personnel (qu'il s'agisse d'un montant destiné à la couverture de déficit ou d'une participation aux frais d'exploitation), le mandant n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable sur ces dépenses.

314a

#### **b. Subsistance à la table familiale**

En ce qui concerne le calcul par approximation de la TVA sur les prélèvements en nature, on se référera à la notice « Simplifications de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».

315

Les assujettis qui ne veulent pas appliquer les simplifications décrites dans la notice précitée imposeront ces recettes selon la méthode effective. Dans ce cas, ils devront opérer les enregistrements qui conviennent, lesquels seront facilement vérifiables.

#### **c. Automates à boissons / automates à aliments**

##### **– Automates exploités par l'entreprise elle-même**

Les recettes provenant des automates seront imposées au taux normal lorsque les automates sont placés dans un endroit où il y a possibilité de consommer sur place, tandis qu'elles seront imposées au taux réduit si les automates sont placés dans un endroit où il n'y a pas possibilité de consommer sur place. L'assujetti est toutefois redevable, au mi-

316

<sup>38</sup> La valeur locative pour l'utilisation de l'infrastructure peut être calculée par approximation à 30% des dépenses pour les aliments et boissons. Si les repas sont livrés prêts et que, de plus, l'assujetti n'a pas de cuisine, le supplément calculé par approximation s'élève à 15%. Par contre, s'il y a une cuisine, la valeur locative doit être calculée à 30%.

nimum, de l'impôt qui serait dû au titre d'une prestation à soi-même (ch. 428 ss).

Lorsqu'il existe des installations pour la consommation sur place, les exploitants d'automates à boissons / à aliments ont la possibilité de déclarer forfaitairement leurs prestations de la restauration imposables au taux normal, pour autant qu'ils n'aient **pas à disposition plus de 20 places assises ou places debout** (ch. 151). Cette règle est applicable pour tous les genres d'automates à boissons / à aliments, à l'exception de ceux qui sont placés dans des exploitations de l'hôtellerie (y. c. les minibars), ainsi que de la restauration, dans des cafétérias, des locaux de détente ou de pause d'entreprises de services ou de fabriques, comprenant plus de 20 places assises ou places debout.

Le forfait s'applique de la manière suivante :

Dans un premier temps, les chiffres d'affaires provenant de la vente dans les automates à boissons / à aliments, de boissons alcooliques, produits pour fumeurs, etc., qui sont toujours imposables au taux normal, seront déterminés sur la base d'un coefficient de majoration et imposés. A cet effet, les achats de marchandises correspondants seront enregistrés sur des comptes séparés. Les chiffres d'affaires déterminés de cette manière seront, dans un deuxième temps, portés en déduction du chiffre d'affaires global résultant des ventes dans les automates. Le chiffre d'affaires restant sera imposé à raison de 50% au taux normal et 50% au taux réduit.<sup>39</sup>

### 317

#### **Calcul de l'impôt qui serait dû au titre d'une prestation à soi-même :**

- dépenses pour achats de café, thé, soupes, gobelets, cuillères en plastique, etc. (sans TVA) ;
- valeur locative de l'infrastructure et frais généraux (emplacement, automate, électricité, eau, entretien/réparation de l'automate, etc.)<sup>40</sup> ;
- s'il y a possibilité de consommer sur place, le taux normal doit être appliqué au total de ces montants, également en cas de prestation à soi-même ; s'il n'y a pas de possibilité de consommer sur place, c'est le taux réduit qui s'applique.

<sup>39</sup> Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007

<sup>40</sup> Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008 ; le supplément pour la valeur locative de l'infrastructure et les frais généraux peut être calculé par approximation à **75% des dépenses** pour achats des marchandises.

Ce calcul est à entreprendre une fois par année. Si la TVA calculée sur la base de ce qui précède représente un montant supérieur à la TVA sur les recettes effectivement réalisées, la différence doit être déclarée dans le prochain décompte TVA et imposée au taux correspondant.

La TVA grevant les dépenses précitées peut être entièrement déduite au titre de l'impôt préalable, pour autant que les factures des fournisseurs de prestations contiennent toutes les indications mentionnées aux ch. 759 ss.

### **Cas particulier :**

Si le personnel peut se procurer **gratuitement** les aliments et les boissons aux automates mais qu'il n'a **pas droit** à une telle prestation (p. ex. l'employeur prend en charge, à bien plaisir, la subsistance pour les pauses ; ch. 432) et qu'**il n'y a aucune possibilité de consommer sur place**, l'assujetti n'appliquera pas, pour l'imposition, les règles mentionnées ci-devant. En pareil cas il suffit de renoncer à la déduction de l'impôt préalable sur ces dépenses (dépenses pour les marchandises, dépenses en rapport avec les automates et les locaux, eau, électricité).

318

#### – **Automates exploités par un tiers**

En règle générale, l'infrastructure (emplacement, installations éventuelles pour consommer, eau, électricité, etc.) est mise « gratuitement » à la disposition de l'exploitant d'automates. La mise à disposition d'un emplacement, avec ou sans installations pour consommer, constitue la **cession d'un droit**, qui doit être imposée **au taux normal** (base de calcul : la valeur locative). L'eau, l'électricité, etc., sont des **prestations accessoires** à la cession du droit, qui sont également à imposer **au taux normal**. Ces dépenses donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. Si le propriétaire de l'emplacement renonce à facturer les coûts de l'infrastructure, il y a lieu d'appliquer les dispositions du ch. 321a.

319

Si l'exploitant d'automates facture au propriétaire de l'emplacement une contre-prestation pour l'exploitation de l'automate (qu'il s'agisse d'une contribution ou de frais d'exploitation), le propriétaire de l'emplacement n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable sur ces dépenses.

320

**L'exploitant d'automates** imposera les recettes suivantes au taux normal si les automates sont placés à un endroit où il y a la possibilité de consommer sur place, au taux réduit si les automates sont placés à un endroit sans possibilité de consommer sur place (v. ch. 316 en ce qui concerne la répartition des taux de l'impôt) :

321

- recettes provenant des automates ;
- contributions éventuelles ;
- valeur locative de l'emplacement, y compris l'eau, l'électricité, etc. (ch. 319), dans la mesure où il n'est pas établi de facture à ce sujet.<sup>41</sup>

L'exploitant d'automates peut déduire l'impôt préalable sur la location de l'infrastructure, pour autant que la facture contienne toutes les indications mentionnées aux ch. 759 ss.

### 321a

Dans le sens d'un calcul par approximation, les exploitants d'automates pour le domaine privé (« private vending » ; automates de ravitaillement placés dans des entreprises, des hôpitaux, etc.)<sup>42</sup> ont la possibilité de déclarer dans leurs décomptes un **montant forfaitaire de 40 francs de TVA par année** et par automate. Dans ce cas, l'entreprise dans laquelle sont placés les automates ne facture pas à l'exploitant d'automates les coûts d'infrastructure selon ch. 319.

Les exploitants d'automates peuvent de leur côté facturer aux entreprises 40 francs par automate et par année. Les entreprises ne peuvent cependant pas procéder à une déduction de l'impôt préalable à hauteur de ce montant, car ces 40 francs représentent la TVA prélevée sur les coûts supplémentaires, lesquels ne sont pas refacturés au consommateur (complément de prix).<sup>43</sup>

### 322

#### d. Restauration gratuite de clients

Si des clients (ou des clients potentiels) se restaurent gratuitement au restaurant du personnel ou consomment gratuitement à des automates à boissons/aliments, les dépenses correspondantes doivent être imputées aux frais généraux et les dépenses pour le restaurant du personnel ou pour les automates à boissons/aliments portées au crédit du compte.

L'impôt préalable sur ces dépenses peut être déduit dans le cadre des dispositions des ch. 816 ss. Il y a lieu de réduire de 50% la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses pour les aliments et les boissons.

En ce qui concerne la restauration de certains groupes de personne (prélèvements maison) dans d'autres établissements de la restauration, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».

41 **Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008** ; si les frais pour l'utilisation de l'infrastructure ne sont pas facturés selon ch. 319 ou ne sont pas facturés à un prix conforme aux lois du marché, la valeur locative peut être calculée par approximation à **10% des recettes** (recettes des automates et contributions éventuelles).

42 Ceci ne s'applique pas pour les automates de ravitaillement du domaine public (« public vending »), c'est-à-dire les automates de ravitaillement placés dans les gares, stations-service, etc.

43 **Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008**

## 20. Pourboires chez les coiffeurs, au restaurant, etc.

Le service que doit acquitter le client, qu'il soit compris dans le prix des prestations ou des consommations ou qu'il soit facturé séparément, fait toujours partie de la contre-prestation imposable, même s'il est payé directement au personnel. Par contre, les pourboires supplémentaires que le client donne librement au personnel et que celui-ci ne doit pas remettre à l'employeur, ne sont pas imposables.

323

## 21. Honoraires et autres

Les honoraires, également pour des projets et concepts refusés, etc., sont imposables.

324

Les recettes pour des travaux de concours (p. ex. sous forme de prix de concours) doivent être imposées (ch. 96). Par contre, les prix qui représentent une distinction (p. ex. prix pour l'ensemble des oeuvres d'un architecte) ne sont en règle générale pas soumis à la TVA, car il n'y a pas échange de prestations.

325

## 22. Taxes de séjour

Les taxes touristiques de droit public que reçoivent des offices du tourisme et des organisations de tourisme investies de cette fonction et qui sont utilisées conformément aux buts fixés dans la loi, ne sont pas imposables (ch. 160).

326

### III. Taux de l'impôt

#### 1. Taux

La TVA est perçue aux taux ci-après :

##### a. taux réduit

sur la livraison des biens suivants :

- eau amenée par conduites ;<sup>44</sup>
- produits comestibles et boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques (voir à ce sujet la notice « Produits comestibles et boissons ; aliments pour animaux ») ; le taux réduit ne s'applique pas aux produits comestibles et aux boissons remis dans le cadre de prestations de la restauration ; la remise de produits comestibles et de boissons est considérée comme une prestation de la restauration lorsque l'assujetti les prépare ou les sert chez des clients ou lorsqu'il tient à la disposition de tiers des installations particulières pour leur consommation sur place (ch. 142 ss) ; lorsque les produits comestibles et les boissons sont destinés à être emportés ou livrés, le taux réduit est applicable si des mesures appropriées d'ordre organisationnel ont été prises (pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ») ;

327

328

<sup>44</sup> Le traitement des eaux usées constitue une prestation de services imposable au taux normal (v. ch. 347).

- 329 – bétail (c'est-à-dire chevaux, ânes, mulets, bovins, moutons, chèvres et porcs) et volaille (c'est-à-dire poules, canards, oies, dindons et pintades) ; poissons destinés à la consommation (ch. 339 et 348) ;
- 330 – céréales ;
- 331 – semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes, boutures, greffons, ainsi que fleurs coupées et rameaux, également en bouquets, couronnes et autres arrangements. A condition qu'il y ait facturation séparée, la livraison de ces biens est imposable au taux réduit même si elle est effectuée en combinaison avec une prestation imposable au taux normal ;

### **Exemple**

*Une entreprise horticole aménage un nouveau jardin (aplanissement, ensemencement, plantation, etc.).*

*La livraison des plantes et des semences est imposable au taux réduit pour autant qu'il y ait facturation séparée, les autres prestations (y compris le coût de la plantation) doivent être imposées au taux normal. A défaut d'une facturation séparée, la totalité de la contre-prestation est imposable au taux normal. Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Horticulteurs et fleuristes » ;*

- 323 – aliments pour animaux (v. à ce sujet la notice « Produits comestibles et boissons ; aliments pour animaux »), acides destinés à l'ensilage, litières pour animaux (y compris pour animaux domestiques), engrais ;
- 333 – préparations pour la protection des plantes, paillis et autres matériaux de couverture végétaux ;
- 334 – médicaments ; sont réputés tels :
  - a. les médicaments prêts à l'emploi et les prémélanges pour aliments médicamenteux à usage vétérinaire classés dans les catégories de remise A à D ;<sup>45</sup>
  - b. les médicaments prêts à l'emploi au sens de l'article 9 alinéa 2 lettres b et c de la loi fédérale du 15 décembre 2000 sur les médicaments et les dispositifs médicaux (loi sur les produits thérapeutiques [LPTh, RS 812.21]) ;<sup>46</sup>

<sup>45</sup> Modification de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA au 1<sup>er</sup> janvier 2002

<sup>46</sup> Modification de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA au 1<sup>er</sup> janvier 2002



- c. les médicaments homéopathiques et anthroposophiques prêts à l'emploi dans la mesure où ils correspondent à la législation sur les produits thérapeutiques ;<sup>47</sup>
- d. les préparations magistrales, au sens strict, de la médecine classique ou complémentaire, qui sont utilisées pour prévenir, diagnostiquer (in vivo) ou traiter des maladies de l'homme ou des animaux ;
- e. les produits sanguins (dérivés et composants du sang) obtenus à partir de sang total humain ou animal et destinés à l'application directe à l'homme ou aux animaux (ch. 592 ss) ;
- f. les produits de diagnostic (réactifs) permettant de reconnaître les symptômes de maladies ou de troubles par application directe (in vivo), interne ou externe, à l'homme ou aux animaux ;
- g. les isotopes radioactifs destinés à des fins médicales ;

Des particularités à ce sujet sont traitées dans la notice « Médicaments ».

- journaux, revues, livres et autres imprimés sans caractère publicitaire du genre défini par le Conseil fédéral (voir à ce sujet la brochure « Arts graphiques ») ; **335**
  - prestations de services des sociétés de radio et de télévision, à l'exception de celles qui ont un caractère commercial (ch. 181). Le taux réduit s'applique également aux taxes de concession encaissées par l'Office fédéral de la communication (OFCOM) ; **336**
  - contre-prestation de certaines prestations de services culturelles et manifestations sportives (ch. 616 à 625), pour autant qu'on ait opté pour leur imposition (pour plus de détails à ce sujet, voir les brochures « Culture » et « Sport ») ; **337**
  - prestations dans le domaine de l'agriculture, qui consistent à travailler directement le sol aux fins de la production naturelle, ou les produits tirés du sol. **338**
- Exemples** **339**
- travaux agricoles (p. ex. semis, labourage, hersage, fumage, sulfatage des arbres fruitiers, de la vigne ou des légumes) ;
  - récolte de produits agricoles (p. ex. foin, céréales, légumes, raisins) ;

<sup>47</sup> Modification de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA au 1<sup>er</sup> janvier 2002

*Le taux réduits s'applique également par exemple*

- *au séchage d'herbes, de céréales, etc., ainsi qu'au pressage de balles de paille sur la base d'un mandat particulier ;*
- *au traitement thérapeutique du bétail, de la volaille et des poissons comestibles (ch. 329).*

En ce qui concerne la délimitation de prestations imposables au taux réduit et au taux normal, on trouvera d'autres informations s'appliquant à des branches particulières dans les brochures qui leur sont consacrées, par exemple dans la brochure « Commerce de détail » et la brochure « Horticulteurs et fleuristes ».

**340                    b. Taux spécial sur les prestations du secteur de l'hébergement  
(nuitée avec petit déjeuner)**

Pour plus de détails à ce sujet, notamment en ce qui concerne les cas où le taux spécial est applicable, on se référera à la brochure « Hôtellerie et restauration ».

**341                    c. Taux normal sur toutes les autres livraisons et prestations de services**

**342**

Ce taux s'applique également à des travaux exécutés pour le compte d'autrui dans les domaines de la sylviculture et de l'horticulture, tels que par exemple :

**343**

– travaux d'abattage et d'entretien en forêt ;

**344**

– hachage de déchets de jardin pour la production de compost ;

**345**

– travaux des jardiniers-paysagistes, travaux horticoles, par exemple aménagement et entretien de jardins, de places de sport, de chemins ; taille d'arbres ; livraisons de plantes et leur implantation dans le sol ou dans des récipients fixes. A condition que les plantes soient facturées séparément, le taux réduit leur est applicable (ch. 331) ;

en outre, par exemple :

**346**

– les analyses de produits comestibles, de boissons et de médicaments ;

**347**

– l'élimination et l'épuration des eaux usées ;

**348**

– le traitement thérapeutique d'autres animaux que ceux mentionnées sous ch. 329 (p. ex. gibier, chiens, chats, cochons d'Inde, oiseaux et poissons d'ornement) ;

**349**

– les soins aux animaux.

## 2. Répartition de la contre-prestation selon les taux d'impôt

### a. Frais accessoires

350

Les frais en rapport avec une prestation, qui sont facturés en sus au destinataire de la prestation (p. ex. pour emballage et petites quantités ; v. également ch. 226 ss), sont imposables au même taux que la contre-prestation due pour la prestation elle-même. Pour plus d'informations concernant l'établissement de factures portant sur des prestations soumises à des taux différents, voir ch. 781 et 782.

### b. Emballages

351

On considère la remise d'emballages comme une prestation accessoire à la livraison lorsqu'il s'agit d'emballages utilisés habituellement pour les biens en question. Peu importe que de tels emballages puissent servir une ou plusieurs fois et que leur coût soit compris dans le prix du bien ou facturé séparément.

Si l'emballage utilisé pour le bien est inhabituel (p. ex. vase de cristal avec pralinés) ou s'il ne s'agit pas à proprement parler d'un emballage (p. ex. planche avec saucisse), les indications figurant sous ch. 359 ss s'appliquent.

La reprise de l'emballage par le fournisseur et l'établissement d'un avis de crédit correspondant en faveur de son client valent réduction de la contre-prestation (ch. 930).

352

#### Remarques :

– Si, dans un magasin, la livraison contre remise d'un ticket ou bulletin de caisse comprend des biens soumis au taux réduit et d'autres au taux normal et que, pour les emballages mis à disposition à la caisse (p. ex. sac en papier), une contre-prestation supplémentaire est perçue, celle-ci doit être imposée au taux normal.

353

– S'agissant de factures comprenant plusieurs taux d'impôt, les frais d'emballage et les autres frais accessoires facturés séparément peuvent être répartis au prorata de la valeur des biens livrés (ch. 781, 782 et 956 à 958).

354

### c. Emballages consignés<sup>48</sup>

355

Les montants des consignes d'emballages ne font pas partie de la contre-prestation si la remise de l'emballage est facturée séparément (ch. 260). Sont considérés comme emballages consignés, les emballages qu'il est habituel d'utiliser plusieurs fois (p. ex. bouteilles, harasses, bonbonnes de gaz, europalettes) et pour lesquels un dépôt (consigne) est exigé, lequel sera remboursé lors de la restitution **par le tiers** de l'emballage consigné.

Il est sans importance que le dépôt ne soit décompté que périodiquement, sur la base d'un contrôle des emballages consignés.

Les emballages du même genre, qui ne sont pas consignés au sens de ce qui est dit précédemment, sont considérés comme des emballages au sens du ch. 351. La vente d'emballages en-dehors du système de consignation est soumise à la TVA au taux normal.

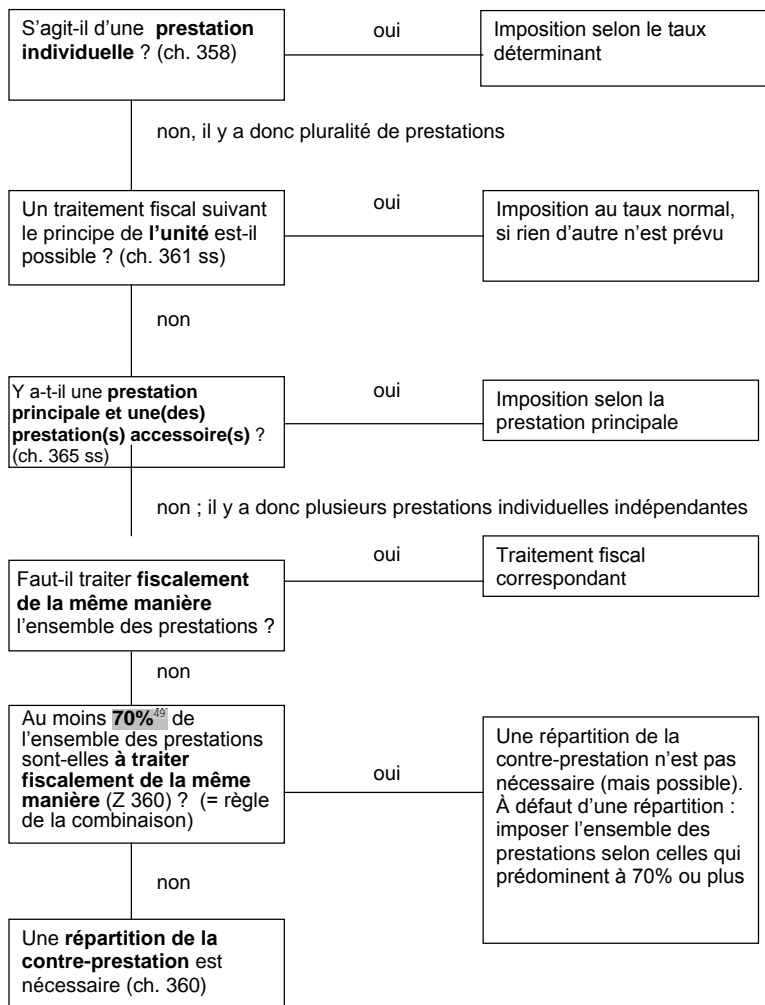
**356**

L'achat de nouveaux emballages donne en principe droit à la déduction totale de l'impôt préalable (ch. 816 ss).

#### d. Unité et pluralité des prestations

Le traitement fiscal en cas d'unité ou de pluralité de prestations est régi de la manière suivante :

357



49 Modification de la pratique en vigueur depuis le 1er juillet 2005

358

**La prestation individuelle**

La prestation individuelle imposable est soumise à la TVA au taux normal ou au taux réduit, ou encore au taux spécial (ch. 327 ss).

359

**Pluralité de prestations**

Plusieurs prestations indépendantes du point de vue du droit civil sont également considérées, du point de vue du droit régissant la TVA, comme une pluralité de prestations indépendantes, ce qui implique qu'elles ont chacune leur propre sort fiscal, pour autant qu'elles ne forment pas un tout du point de vue économique.

**Exemples**

- *A l'achat d'une préparation en poudre pour boisson, l'acheteur reçoit une tasse.*
- *Des coeurs en chocolat sont contenus dans un petit bidon à lait.*

360

Les combinaisons ou assemblages de biens et de prestations de services imposables (ensemble de prestations), qui forment un tout réunissant plusieurs biens isolés, doivent être considérés selon ce qui précède comme des prestations séparées. Les prestations individuelles seront facturées séparément et imposées selon leur nature, au taux normal ou au taux réduit. Au sens d'une simplification, une facturation séparée n'est pas nécessaire et l'ensemble de la contre-prestation peut toutefois être traité du point de vue fiscal de la même manière que les prestations prédominantes, à condition que, sur la base de documents de contrôle internes, ces prestations aient une **valeur représentant au moins 70%**<sup>50</sup> de la contre-prestation totale. La répartition selon les différents taux sera documentée au moyen des documents appropriés (calculations).

Cette simplification n'est toutefois pas applicable aux combinaisons de prestations imposables comprenant des prestations d'hébergement, qui bénéficient déjà d'un taux privilégié (ch. 131), ou comprenant de prestations exclues du champ de l'impôt (ch. 580 ss).

Une réglementation spéciale est applicable aux livraisons d'arrangements comprenant des plantes et/ou des fleurs. Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure «Horticulteurs et fleuristes».<sup>51</sup>

En ce qui concerne le traitement fiscal des voyages à forfait, on se référera à la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».

50 Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005

51 Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

### Unité de la prestation

Des opérations individuellement indépendantes du point de vue du droit civil peuvent être considérées, du point de vue du droit régissant la TVA, comme une opération homogène, à condition

- qu’elles forment un tout du point de vue économique et
- qu’elles soient indissociables.

En matière de TVA, la qualification d’une prestation d’ensemble s’effectue en fonction de la prestation qui, du point de vue économique, apparaît au premier plan. Conformément au caractère général d’impôt de consommation que revêt la TVA, l’appréciation doit être prioritairement opérée du point de vue du consommateur en fonction des pratiques commerciales usuelles.<sup>52</sup>

En ce qui concerne les biens, cette définition s’applique aux parties intégrantes (art. 642 ss CC). Fait partie intégrante d’une chose tout ce qui, d’après l’usage local, constitue un élément essentiel de la chose et n’en peut être séparé sans la détruire, la détériorer ou l’altérer. La partie intégrante n’est pas une chose indépendante (seulement une partie de la chose), de sorte que celle-ci ne peut être grevée d’aucun droit réel spécifique.

362

Il en va de même, par analogie, en ce qui concerne les prestations de services. Il y a unité lorsque la prestation présente une structure homogène et a donc un caractère global qui serait détruit ou altéré si les prestations étaient échangées ou remplacées par d’autres.

363

### Exemples

- *Une livraison d’huile entre régulièrement dans le cadre d’un service effectué sur un véhicule à moteur.*
- *La remise d’une eau minérale dans un restaurant n’est pas différenciée en livraison (de l’eau minérale) et prestation de services (le service). La remise d’eau minérale est d’abord une prestation de la restauration ; la totalité de la contre-prestation doit être imposée au taux normal.*
- *La prestation d’aircraft management représente un ensemble de prestations de services ne pouvant pas être séparées et elle vaut par conséquent prestation globale. Sont considérées comme aircraft management, la gestion et l’exploitation d’avions pour le compte de leur propriétaire et pour le compte de tiers qui sont des proches du propriétaire. Font partie de l’ensemble de prestations les prestations fournies par l’entreprise d’aircraft management elle-même et celles acquises de tiers, pour autant que l’entreprise d’aircraft management agisse en son propre nom.*

364

**Il n'existe pas d'indice qui puisse suffire en lui-même à admettre l'existence d'une prestation unique si :**

- il n'y a qu'un seul contrat ou une seule facture (p. ex. une commande d'un livre et d'un CD à une maison de vente par correspondance) ;
- il faut acquitter une contre-prestation globale ;
- des prestations sont « imposées » (p. ex. l'achat du terrain n'est possible que s'il y a un engagement envers un architecte).

365

**Prestations principales et prestations accessoires**

Les **prestations principales** sont ce que le fournisseur des prestations propose à ses clients et ce pour quoi l'acquéreur a en règle générale souscrit. Sous l'angle économique, les prestations principales sont, par rapport aux autres prestations, d'une importance **supérieure**.

366

Les **prestations accessoires** partagent le sort fiscal de la prestation principale. Il y a prestation accessoire lorsque l'opération est secondaire par rapport à l'opération déclenchant l'assujettissement, en relation étroite avec cette dernière et qu'elle l'accompagne habituellement. Sous l'angle économique, les prestations secondaires sont, par rapport aux autres prestations, d'une importance **inférieure**. Ceci est en général le cas lorsque la prestation accessoire :

- est subordonnée à la prestation principale ;
- est en lien étroit avec la prestation principale ;
- complète, améliore ou équilibre, du point de vue économique, la prestation principale ;
- accompagne habituellement la prestation principale.

**Exemples de prestations principales et de prestations accessoires**

- *remise d'une paille (prestation accessoire) avec le jus de fruit (prestation principale) ;*
- *compte-gouttes (prestation accessoire) et médicament (prestation principale) ;*
- *facturation de frais accessoires tels que eau, électricité, assurances, ordures, concierge (prestations accessoires) en relation avec la location d'un appartement (prestation principale).*



#### IV. Définition du territoire suisse ;

##### où les prestations sont-elles réputées fournies ?

367

1. Est considéré comme **territoire suisse** le territoire de la Confédération<sup>53</sup>, les territoires étrangers conformément aux conventions internationales (la commune allemande de Büsingen et la Principauté de Liechtenstein ainsi que certaines parties de l'EuroAirport de Bâle-Mulhouse<sup>54</sup>) et, en relation avec des prestations de services et des prestations dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration, les vallées grisonnes de Samnaun et de Sampuoir. En ce qui concerne les livraisons de biens, Samnaun et Sampuoir sont donc considérées comme territoire étranger. Quant à l'enclave de Campione d'Italia, il n'existe actuellement pas de convention internationale à ce sujet.

Des informations concernant le traitement fiscal des opérations fournies à Campione d'Italia, à destination et en provenance de cette enclave, se trouvent dans la notice « Traitement fiscal des prestations en relation avec Campione d'Italia ».

2. Il y a **livraison sur le territoire suisse** (ch. 367) :
  - a. lorsque le bien meuble ou immeuble se trouve sur le territoire suisse au moment du transfert du pouvoir d'en disposer, de la remise ou de la mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance ; 368
  - b. lorsque le transport d'un bien meuble à destination de l'acquéreur (ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers) commence sur le territoire suisse. **Il y a également livraison sur le territoire suisse lorsque le fournisseur ou un tiers (p. ex. maison d'expédition) transporte directement des biens du territoire suisse à l'étranger** (exonération d'impôt à l'exportation, v. ch. 530 ss). 369

Toutes les autres livraisons sont réputées fournies à l'étranger.

370

3. Pour déterminer le lieu où les prestations de services sont réputées fournies, voir en particulier la notice « Prestations de services transfrontalières » ; afin de savoir quelles prestations valent prestations de services, voir ch. 57 ss.

53 Les dépôts francs sous douane valent encore territoire étranger durant un délai de deux ans après l'introduction de la nouvelle loi sur les douanes. Ils ne vaudront donc territoire suisse qu'à partir du 1<sup>er</sup> mai 2009. Les entrepôts douaniers ouverts valent territoire suisse.

54 Toute la superficie de cet aéroport se trouve sur le **territoire national français**. Le secteur suisse est cependant considéré comme valant territoire suisse en vertu d'une convention internationale et d'un échange de notes avec la France (en sont exclus les chiffres d'affaires relevant de travaux de construction, qui sont toujours considérés comme fournis sur le territoire français). Un accès direct à cet aéroport depuis la Suisse est en particulier assuré par une route douanière. Sous certaines conditions, les entreprises suisses peuvent demander à l'AFC le remboursement de la TVA française qui leur a été facturée par des entreprises aéroportuaires. Pour plus de détails à ce sujet, voir le formulaire n° 1150.

Dans les cas suivants, **les prestations de services sont réputées fournies sur le territoire suisse** (ch. 367) :

371

**a. Principe (principe du lieu du prestataire)**

Est réputé lieu de la prestation de services, l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel il fournit la prestation de services. A défaut d'un tel siège ou d'un établissement stable, vaut lieu de la prestation de services le lieu du domicile du prestataire ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. Toutes les prestations de services qui ne sont pas expressément mentionnées sous les ch. 372 à 387 sont régies par cette règle. La notion d'établissement stable est définie sous ch. 8.

**Exemples**

- prestations de l'hôtellerie et de la restauration ;
- élimination des déchets ;
- traitements médicaux et soins corporels ;
- prestations d'intermédiaires (v. aussi ch. 372).

372

**b. Cas spéciaux**

**Les prestations de services ayant un lien étroit avec des immeubles sont réputées fournies au lieu où se trouve le bien-fonds (lieu de situation de l'immeuble).** Cette règle s'applique indépendamment du fait que le destinataire de la prestation, à qui la facture est adressée, ait son siège sur le territoire suisse ou à l'étranger. Sont régis par cette disposition (énumération exhaustive), l'administration ou l'estimation de biens immobiliers, les prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers, ainsi que les prestations de services en relation avec la préparation et la coordination de travaux immobiliers, notamment les travaux d'architectes et d'ingénieurs, y compris les prix dotant des concours d'architecture pour des projets de construction concrets (ch. 96 et 325). Les prix pour des concours d'architecture, sans projet de construction concret sont traités fiscalement selon le principe du lieu du prestataire (ch. 371).<sup>55</sup>

Les véritables **prestations d'intermédiaire liées à des biens immobiliers** (représentation directe selon ch. 192 ss), sont en relation avec à l'acquisition de ces biens immobiliers, de sorte que ce genre de prestations d'intermédiaire est régi selon le principe du lieu de situation de l'immeuble. De ce fait, l'imposition telles prestations d'intermédiaires dépend du lieu où est situé l'immeuble. S'il s'agit d'un immeuble situé sur le territoire suisse, la TVA est due au taux normal alors que, s'il s'agit d'un immeuble se trouvant à l'étranger, il n'y a pas de TVA. Par contre, s'il n'y a pas de représentation directe au sens des ch. 192 ss, le traitement fiscal de

55 Précision de la pratique

la contre-prestation versée en échange de la « prestation d'intermédiaire » ou de « finder » (autrement dit l'acquisition ou l'apport de clients) est régi par les ch. 379 et 383.<sup>56</sup>

- **Prestations d'architectes, d'ingénieurs et prestations analogues, qui ne se rapportent pas à un bien immobilier :**  
voir ch. 371 et 378 ss.

**373**
- **Transport de personnes et de biens** (voir également à ce sujet la brochure « Transports ») : le transport de personnes et de biens est réputé fourni dans le pays où le trajet est effectué (**lieu de l'exercice de l'activité**). Si le lieu de départ et le lieu d'arrivée (lieu de début du parcours et lieu de destination) se situent sur le territoire suisse, le transport est considéré comme entièrement effectué sur le territoire suisse, même si le parcours a emprunté un court tronçon situé à l'étranger (p. ex. le trajet de chemin de fer Zurich - Schaffhouse via Jestteten sur territoire allemand).

Par ailleurs, de courts tronçons sur le territoire suisse peuvent être considérés comme effectués à l'étranger ; il en va ainsi, par exemple dans le trafic ferroviaire, des tronçons allant de la frontière à la première gare suisse (p. ex. Iselle - Brigue, St-Louis - Bâle CFF).

En ce qui concerne l'exonération des prestations dans le domaine des transports transfrontaliers, il y a lieu de consulter les ch. 59 ss et 571 ss.

**374**
- **Les activités accessoires aux transports**, effectuées indépendamment du transport, telles que chargement, déchargement, transbordement, entreposage, sont réputées effectuées à l'endroit où le prestataire exerce effectivement ces activités (**lieu de l'exercice de l'activité** ; v. cependant également le ch. 47).

**375**
- Les prestations artistiques, scientifiques, didactiques, sportives, récréatives et les prestations de services analogues, y compris celles de l'organisateur, sont réputées fournies au lieu où le prestataire exerce, exclusivement ou principalement, ces activités (**lieu de l'exercice de l'activité**).

**376**
- Les prestations artistiques, scientifiques, didactiques, sportives, récréatives et les prestations de services analogues, y compris celles de l'organisateur, sont réputées fournies au lieu où le prestataire exerce, exclusivement ou principalement, ces activités (**lieu de l'exercice de l'activité**).

**377**
- Les prestations de services dans le domaine de la coopération internationale au développement et de l'aide humanitaire sont réputées fournies au lieu auquel la prestation de services est destinée (**principe du lieu de destination**). Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives ».

**378**

**379** – Les prestations de services énumérées ci-après sont réputées fournies à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (**principe du lieu du destinataire**). La notion d'établissement stable est définie sous ch. 8.

**380** *la cession et la concession de droits immatériels et de droits analogues (p. ex. droits d'auteur, droits de brevets, droits de licences, droits de marques, droits de dessins et modèles, droits de fabrication, droits d'édition, droits de film et droits d'exploitation de droits d'auteurs ainsi que droits d'organisation de manifestations<sup>57</sup> ;*

**381** *les prestations relevant du domaine publicitaire ;*

**382** *les prestations des conseillers, gestionnaires de fortune, fiduciaires, bureaux d'encaissement, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, notaires, experts-comptables, interprètes et traducteurs, les prestations de management (pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Prestations de services transfrontalières ») et les prestations analogues (p. ex. travaux de secrétariat tels que prise de commandes, service téléphonique, correspondance, tenue de procès-verbaux, acquisitions de clients, organisation de manifestations<sup>58</sup>), sous réserve du ch. 372 ;*

**383** *le traitement de données, la fourniture d'informations et les prestations de services analogues, par exemple la communication de nom et d'adresses de clients potentiels moyennant contre-prestation (rétrocession ou « finder's fees » ; les prestations d'intermédiaires au sens des ch. 192 ss sont à traiter fiscalement conformément au ch. 371), ou la remise de résultats d'études et d'analyses de marché. Valent également fourniture d'informations la mise à disposition d'informations via internet (téléchargement), par SMS, par numéros de téléphone payants ou autres moyens électroniques ;*

**383a**

*Les prestations d'analyses<sup>59</sup> ainsi que la simple évaluation ou expertise d'un bien avec remise d'un rapport écrit sur les résultats valent également fourniture d'informations selon ch. 383 (p. ex. estimation de la valeur de timbres-poste, de bijoux ou de voitures de collection,*

57 Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2005 (depuis cette date, la cession d'un tel droit d'organisation est soumise à la TVA au taux normal ; voir ch. 624a).

58 Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008. En ce qui concerne les prestations de services d'un organisateur agissant en tant que représentant direct, voir la brochure « Formation et recherche ».

59 Voir la notion de prestation d'analyse dans la brochure « Formation et recherche »

*analyse de biens par des laboratoires, expertise de véhicules accidentés par des spécialistes<sup>60</sup> ;*

*les prestations de télécommunication, notamment les prestations qui permettent techniquement la transmission de données par voie électronique et l'accès à des réseaux de communication (v. à ce sujet la brochure « Télécommunications ») ;* **384**

*la location de services, indépendamment du lieu d'affectation ;* **385**

*les opérations bancaires, financières et d'assurance, y compris celles de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts ;* **386**

*la renonciation totale ou partielle à exercer une activité industrielle ou professionnelle ou à faire valoir l'un des droits énumérés sous ch. 380 à 386 ;* **387**

*la gestion et l'exploitation d'aéronefs (aircraft management) ainsi que les prestations correspondantes se rapportant spécialement à des navires, des wagons de chemin de fer et à des conteneurs, ainsi que des parties de prestations du genre précité (v. également ch. 363).<sup>61</sup>* **387a**

4. Si, au moyen de documents comptables et des pièces justificatives, il est prouvé que le lieu des prestations de services mentionnées ci-dessus se situe à l'étranger (c.-à-d. que le cocontractant et le destinataire de la facture ont leur siège à l'étranger) de telles opérations ne sont pas soumises à la TVA. **388**

Les documents suivants peuvent être présentés à titre de preuve :

- a. des copies de factures, justificatifs du paiement et
- b. des procurations écrites (fiduciaires, avocats, notaires, etc.), des contrats et mandats, pour autant que ceux-ci aient été établis ou conclus.

Les indications suivantes devront ressortir clairement des copies de factures et/ou des contrats ou mandats :

**le nom/la raison sociale, l'adresse et le lieu de domicile/du siège de l'acquéreur ou du client, ainsi que des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies.**

En ce qui concerne les banques, les gérants de fortune, les sociétés financières, etc., voir la brochure « Finance » et la brochure « Avocats et notaires ».

60 Modification de la pratique en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007

61 Modification de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2006 (Art. 1a OLTVA)

**389** L'AFC peut réclamer des documents complémentaires tels que, par exemple, une attestation officielle de l'autorité du pays d'établissement du destinataire, si des doutes subsistent au sujet du domicile de l'acquéreur de ces prestations, à savoir s'il n'est pas établi clairement qu'il a son domicile ou son siège social à l'étranger.

**390** 5. Des informations concernant le lieu où les prestations à soi-même sont réputées fournies, se trouvent sous ch. 499 ss.

## V. Moment auquel a lieu l'imposition

**391** 1. Lors de l'établissement des **décompte d'après les contre-prestations convenues**, l'assujetti imposera ses livraisons et prestations de services durant la période de décompte au cours de laquelle il les a facturées (totalement ou partiellement). La facture doit être établie dans les trois mois suivant la livraison (opérations de commissionnaire, v. ch. 191) ou la fourniture de la prestation de services.

**392** Si un assujetti reçoit des paiements anticipés (avances) ou des paiements partiels, qu'il y ait ou non établissement tardif de la facture (ch. 391), il imposera ces paiements durant la période de décompte au cours de laquelle elle les a reçus (v. aussi ch. 962).

Pour plus de détails en ce qui concerne les paiements anticipés reçus par les notaires et les avocats, voir la brochure « Avocats et notaires ».

**393** 2. Lors de l'établissement des **décomptes d'après les contre-prestations reçues**, l'assujetti imposera ses livraisons et prestations de services durant la période de décompte au cours de laquelle il a reçu la contre-prestation (ceci est également valable pour les paiements anticipés). Voir également le ch. 964.

**394** Si l'acquéreur paie avec une **carte de crédit** (p. ex. American Express, Diner's Club, Mastercard, Visa), le prestataire assujetti peut imposer ses livraisons et prestations de services durant la période de décompte au cours de laquelle sa prestation est compensée par l'organisation qui délivre les cartes de crédit (v. également le ch. 214).

**395** Si l'acquéreur paie avec un **chèque** (p. ex. chèque REKA, chèque de voyage), le prestataire assujetti est redevable de la TVA durant la période de décompte au cours de laquelle il encaisse le chèque.

**396** 3. Pour les **bons**, quel que soit le mode de décompte appliqué, la contre-prestation sera imposée au taux d'impôt correspondant au moment où le bénéficiaire fait valoir le bon. La contre-prestation correspond à la valeur du bien vendu ou de la prestation de services fournie (de plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la brochure « Commerce de détail »).

## VI. Transfert de tout ou partie d'un patrimoine

Si, dans le cadre d'une réorganisation d'entreprise (création, liquidation, fusion, restructuration), un assujetti transfère à titre onéreux ou à titre gratuit tout ou partie d'un patrimoine à un autre assujetti, la procédure de déclaration doit être appliquée. Le transfert de patrimoine sera déclaré par écrit à l'AFC dans les trente jours.

397

Il y a transfert de patrimoine au sens de l'article 47 alinéa 3 LTVA, lorsque tout ou partie d'un patrimoine est aliéné. Celui-ci peut se composer de biens, de valeurs ou de droits immatériels (p. ex. brevets, licences). Puisque la procédure de déclaration est une forme d'acquiescement de l'impôt, les mêmes dispositions que celles afférentes aux autres opérations sont en principe applicables pour la transaction effectuée au moyen de cette procédure (sous réserve du ch. 464). Il peut ainsi également y avoir transfert de patrimoine lorsque, par exemple, plusieurs éléments de l'actif sont vendus dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée.

Le transfert de patrimoine sera annoncé à l'AFC dans les 30 jours au moyen du formulaire n° 764. Ce formulaire sera signé par les deux parties intéressées. L'AFC admet, comme date du transfert de patrimoine, pour les personnes morales, en général la date d'inscription au registre du commerce et pour les sociétés de personnes et les raisons individuelles la date du contrat. Si l'AFC constate qu'un transfert de patrimoine n'a pas été annoncé, bien que les conditions y relatives soient remplies, la procédure de déclaration s'effectuera ultérieurement, même après l'expiration du délai de 30 jours.

398

Puisque le cédant ne doit pas verser de TVA à l'AFC, les documents concernant le transfert (factures, contrats, etc.) ne porteront **aucune mention de la TVA**.

Si un assujetti transfère à un non-assujetti tout ou partie d'un patrimoine sur lequel il était habilité à faire valoir la déduction de l'impôt préalable, il devra déclarer et imposer, en tant que chiffre d'affaires, la valeur de ce transfert telle qu'elle a été convenue avec le reprenant non assujetti.

399

Si le reprenant n'utilise pas les biens qu'il a repris dans les mêmes proportions imposables que le cédant, il pourra faire valoir les proportions d'affectation du cédant, à la condition toutefois que celles-ci puissent être prouvées. L'imposition de prestations à soi-même, au sens du ch. 464, demeure réservée.

Si le destinataire de tout ou partie d'un patrimoine est une personne proche (du cédant), la valeur du transfert à prendre en considération est celle qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

Lorsqu'un transfert d'actifs et de passifs s'effectue selon les dispositions de la loi sur la fusion (LFus), la procédure de déclaration doit toujours être appliquée pour autant que, bien entendu, les opérations en cause soient imposables et que toutes les parties intéressées soient assujetties à la TVA.

400

Le **changement de forme** juridique qui résulte de la transformation d'une société autorisée par la LFus (art. 54, 97 et 99 LFus) n'entraîne aucun changement de l'entité de droit et du sujet fiscal (exception faite de la raison individuelle qui se transforme en une personne morale, ou inversement). La procédure de déclaration n'est pas nécessaire et n'entre donc pas en ligne de compte. Le n° de TVA attribué reste le même, l'entreprise conserve le mode de décompte appliqué (contre-prestations convenues/reçues) et la méthode de décompte choisie (méthode effective, taux de la dette fiscale nette ou taux forfaitaires), de même que les options et les autres simplifications (p. ex. procédure de report du paiement de l'impôt, procédure simplifiée à l'importation) qui lui ont été accordées. Si le chiffre d'affaires annuel, suite à la transformation de la société, dépasse trois millions de francs par année, les assujettis qui ont arrêté jusqu'à présent leurs décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette, devront passer à la méthode de décompte effective.

Afin de lui permettre d'adapter les données figurant dans le registre des contribuables TVA, l'AFC devra être informée des modifications intervenues (changement de nom, de la forme juridique) suite à la transformation de la société, ceci dans un délai de 30 jours à compter de l'inscription au registre du commerce. Une copie de l'extrait du registre du commerce sera jointe à l'envoi.

Concernant les délais transitoires pour la facturation, voir ch. 764a.<sup>62</sup>

- 401** De plus amples informations concernant la procédure de déclaration (notamment en ce qui concerne le transfert d'immeubles) se trouvent dans la notice « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration ». Les assujettis qui arrêtent leurs décomptes TVA selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires et qui sont parties prenantes à un transfert de patrimoine avec procédure de déclaration consulteront, en outre, les brochures « Taux de la dette fiscale nette » et « Collectivités publiques ».

## VII. Divers

- 402** Cette partie des instructions aborde de manière détaillée le traitement fiscal de quelques cas spéciaux, notamment les dommages-intérêts, les subventions et autres contributions des pouvoirs publics, le sponsoring et les dons ainsi que les ristournes ou dédommagements versés aux employeurs en vertu de dispositions légales particulières.

### 1. Dommages-intérêts au sens propre

- 403** Une indemnité en dommages-intérêts n'est pas liée à un échange de prestations. Il y a dommages-intérêts au sens propre (véritables dommages-intérêts), lorsqu'un dommage est causé au lésé **contre sa volonté**. On est donc en présence d'une indemnité en dommages-intérêts, lorsque la personne civilement responsable du dommage répond légalement ou contractuellement des dom-

62 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> juillet 2004



mages qu'elle a causés ou qu'une autre personne, dont elle est responsable, a provoqués. L'auteur du dommage effectue une prestation parce qu'il a causé un dommage et non pas parce qu'il a reçu une livraison de biens ou une prestation de services du lésé. Le dédommagement ne représente donc pas une contre-prestation au sens des ch. 206 ss et il ne doit, en l'espèce, pas être imposé par le destinataire. De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Prétentions en dommages-intérêts ».

Pour le destinataire assujetti, les prétentions en dommages-intérêts au sens propre n'ont en principe aucune incidence sur la déduction de l'impôt préalable, c'est-à-dire que les prestations en dommages-intérêts, bien que ne constituant pas un chiffre d'affaires, donnent droit à la déduction de l'impôt préalable (v. également ch. 406). C'est pourquoi, en cas de sinistre touchant des assujettis, les compagnies d'assurances ne remboursent en règle générale pas les montants de TVA.

404

Lorsque le lésé répare lui-même le dommage et qu'il adresse une facture au responsable du sinistre pour la réparation effectuée, il ne doit pas soumettre à la TVA les recettes y afférentes (dommages-intérêts au sens propre).<sup>63</sup> Il en va de même lorsqu'il ne répare pas le dommage et qu'il obtient pour celui-ci, de la part du responsable du sinistre, une indemnité de moins-value. Pour les prestations que nécessite la réparation, le lésé a droit à la déduction de l'impôt préalable, pour autant qu'il utilise le bien endommagé aux fins d'une activité imposable.

405

Lorsqu'un assujetti n'a pas droit à la déduction, en totalité, de l'impôt préalable (ch. 860 ss), cela est applicable également en cas de sinistres. Quant à savoir dans quelle mesure une compagnie d'assurances rembourse la TVA dans ces cas-là et si elle la rembourse également à un assujetti qui arrête ses décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires, c'est là une question de droit civil dont l'appréciation, en cas de litige, ne relève pas de la compétence de l'AFC, mais du tribunal civil concerné.

406

De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Prétentions en dommages-intérêts ».

## 2. Subventions et autres contributions des pouvoirs publics

Lorsque des paiements sont effectués à titre de contreparties pour des livraisons de biens et/ou des prestations de services concrètes, faites en vertu de contrats de droit public ou de droit privé (achat, location, contrat d'entreprise, mandat), la contre-prestation est en principe imposable. Par contre, les **subventions** et autres **contributions des pouvoirs publics** ne font pas partie de la contre-prestation (ch. 258), **même lorsqu'elles sont versées sur la**

407

<sup>63</sup> Il doit ressortir clairement de la facture qu'il s'agit d'une prétention en dommages-intérêts ; la mention de la TVA n'est pas admise.

**base d'un mandat de prestations** (c.-à-d. lorsque, p. ex., l'octroi de la subvention ou de la contribution vise à soutenir ou à encourager des activités, charges et autres obligations jugées d'intérêt public). Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics entraînent toutefois une réduction de la déduction de l'impôt préalable auprès des bénéficiaires assujettis (ch. 850).

### Exemples

- *paiements directs de la Confédération aux agriculteurs ;*
- *contributions des pouvoirs publics aux entreprises de transport public et de transport touristique en relation avec le trafic régional ;*
- *une collectivité publique cède la halle communale polyvalente à une société sportive. La société sportive gère la halle polyvalente en son propre nom et pour son propre compte. La convention sur les prestations, adoptée mutuellement, prévoit que la commune participe aux frais en octroyant une contribution annuelle fixe. La société sportive a, de son côté, l'obligation de gérer la halle polyvalente comme auparavant, c'est-à-dire que la halle doit être mise à la disposition de toute personne (habitant la commune) qui désire l'utiliser pour des manifestations, et cela moyennant une taxe d'utilisation conforme aux règles déjà existantes.*

408

Il n'y a pas échange de prestations si celui qui verse la contribution n'exige aucune contrepartie déterminée du bénéficiaire, mais verse la contribution uniquement dans le but d'inciter le bénéficiaire à adopter un comportement déterminé, qui serve les intérêts de la politique économique, scientifique et sociale ou analogues de celui qui verse la contribution. Ainsi, hormis le comportement que l'on attend du bénéficiaire, les subventions sont allouées « à titre gratuit », c'est-à-dire qu'il n'y a pas de **contrepartie équivalente sur le plan économique**.<sup>64</sup> L'octroi de la contribution peut être lié à des conditions et à des objectifs à remplir dans le cadre de mandats de prestations et peut comporter pour le bénéficiaire l'obligation de rendre des comptes sur son activité.

409

Il n'y a pas échange de prestations, notamment :

- si celui qui verse la contribution ne fait que soutenir une activité, l'encourager ou favoriser son maintien ;
- si celui qui verse la contribution la destine uniquement à diminuer ou à compenser des charges financières découlant de l'exécution de tâches de droit public ;
- si, dans le domaine des contributions à la recherche, celui qui verse la contribution n'a pas de droit exclusif aux résultats de la recherche (ch. 261).

Les subsides versés par les pouvoirs publics au fournisseur de prestations pour lui permettre par là de réduire le prix des prestations qu'il fournit, représentent également des subventions ou des contributions des pouvoirs publics, et non pas des contre-prestations imposables. La contre-prestation du destinataire de la prestation doit, par contre, être imposée. De telles contributions destinées à réduire les prix, versées par les pouvoirs publics, entraînent une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (rapport dit tripartite, montants compensatoires des pouvoirs publics non imposables).

410

### **Exemple**

*Contributions, dans le cadre de la promotion des ventes de produits alimentaires tels que la viande et le beurre, que les pouvoirs publics versent, par kilo de viande ou de beurre vendu, aux exploitations de mise en valeur à la condition que les mêmes réductions soient pour le moins accordées aux clients.*

De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ».

Les remboursements, les contributions et les aides financières octroyés en cas de livraisons de biens transportés ou expédiés directement à l'étranger ne sont pas assimilés à des subventions ou contributions des pouvoirs publics, pour autant que l'exportation puisse être prouvée (ch. 530 ss.).

411

### **Remarque :**

Si, dans le cadre d'opérations en chaîne, de tels remboursements, contributions et aides financières (à valoir sur des livraisons de biens à l'étranger) ne sont pas versés à l'exportateur, mais au fournisseur, il y a lieu de tenir compte des indications figurant dans la notice « Lieu de la livraison de biens ».

Les exemptions et les allègements intervenant dans le cadre des impôts directs n'entraînent pas non plus une réduction de la déduction de l'impôt préalable.<sup>65</sup>

411a

## **3. Sponsoring et dons**

Le **sponsoring** et les **dons** sont en règle générale destinés au soutien d'institutions (p. ex. associations, groupements), de personnes pour leurs activités ou de manifestations dans le domaine du sport, de la culture, de l'utilité publique, etc. Ils peuvent être fournis sous forme de versements en argent ou de prestations en nature. Le traitement fiscal du sponsoring et des dons implique de se poser la question (si oui ou non) le destinataire fournit une contrepartie en échange. Il y a sponsoring, lorsque le destinataire d'une allocation, sous forme d'argent ou appréciable en argent telle que, par exemple, une prestation en nature ou la mise à disposition de personnel, fournit en contrepartie une prestation publicitaire au sponsor ou toute autre prestation visant à promouvoir

412

l'image de celui-ci (v. également les ch. 412a ss). Par contre, il n'y pas de prestations publicitaires ou d'autres prestations visant à promouvoir l'image du donateur, en cas de dons versés sans aucune contrepartie fournie en échange.

#### 412a

#### **Institutions d'utilité publique**

Les organisations d'entraide ou les institutions sociales ou caritatives qui sont exploitées par les pouvoirs publics (Confédération, cantons, communes, groupements de communes) sont reconnues en tant qu'organisations ou institutions d'utilité publique.

Les organisations d'utilité publique qui reçoivent des contributions ne fournissent pas de contre-prestation lorsqu'elles mentionnent une ou plusieurs fois dans des publications de leur choix, sous une forme neutre, le nom ou la raison sociale de celui qui verse la contribution et/ou qu'elles ne font que reproduire le logo et/ou la raison de commerce originale de l'entreprise de ce dernier.

Les bénéficiaires de contributions versées par des organisations d'utilité publique ne fournissent pas de contre-prestation lorsqu'ils mentionnent une ou plusieurs fois dans des publications de leur choix le nom de l'organisation d'utilité publique. Si ce nom contient également la raison sociale d'une entreprise, le fait de mentionner sous une forme neutre le nom de l'organisation d'utilité publique dans une publication et/ou de reproduire le logo et/ou la raison de commerce originale de cette entreprise ne constitue pas une contre-prestation.

Les principes énoncés ci-dessus s'appliquent également lorsque l'aide prend la forme d'une prestation appréciable en argent telle que, par exemple, les libéralités consenties en nature.

#### 412b

Les organisations d'entraide et les institutions sociales ou caritatives sont également réputées d'utilité publique lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- il s'agit d'une personne morale qui renonce à la distribution du bénéfice net en faveur de ses membres, de ses sociétaires ou des organes qui la composent ; si cette personne morale est une société à but lucratif, ce renoncement doit figurer expressément dans ses statuts ;
- elle affecte irrévocablement ses moyens financiers à des buts d'utilité publique ; l'acquisition et l'administration de participations en capital importantes ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise est subordonné au but d'utilité publique et qu'aucune activité dirigeante n'est exercée ;
- elle exerce une activité d'intérêt général ;
- elle exerce cette activité de manière désintéressée.

Les quatre conditions précitées correspondent à la situation juridique telle qu'elle prévaut en ce qui concerne l'impôt fédéral direct. Ainsi, pour des raisons de praticabilité, une attestation de l'Administration cantonale des impôts (Service chargé du prélèvement de l'impôt fédéral direct), selon laquelle l'organisation est totalement exemptée, pour cause d'utilité publique, du paiement de l'impôt fédéral direct, suffit pour établir la preuve en la matière.<sup>66</sup>

Les dons reçus, mais également les paiements de sponsoring au sens des ch. 412a ss, entraînent une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable chez l'assujetti.

413

De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives », ainsi que dans les brochures « Sport » et « Formation et recherche ».

#### **a. Soutien sous forme de versements en argent**

Lorsque la prestation du donateur consiste en un versement en argent et que le destinataire ne fournit aucune contrepartie, il y a don (ch. 413). Concernant les dons et autres contributions des pouvoirs publics, voir les ch. 407 ss.

414

En revanche, si le destinataire fournit de son côté une prestation (contrepartie) imposable (notamment des prestations en matière de publicité comme des annonces, des affiches, des bandeaux publicitaires, des réclames sur des vêtements), celle-ci peut entraîner son assujettissement à la TVA.

415

Une contrepartie existe, par exemple, lorsque le destinataire cite nommément le sponsor dans une publication (p. ex. dans le bulletin d'informations du club, les programmes, lors de tirages spéciaux), ou sous une autre forme (p. ex. au moyen d'annonces par haut-parleurs, de génériques de début et de fin de films, d'affiches, de projections de diapositives et autres projections, de panneaux d'affichages des donateurs), et qu'il est fait mention de l'activité professionnelle, commerciale, industrielle ou autre du sponsor (= prestation publicitaire imposable).

Si le destinataire est assujetti à la TVA et qu'il fournit une prestation (contrepartie) imposable en échange du soutien, la contre-prestation devra être imposée. Une telle prestation (contrepartie) imposable donne droit au sponsor à la déduction de l'impôt préalable, pour autant qu'il dispose d'une pièce justificative contenant les indications nécessaires visées sous les ch. 759 ss et que la prestation soit affectée à une activité commerciale imposable.

66 Modification de la loi en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2006 (art. 33a LTVA)

Il n'y a pas de prestation publicitaire et donc pas de sponsoring :

- 416** – en cas de mention, à une ou plusieurs reprises, de donateurs dans la partie officielle d'un rapport annuel et/ou d'un compte rendu. Il faut entendre par compte rendu le rapport sur l'affectation des sommes d'argent et/ou des ressources matérielles mises à disposition. Si un tel rapport contient des annonces, les contre-prestations y relatives sont soumises à la TVA ;
- 417** – en cas de mention, dans d'autres publications, des donateurs suivants :
- personnes privées, indépendantes, sans indication de la profession ou de l'activité professionnelle exercée ;
  - personnes dépendantes (saliariées),<sup>67</sup> ou en cas
- 418** – de dons d'institutions d'utilité publique exonérées de l'impôt fédéral direct. Le bénéficiaire doit être en mesure de prouver que le donateur est exonéré de l'impôt fédéral direct (p. ex. au moyen d'une copie de l'exonération fiscale). En font partie, par exemple, les associations de soutien d'utilité publique de maisons de retraite, de homes médicalisés, les associations ou les fondations d'utilité publique pour la promotion de la culture (pour des théâtres, des musées, des jardins zoologiques, etc.), les associations de soutien d'utilité publique de foyers pour enfants, de crèches, d'écoles spéciales et privées, les associations de soutien d'utilité publique pour le sport sans but lucratif, les associations de soutien d'utilité publique pour des hôpitaux privés ;
- 419** – en cas de contributions des pouvoirs publics et de personnes morales, de corporations et d'institutions de droit public, dès lors qu'il s'agit d'une collectivité publique en tant que telle (canton, ville, commune, église) ou d'un service dont les fonctions ne relèvent pas d'une activité commerciale (police, militaire, etc.).

**420** Dans tous les autres cas, il y a en principe « prestation publicitaire imposable » (exceptions sous ch. 261).

#### **b. Soutien sous forme de prestations en nature**

**421** Lorsque le sponsor ou le donateur fournit sa prestation en nature, il faut également examiner si le destinataire fournit une contrepartie (notamment des prestations publicitaires sous forme d'annonces, d'affiches, de bandeaux publicitaires ou de réclames sur des vêtements). Des précisions à ce sujet sont données sous les ch. 414 ss.

**422** Si la remise des prestations en nature a lieu en échange d'une **prestation publicitaire** du destinataire, le sponsor facturera et imposera à la TVA les prestations remises en nature au prix tel qu'il l'aurait facturé à un **tiers in-**

**dépendant** de la même catégorie d'acquéreurs. Dans ce contexte, le fait qu'un versement supplémentaire en espèces soit encore effectué (ou pas) pour les prestations en nature, ne joue aucun rôle.

Si les prestations en nature, remises gratuitement ou à un prix réduit, ne sont pas fournies en échange **d'une prestation publicitaire**, la TVA se calcule sur la contre-prestation, mais au moins sur le montant qui entrerait en ligne de compte pour le calcul de l'impôt à titre de prestations à soi-même (ch. 474 et ch. 477).

423

Si la remise est effectuée moyennant une contre-prestation dont la valeur est **supérieure** au prix d'acquisition (ch. 474 et ch. 477), la TVA est due sur cette **contre-prestation**.

Aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû pour la remise de cadeaux jusqu'à 300 francs par destinataire et par année (ch. 443).

424

Même pour les contreparties, compensées autrement que par des versements en argent, il s'agit de les comptabiliser non seulement comme charges, mais aussi comme produits (ch. 936). Le sponsor, dans le cadre de son activité imposable, a droit à la déduction de l'impôt préalable sur la prestation (contrepartie) imposable que lui a fournie le destinataire de la prestation en nature, ceci à la condition qu'il dispose d'une pièce justificative contenant les indications visées sous les ch. 759 ss.

425

### c. Mise à disposition de biens à des fins d'usage

Si le soutien fourni à des institutions (p. ex. associations, groupements), à des personnes, actives dans le domaine du sport, de la culture, de l'utilité publique, etc., s'effectue par la remise de biens en vue d'un usage gratuit, le sponsor/donateur imposera la location qu'il aurait facturée à un tiers indépendant.

426

La TVA sur la location qui aurait été facturée à un tiers indépendant sera également acquittée, lorsque le partenaire contractuel doit payer une contribution aux frais pour l'utilisation du bien mis à sa disposition.

Lorsqu'il y a contrepartie (ch. 414 ss), les prestations réciproques seront comptabilisées non seulement comme charges, mais également comme produits. Le sponsor a droit à la déduction de l'impôt préalable sur la prestation (contrepartie) imposable du destinataire, auquel les biens ont été remis à des fins d'usage, pour autant qu'il dispose d'une pièce justificative contenant les indications visées sous les ch. 759 ss.

#### **4. Ristournes ou dédommagements versés aux employeurs en vertu de dispositions légales particulières**

**427**

Les ristournes ou dédommagements versés aux employeurs pour les charges qu'ils doivent assumer, en qualité d'employeurs et en vertu de dispositions légales particulières, ne sont pas considérés comme des chiffres d'affaires imposables.

En font partie :

- les prestations de la CNA ou d'une société d'assurance de droit privé pour les indemnités journalières versées en vertu de la loi fédérale sur l'assurance-accidents (LAA) ;
- les commissions de perception versées aux employeurs par l'Administration fiscale pour l'encaissement des impôts à la source ;
- les remboursements des cotisations AVS/AI/APG/AC de l'employeur en raison de la réglementation sur les allocations pour perte de gain (APG).

Dans la pratique administrative, de telles recettes n'entraînent pas une réduction de la déduction de l'impôt préalable.



## Chapitre 6

### Prestations à soi-même

(pour plus de détails à ce sujet, on consultera les brochures « Prestations à soi-même » et « Changements d'affectation »)

#### I. **Objet de l'imposition des prestations à soi-même**

L'imposition des prestations à soi-même a été prévue afin d'éviter que les assujettis qui utilisent des biens à des fins non soumises à la TVA, voire même –dans des cas déterminés (ch. 467 ss)– des prestations de services, soient avantagés sur le plan fiscal par rapport aux non-assujettis. On fera ici la distinction entre quatre cas principaux de prestations à soi-même (c.-à-d. celles des ch. 434 ss, ch. 452 ss, ch. 464 ss et ch. 467 ss).

428

Dans les exemples des ch. 435 à 466, il est indiqué à chaque fois, à la fin du texte, à quel ch. il faut se référer pour procéder au calcul de l'impôt dû sur les prestations à soi-même.

#### **Critères de distinction entre les prestations faites à titre onéreux et les prestations à soi-même**

429

Une prestation faite à **titre onéreux** (livraison ou prestation de services) présuppose un échange de prestations.

Dans ce cas, la TVA est calculée sur la contre-prestation (ch. 206 ss). Par contre, en l'absence d'une contrepartie et, partant, d'un échange de prestations, il peut y avoir « prestations à soi-même » (ch. 434 ss) entraînant une imposition à ce titre.

Des problèmes de distinction surgissent en particulier lorsqu'il s'agit de **prestations fournies à des proches**. A ce propos, on prendra notamment en considération les critères suivants :

#### **Cercle des personnes proches**

430

Sont considérées comme personnes proches, les personnes détenant des parts de l'entreprise (p. ex. actionnaires, associés d'une Sàrl, coopérateurs, membres de sociétés de personnes), ainsi que les entreprises liées (p. ex. en raison d'une relation étroite telle que l'appartenance à un groupe, ou en fonction de relations contractuelles économiques ou personnelles).

Si la prestation est fournie à une personne proche et que celle-ci ne doit pas payer le prix qui serait normalement demandé à un tiers indépendant, la valeur de la contre-prestation correspond à celle qui aurait été convenue, dans des relations commerciales normales, entre des tiers indépendants. Il en va de même lorsqu'une prestation est fournie « gratuitement », de manière indirecte ou directe, à des personnes proches, laquelle ne serait pas octroyée à un tiers indépendant (ch. 206 ss).

S'il n'y a pas de contrepartie et, par voie de conséquence, pas d'échange de prestations, il peut y avoir prestations à soi-même constitutives d'une imposition à ce titre (ch. 434 ss).

#### 431

Font en principe également partie des personnes proches, les **personnes ne travaillant pas dans l'entreprise, telles que les amis, connaissances, membres de la famille et autres parents du personnel de l'entreprise ou des personnes détenant des parts de celle-ci**. Pour les prestations fournies à ce genre de personnes, il y a lieu toutefois de tenir compte de ce qui suit :

- Lorsqu'il s'agit de prestations **uniques** (p. ex. jubilé, événement spécial, rabais pour prestations sporadiques), l'AFC considère, selon la pratique administrative qu'elle a adoptée, qu'il y a « imposition de prestations à soi-même ». Si le prix payé est supérieur à la valeur de la prestation à soi-même, il s'agit toutefois d'imposer le prix effectivement payé.
- Lorsqu'il s'agit de rabais **périodiques** (p. ex. rabais spécial généralisé sur l'acquisition de biens, réduction de prix sur un abonnement à un périodique ou sur un abonnement pour des prestations de transport), il y a en principe une prestation faite à titre onéreux. Dans ce cas, il faut imposer le prix qui serait facturé à un tiers indépendant.

**Les membres d'une association ou d'une coopérative**, qui versent annuellement une cotisation statutaire, ne sont en principe pas considérés comme des personnes proches du point de vue de la TVA, pour autant que les réductions de prix qui leur sont octroyées soient financées par les cotisations annuelles (contributions complémentaires y comprises).

#### 432

Le personnel (collaborateurs actifs, anciens collaborateurs, retraités de l'entreprise) fait également partie du cercle des personnes proches. Les prestations fournies à de tels destinataires sont toutefois soumises à un traitement spécial (concernant les prestations fournies au personnel intéressé de manière déterminante à l'entreprise, v. ch. 433).

Lorsque des prestations sont fournies au personnel à des **conditions préférentielles**, la TVA est en principe calculée sur la contre-prestation effectivement payée. Si ce montant d'impôt est inférieur à celui qui serait dû au titre d'une prestation à soi-même, c'est le montant d'impôt le plus élevé qui est dû.

Lorsque des **prestations gratuites** sont offertes au personnel, le droit à la prestation (en particulier selon le contrat de travail, le règlement du personnel, la convention collective de travail ou le droit coutumier) joue en principe un rôle. Si le personnel a droit à une prestation gratuite, il s'agit d'un élément faisant partie du salaire et, partant, d'une prestation faite à titre onéreux (ch. 206 ss et ch. 303 ss). En cas de prestations gratuites uniques (p. ex. en raison d'un jubilé ou d'un autre événement spécial) ou de prestations gratuites sans que celles-ci découlent d'un

droit (p. ex. boissons de la pause offertes à bien plaire par l'employeur), il y a prestations à soi-même (ch. 434 ss). Par contre, pour les remises à titre gratuit jusqu'à 300 francs par destinataire et par année (valeur sans TVA), aucune prestation à soi-même n'est due.

Indépendamment du fait qu'un droit existe ou non, un traitement fiscal spécial est réservé à certaines prestations fournies au personnel qui n'est **pas** intéressé de manière déterminante à l'entreprise (p. ex. les abonnements aux transports publics, la mise à disposition d'outils pour un usage privé, les places de parc gratuites).<sup>68</sup>

Pour de plus amples informations concernant la **subsistance** du personnel, voir les ch. 300 ss et les ch. 313 ss.

**Les prestations fournies au personnel qui relèvent de considérations sociales appliquées au sein de l'entreprise**, doivent être attribuées au but de celle-ci. Elles donnent ainsi droit, en principe, à la déduction de l'impôt préalable. En l'état, il s'agit en particulier de prestations visant au désendettement et autres prestations de conseil fournies aux employé(e)s, ainsi que de dépenses en relation avec le décès de collaborateurs/trices et du personnel retraité (p. ex. couronnes et avis mortuaires). Il en va de même, par exemple, en ce qui concerne les charges relatives aux démarches effectuées en vue de trouver du travail au personnel dans d'autres entreprises (p. ex. avant la fermeture d'une entreprise).

### **Personnel intéressé de manière déterminante à l'entreprise**

433

Si des prestations sont fournies à titre onéreux à des membres du personnel détenant de telles participations (une participation dans l'entreprise est réputée déterminante dès lors qu'elle donne droit à plus de 20% des voix), c'est la valeur qui serait convenue entre des tiers indépendants qui vaut contre-prestation (ch. 206 ss).

### **1. Prestation à soi-même lors du prélèvement de biens**

434

Il y a **prestation à soi-même** lorsque l'assujetti prélève de son entreprise, à titre permanent ou temporaire, des **biens meubles ou immeubles**, ou des éléments les composant, ayant donné droit à une **déduction totale ou partielle de l'impôt préalable** :

**a. Pour les affecter à des fins étrangères à l'entreprise**, en particulier à ses besoins privés ou à ceux du personnel.

435

Le prélèvement de biens pour des **besoins privés** ne peut s'appliquer qu'au propriétaire d'une raison individuelle et aux membres de sa famille ne travaillant pas dans son exploitation. Dans ces cas-là, la limite de 300 francs par destinataire et par année n'est pas applicable. Lorsqu'il s'agit de prélèvements de biens pour les besoins des membres de sa

68 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2007

famille travaillant dans sa propre exploitation, on appliquera les dispositions prévues pour les prélèvements affectés aux besoins du personnel. En cas de prélèvements effectués par le (ou les propriétaires de personnes morales [p. ex. SA, Sàrl]), les détenteurs de parts de sociétés de personnes (sociétés en nom collectif ou en commandite, société simple) ou par des personnes qui leur sont proches (y compris le personnel intéressé de manière déterminante), il n'y a en principe pas « prestation à soi-même », mais prestation faite à titre onéreux (ch. 430 et ch. 206 ss).

Concernant le prélèvement de biens pour les **besoins du personnel**, voir le ch. 432.

### **Exemples**

- 436** – *Un marchand de meubles (entreprise en raison individuelle) prélève de son stock un ensemble de salon pour meubler son appartement (= prélèvement pour les besoins privés ; imposition de prestations à soi-même, v. ch. 474).*
- 437** – *Un poseur de revêtements de sols (entreprise en raison individuelle) utilise également son véhicule de livraison pour effectuer des courses privées (= prélèvement pour les besoins privés ; imposition de prestations à soi-même, v. ch. 474 et ch. 480 ainsi que la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel »).*
- 438** – *Un boucher ou un boulanger (entreprise en raison individuelle) prélève de la viande ou des produits de boulangerie pour sa consommation privée ou donne gratuitement de la viande ou des produits de boulangerie à son personnel (= prélèvements pour les besoins privés et ceux du personnel ; imposition de prestations à soi-même [sans limite en ce qui concerne les besoins privés] et imposition de prestations à soi-même pour les besoins du personnel dès lors que la limite de 300 francs est dépassée). De plus amples informations à ce sujet se trouvent sous les ch. 474 et 481 ainsi que dans la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».*
- 439** – *Un garagiste (entreprise en raison individuelle) utilise les pièces de rechange et les installations de son entreprise pour réparer son véhicule privé (= prélèvement pour les besoins privés ; imposition de prestations à soi-même, v. ch. 491).*

### **b. Pour les affecter à une activité exclue du champ de l'impôt**

- 440** Sont réputées activités exclues du champ de l'impôt, les opérations mentionnées sous les ch. 580 à 682, pour autant qu'elles n'aient pas fait l'objet d'une imposition par option. Les prélèvements de biens affectés aux

parties d'entreprise non assujetties telles que, par exemple, les exploitations agricoles ou horticoles seront traités de la même manière, étant donné que les chiffres d'affaires qu'elles génèrent ne sont pas soumis à la TVA et qu'ainsi elles n'ont pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

### **Exemples**

- *Un magasin de musique qui, en plus de faire le commerce d'instruments de musique, donne également des cours de musique à titre onéreux, équipe sa salle de cours d'un nouveau piano (= prélèvement pour une activité exclue du champ de l'impôt ; imposition de prestations à soi-même, v. ch. 474).* **441**
- *Vente d'un immeuble (affecté à l'activité imposable de l'entreprise) et pour autant que la vente de celui-ci n'ait pas fait l'objet d'une imposition par option (= prélèvement pour une activité exclue du champ de l'impôt ; imposition de prestations à soi-même, v. ch. 478 et les ch. 694 ss ainsi que la brochure « Administration, location et vente d'immeubles »).* **442**

### **c. Pour les remettre à titre gratuit, en particulier pour les donner en cadeau**

Les faits énoncés ci-après permettent d'appréhender, sur le plan fiscal, les prélèvements de biens qui sont remis gracieusement à des tiers (c.-à-d. sans droit subjectif à les obtenir) et à titre gratuit.

- En règle générale, ne sont pas imposables à titre de prestations à soi-même **443**
  - les échantillons (sans limite de valeur) faisant partie de la gamme des produits destinés à des fins imposables de l'entreprise ;
  - les cadeaux publicitaires, aux fins imposables de l'entreprise, jusqu'à 5'000 francs (sans TVA) par destinataire et par année, ainsi que
  - d'autres remises à titre gratuit jusqu'à 300 francs (sans TVA) par destinataire et par année.

Si le montant de 300 francs est dépassé, la remise à titre gratuit sera imposée dans son intégralité ; il ne faut donc pas seulement déclarer, au titre de la prestation à soi-même, le montant excédant les 300 francs.

Pour déterminer la valeur de 5'000 francs, respectivement celle de 300 francs, on se basera sur le prix d'achat (ch. 474) ou sur la valeur résiduelle (sans TVA) des biens ou de leurs éléments (ch. 477).

- Les cadeaux dépendant du chiffre d'affaires, qui ont été remis en se fondant sur un accord, ne constituent pas une remise à titre gratuit, mais ont valeur de rabais consentis en nature (bonus, primes) et donnent droit à la **444**

déduction de l'impôt préalable. Un tel rabais en nature ne constitue pas une diminution de la contre-prestation au sens du ch. 251.

**Exemple de prestation à soi-même**

445

*A l'occasion du 50<sup>e</sup> anniversaire de son agent commercial indépendant, travaillant pour l'entreprise depuis de nombreuses années, la société Boissons SA lui offre une sélection de bons vins de sa gamme de produits, d'une valeur (prix d'achat) de Fr. 1'300.00 (ch. 474).*

**Exemples où il n'y a pas de prestations à soi-même**

446

– *Chaque millième visiteur du salon des vacances reçoit un cadeau de l'organisateur assujetti ; il peut choisir un bien quelconque (p. ex. un guide touristique, un bouquet de fleurs) d'une valeur de Fr. 60.00 au maximum.*

*Il s'agit là d'une remise à titre gratuit. Toutefois, étant donné que la valeur n'excède pas 300 francs par destinataire, aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû.*

447

– *Une fabrique de montres remet à différents détaillants un nouveau modèle de montre d'une valeur de Fr. 320.00, en espérant qu'ils l'introduisent dans leur gamme de produits et qu'ainsi un plus grand nombre de pièces de ce modèle lui soit commandé.*

*Il s'agit là d'un échantillon ; aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû.*

448

– *Un fabricant de boissons offre périodiquement à ses clients (restaurants) des parasols (d'une valeur de Fr. 85.00) sur lesquels les marques des boissons de sa propre production sont imprimées.*

*Aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû pour ces parasols, puisqu'ils valent cadeaux publicitaires ne dépassant pas 5000 francs par année et par destinataire.*

**d. Prestations à soi-même en relation avec des biens dont l'assujetti a encore le pouvoir de disposer lorsque cesse son assujettissement à la TVA**

**Exemples**

449

– *En raison de la diminution de son chiffre d'affaires, un détaillant ne remplit plus les conditions d'assujettissement et se fait radier du registre des contribuables TVA. Il y a prestations à soi-même, en particulier en ce qui concerne son stock de marchandises, mais également pour ce qui est des biens d'investissement (p. ex. locaux de vente et de stockage, installations du magasin fixées à demeure) et des moyens d'exploitation (p. ex. véhicule d'entreprise, installations mobilières du magasin ; ch. 492).*

- *Un peintre s'est retiré des affaires et a vendu ses réserves de marchandises et ses moyens d'exploitation (ch. 294 ss), mais il a toutefois conservé un véhicule d'entreprise et les locaux d'exploitation (entrepôt et atelier se trouvant dans sa maison d'habitation). Le véhicule d'entreprise et les locaux d'exploitation font dans ce cas l'objet de prestations à soi-même (ch. 477 et ch. 478). Si les réserves de marchandises et les moyens d'exploitation sont vendus au même assujetti, il y a lieu d'appliquer alors la procédure de déclaration (ch. 397 ss).*

**451**

## **2. Il y a en outre prestations à soi-même en cas de travaux exécutés sur des constructions.**

**452**

Cet état de fait, constitutif de prestations à soi-même, doit garantir que les constructions destinées

- à être aliénées ou mises à la disposition de tiers à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (location/affermage ; v. les ch. 453 ss), ou destinées
- à des fins privées, à l'exercice d'une activité exclue du champ de l'impôt (ch. 580 ss [toutefois sans les ch. 657 à 668]), ainsi qu'à des parties de l'entreprise qui sont exemptées de l'assujettissement telles que celles, par exemple, qui se consacrent à l'agriculture ou à l'horticulture (v. les ch. 457 ss),

soient traitées fiscalement de la même manière que s'il s'agissait de constructions acquises de tiers indépendants avec charge d'impôt correspondante.

L'assujetti peut opter pour l'imposition de certaines opérations, c'est-à-dire les imposer volontairement. De plus amples informations à ce sujet se trouvent sous les ch. 683 ss.

Pour obtenir des informations plus détaillées au sujet de l'imposition des travaux de construction, en particulier les critères de distinction entre les travaux de construction exécutés pour son propre compte et ceux qui sont exécutés pour le compte de tiers, on consultera la brochure « Prestations à soi-même ».

### **a. Exécuter ou donner à exécuter des travaux sur des constructions destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à la disposition de tiers à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance**

**453**

Il s'agit de prendre en considération, sur le plan fiscal, les prestations exécutées par l'assujetti lui-même (p. ex. la planification, la réalisation de la construction en tant que telle), de même que, en principe, les travaux dont l'exécution a été confiée à des tiers par l'assujetti. Les travaux effectués sur des constructions destinées aux buts précités seront imposés, à titre de prestations à soi-même, par tous les assujettis, sans égard à leur personnalité juridique. Par contre, si certaines conditions sont remplies (v. à ce sujet la brochure « Prestations à soi-même »), il pourra être renoncé, tant sur le

**454**

plan objectif que sur le plan subjectif, à l'imposition de telles prestations à soi-même.

### **Exemples**

- 455** – *Un entrepreneur (p. ex. entreprise en raison individuelle ou SA) construit pour son propre compte un ensemble immobilier comprenant six maisons familiales. Celles-ci sont ensuite destinées à être aliénées, louées ou affermées (ch. 488 et ch. 493).*
- 456** – *Un entrepreneur général (p. ex. entreprise en raison individuelle ou Sàrl) fait exécuter des travaux sur un bâtiment destiné ensuite à être aliéné, loué ou affermé (ch. 488 et ch. 493).*

**457** **b. Exécuter des travaux de construction à des fins privées, en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt ou pour des parties de l'entreprise qui sont exemptées de l'assujettissement**

- 458** Il s'agit de prendre en considération, sur le plan fiscal, uniquement les travaux de construction exécutés par l'assujetti lui-même. Il est sans importance que l'assujetti concerné soit actif (ou non) dans la branche de la construction.

Les prestations à soi-même relatives aux « travaux de construction effectués à des fins privées » ne peuvent se présenter que dans le cas d'une entreprise en raison individuelle, tandis que les prestations à soi-même relatives aux « travaux de construction exécutés en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement » sont, en principe, imposables par toutes les personnes juridiques.

### **Exemples**

- 459** – *Un menuisier (entreprise en raison individuelle) refait la boiserie de sa salle de séjour (ch. 494).*
- 460** – *Une entreprise de construction (entreprise en raison individuelle), à laquelle un département d'architecture est rattaché, construit une maison familiale pour l'usage privé (ch. 495).*
- 461** – *Une menuiserie assujettie (p. ex. entreprise en raison individuelle, SA ou Sàrl) exploite, sous la même personnalité juridique, une entreprise agricole qui est exemptée de l'assujettissement. Dans le cadre de la modernisation de l'exploitation agricole, la menuiserie exécute des travaux de charpenterie et de maçonnerie au bâtiment agricole (ch. 489).*



Aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû sur des **travaux de conciergerie** exécutés pour son propre compte, c'est-à-dire les travaux de conciergerie accomplis par l'assujetti lui-même ou par ses employé(e)s. Il en va de même pour les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par des **gardiens de places et des greenkeepers** sur des installations sportives.<sup>69</sup>

462

### **Exemple**

*Dans le cadre de la location d'immeubles (locaux d'habitation et locaux commerciaux), une caisse de pension emploie des concierges qui sont chargés des travaux usuels de conciergerie (nettoyage des bâtiments, entretien de l'environnement et petits travaux de réparation et d'entretien). Cette activité n'entraîne pas, à elle seule, l'assujettissement au sens du ch. 6.*

463

### **3. Prestations à soi-même chez le destinataire assujetti de biens et de services provenant de tout ou partie d'un patrimoine (transféré avec procédure de déclaration) et qui est utilisé à des fins non imposables.**

464

Sont concernés par l'imposition des prestations à soi-même ici considérées, les biens ou les prestations de services provenant de tout ou partie d'un patrimoine et qui ont été transférés, selon la procédure de déclaration (ch. 397 ss), dans le cadre notamment de la création, la liquidation ou la restructuration d'entreprises (p. ex. fusion), et qui sont affectés à un but non imposable par l'acquéreur.

465

De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration ».

### **Exemple**

*La Maison de la musique SA, société assujettie, reprend les actifs et passifs de la raison individuelle Mathieu-Musique, également assujettie. En lieu et place de l'imposition du patrimoine auprès de Mathieu-Musique et de la déduction de l'impôt préalable y relatif auprès de La Maison de la musique SA, le transfert de ce patrimoine doit se faire au moyen de la procédure de déclaration (tous les prix sont nets, c.-à-d. sans TVA).*

466

*La Maison de la musique SA saisit cette occasion pour étendre son offre dans le domaine de l'enseignement. Elle utilise à cet effet quatre pianos provenant du patrimoine transféré, pour lequel la raison individuelle Mathieu-Musique a fait valoir la déduction de l'impôt préalable.*

*La Maison de la musique SA est, en tant que destinataire assujetti, redevable de l'impôt de prestation à soi-même sur les pianos destinés à l'enseignement.*

<sup>69</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

#### 4. Prestations de services à soi-même

467

En principe, les prestations de services à soi-même ne sont pas imposables.

468

- Il y a par contre imposition de prestations de services à soi-même, lorsque
- les prestations de services (p. ex. valeurs immatérielles, droits) acquises par le destinataire assujéti du transfert de tout ou partie d'un patrimoine, ou
  - les prestations de services, dont l'acquisition avait donné droit à la déduction de l'impôt préalable (p. ex. achat de licences),

sont affectées à des fins étrangères à l'entreprise (ch. 440 ss), à une activité exclue du champ de l'impôt (ch. 443 ss) ou sont destinées à être remises à titre gratuit (ch. 449 ss), ou encore pour celles qui n'ont pas été utilisées (ou pas entièrement utilisées) lorsque l'assujettissement à la TVA prend fin (ch. 449 ss).

469

Par contre, aucun impôt de prestation de services à soi-même n'est dû sur des prestations de services (p. ex. prestations de travail), lorsque l'assujéti effectue lui-même des prestations de services pour son propre compte (p. ex. des actes authentiques pour ses propres besoins ou pour ceux de son personnel).

Le prélèvement de biens nécessaire à la fourniture de telles prestations de services, ainsi que l'utilisation de l'infrastructure, sont par contre imposables (ch. 484 ss).

## II. Calcul de l'impôt sur les prestations à soi-même

### 1. Taux de l'impôt

Pour le calcul de l'impôt dû à titre de prestations à soi-même, il faut appliquer les taux suivants :

470

**a. le taux réduit**, en cas de prestations à soi-même pour les biens visés aux ch. 327 ss ;

470a

**b. le taux spécial (applicable aux prestations d'hébergement)**, en cas de prestations à soi-même au sens du ch. 483 ;

471

**c. le taux normal**, en cas de prestations à soi-même portant sur tous les autres biens, ainsi qu'en cas de prestations de services à soi-même au sens du ch. 468.

### 2. Base de calcul pour les prestations à soi-même

**a. En cas de prélèvements durables ou à la fin de l'assujettissement à la TVA**

472

Il y a prélèvement durable lorsqu'un bien n'est, à long terme, plus utilisé pour une activité commerciale imposable.

– **Sont réputés bien neufs :**

les biens, qui **dans le cadre de l'activité de l'assujetti, n'ont pas été utilisés à l'un ou l'autre but** (p. ex. à la location, l'utilisation comme moyen d'exploitation). Leur utilisation par le propriétaire précédent n'a pas d'importance.

473

Pour les biens **mobiliers** neufs achetés, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur le **prix d'achat de ces biens**, y compris le prix du transport jusqu'au domicile de l'entreprise, les frais de douane et les autres frais d'acquisition.

474

Pour les biens mobiliers neufs de propre fabrication, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur le **prix d'achat de leurs éléments, auquel s'ajoute la valeur locative, calculée commercialement**, des biens d'investissement et des moyens d'exploitation utilisés pour leur fabrication, c'est-à-dire pour l'utilisation de l'infrastructure.

Par mesure de simplification, la valeur locative pour l'utilisation de l'infrastructure peut être calculée, lors de la **nouvelle fabrication** de biens, de manière à représenter un supplément de 10% sur le prix d'achat des matériaux (composants) et d'éventuels travaux effectués par des tiers (produits semi-fabriqués).

Par contre, pour les seuls **travaux de réparation, de mise en état, de modification et d'agrandissement**, aucun supplément ne sera ajouté à la valeur du bien à façonner. En effet, pour ce type de travaux, le supplément ne porte que sur les matières premières utilisées et les travaux effectués par des tiers (produits semi-fabriqués).

Lors du prélèvement de biens mobiliers neufs, seule est imposable la partie qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

Pour les biens **immobiliers** neufs achetés, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur le **prix d'achat (sans la valeur du sol)**. L'impôt de prestation à soi-même est toutefois dû, au plus, sur le montant des dépenses qui avaient alors donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

475

Pour les biens immobiliers de propre fabrication, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé, en cas de livraison, à un tiers indépendant. L'impôt de prestation à soi-même est toutefois dû, au plus, sur le montant des dépenses qui avaient alors donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

– **Sont réputés biens usagés :**

**476**

les biens, qui **dans le cadre de l'activité de l'assujetti, ont été utilisés à l'un ou l'autre but** (p. ex. à la location, l'utilisation comme moyen d'exploitation). Leur utilisation par le propriétaire précédent n'a pas d'importance.

**477**

Pour les biens **mobiliers** utilisés par l'assujetti, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur la **valeur résiduelle de ces biens** au moment de leur prélèvement.

Pour les biens mobiliers usagés de propre fabrication, l'impôt de prestation à soi-même est dû, au moment de leur prélèvement, sur la **valeur résiduelle de leurs éléments auquel s'ajoute la valeur locative, calculée commercialement**, des biens d'investissement et des moyens d'exploitation utilisés pour leur fabrication, c'est-à-dire pour l'utilisation de l'infrastructure.

Par mesure de simplification, la valeur locative pour l'utilisation de l'infrastructure peut être calculée, lors de la nouvelle fabrication de biens, de manière à représenter un supplément de 10% sur le prix d'achat des matériaux (composants) et d'éventuels travaux effectués par des tiers (produits semi-fabriqués).

Pour déterminer la valeur résiduelle des biens ou de leurs éléments, on part du prix d'achat de ces biens, respectivement du prix d'achat de leurs éléments, déduction faite d'un amortissement linéaire de 20% (également pour l'utilisation de l'infrastructure), cela par année civile écoulée et dès le début de leur utilisation.

Pour la première année civile de l'utilisation, on procédera à un amortissement pour une année complète alors que, dans l'année du prélèvement ou du changement d'affectation, aucun amortissement ne peut être opéré, sauf si le changement d'affectation intervient un 31 décembre.

Lors du prélèvement de biens usagés, seule est imposable la partie ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

**478**

Pour les biens **immobiliers** qui ont été utilisés, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur la **valeur résiduelle** (sans la valeur du sol) **au moment du prélèvement**. L'impôt de prestation à soi-même est toutefois dû, au plus, sur le montant des dépenses qui avaient alors donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

Pour déterminer la valeur résiduelle, il est tenu compte d'un amortissement annuel linéaire de 5% par année civile écoulée.

Pour la première année civile de l'utilisation, on procédera à un amortissement pour une année complète alors que, dans l'année du prélèvement ou du changement d'affectation, aucun amortissement ne peut être opéré, sauf si le changement d'affectation intervient un 31 décembre.

#### **b. En cas d'utilisation temporaire de biens mobiliers à d'autres fins**

Il y a en principe utilisation temporaire, imposable comme prestation à soi-même, lorsque l'assujetti utilise des biens mobiliers ou des éléments les composant (au maximum durant six mois) exclusivement dans un but non soumis à la TVA selon le ch. 434.

479

– La base de calcul pour l'utilisation temporaire de biens mobiliers à des fins non imposable est le **prix de location** qui serait facturé à un tiers indépendant.

480

– Par mesure de simplification (et pour autant qu'il n'existe pas de valeur comparative au sens du ch. 480), la valeur locative pour l'utilisation de biens d'investissement et du matériel d'exploitation, c'est-à-dire pour l'utilisation de l'infrastructure, peut être calculée selon le ch. 474. Une **marge bénéficiaire** appropriée, qui correspondra à la situation de fait, sera en outre prise en compte.

481

De plus amples informations sur la prise en considération, sur le plan fiscal, de l'infrastructure en ce qui concerne les restaurants du personnel et les automates à boissons et de produits comestibles se trouvent sous les ch. 313 ss.

Des exemples de calcul se trouvent en outre dans la brochure « Prestations à soi-même ».

#### **c. En cas d'utilisation temporaire de biens immobiliers**

Il y a en principe utilisation temporaire, imposable comme prestation à soi-même, lorsque l'assujetti utilise des biens immobiliers (au maximum durant douze mois) exclusivement dans un but non soumis à la TVA selon le ch. 434.

482

La base de calcul en cas d'utilisation temporaire de biens immobiliers à des fins non imposables est le prix de location qui serait facturé à un tiers indépendant. L'impôt dû à titre de prestation à soi-même ne doit cependant pas apparaître dans les décomptes/factures qui sont adressés aux locataires. Il est toutefois possible, en cas de location à des assujettis, d'opter pour l'imposition des recettes de location (ch. 683 ss).

En cas d'utilisation temporaire, à des fins non imposables (p. ex. à l'usage privé ou la mise à la disposition de parents et connaissances à titre gratuit),

483

**de maisons et appartements de vacances** (situés sur le territoire suisse) qui appartiennent à la fortune commerciale, il y a prestation à soi-même. La location qui serait facturée à un tiers indépendant sera imposée à titre de prestation à soi-même, ceci au taux spécial applicable aux prestations d'hébergement.

De plus amples informations, en particulier concernant la distinction entre fortune privée et fortune commerciale, se trouvent dans la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».

#### d. Pour les prestations de services

484

En cas de prestations de services **acquises** (ch. 468), l'impôt à titre de prestations à soi-même est dû sur la valeur de la part non encore utilisée de la prestation de services, donc indépendamment de la valeur portée au bilan.

Selon la pratique administrative, la part non encore utilisée d'une prestation de services se détermine de la manière suivante :

Prix d'acquisition de la prestation de services, moins le montant de l'amortissement.

L'amortissement à prendre en considération débute au moment de l'acquisition effective de la prestation de services et prend fin (au plus tard après l'expiration d'un délai de cinq ans) selon la durée de l'utilisation de la prestation de services. Il s'ensuit que l'amortissement pour les prestations de services s'effectue toujours selon la durée de leur utilisation, c'est-à-dire pro rata temporis.

Après cinq ans dès l'acquisition de la prestation de services, une réaffectation ne doit plus être prise en considération du point de vue de la TVA.

485

Pour les prestations de services **effectuées** par l'assujetti **lui-même** pour son propre compte (ch. 469), l'impôt de prestations à soi-même n'est dû que sur les biens mobiliers et immobiliers utilisés à cette fin (c.-à-d. sur l'utilisation de l'infrastructure), cela pour autant que l'acquisition de ces biens ait donné droit à la déduction totale ou partielle de l'impôt préalable.

#### Exemples

486

– *Le propriétaire d'une entreprise d'autocars (raison individuelle) utilise un car pour transporter gratuitement les invités au mariage de son fils (ch. 496).*

487

– *Une fiduciaire, qui gère la fortune de tiers, utilise également ses locaux et ses installations commerciales pour gérer sa propre fortune (p. ex. papier, ordinateur, bureau).*

**e. Lorsque l'assujetti exécute ou fait exécuter des travaux sur des constructions destinées à être aliénées à titre onéreux, louées ou affermées à titre onéreux (ch. 453 ss)**

488

L'impôt sur les prestations à soi-même est calculé sur le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé pour la livraison à un tiers indépendant.

Dans la pratique administrative, l'AFC admet, au sens d'un calcul par approximation, que ce prix (comme pour un tiers indépendant) soit calculé sur la base des **frais d'investissement en regard de la TVA**. Pour déterminer ces frais d'investissement, voir la brochure « Prestations à soi-même ».

**f. En cas de travaux exécutés sur des constructions destinées/ affectées à des fins privées, à des activités exclues du champ de l'impôt ou à des parties de l'entreprise qui ne sont pas soumises à la TVA (ch. 457 ss)**

489

L'impôt sur les prestations à soi-même se calcule sur le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé pour la livraison à un tiers indépendant.

**Lorsque des prestations d'architecte et d'ingénieur** (établissement des plans et conduite des travaux) sont fournies avec les travaux de construction

490

- par une entreprise en raison individuelle assujettie, pour l'usage privé du propriétaire de cette entreprise, pour une activité exclue du champ de l'impôt, ou pour des parties de l'entreprise dont les activités sont exclues du champ de l'impôt, ou si ces prestations de services sont fournies
- par d'autres personnes juridiques assujetties (p. ex. SA, Sàrl), pour une activité exclue du champ de l'impôt, ou pour des parties de l'entreprise dont les activités sont exclues du champ de l'impôt,

l'imposition de telles prestations à soi-même ne se calcule pas, contrairement aux prestations à soi-même selon le ch. 453 (exécuter ou donner à exécuter des travaux sur des constructions destinées à la vente, la location ou l'affermage), sur la base du prix qui serait facturé à un tiers indépendant.

L'imposition de ces prestations à soi-même se limite à l'utilisation de biens mobiliers et immobiliers tels que papier et copies de plans, ainsi qu'à un prix de location pour l'utilisation de l'infrastructure (c.-à-d. utilisation notamment des installations informatiques, de la photocopieuse, du véhicule d'entreprise, des locaux commerciaux, etc. [ch. 485]).

Par contre, les propres **travaux de construction** seront imposés, à titre de prestation à soi-même, au prix qui serait facturé à un tiers indépendant.

Toutes les autres **exécutions de plans** par des entrepreneurs (p. ex. installateurs électriciens, installateurs sanitaires, monteurs en chauffage) **qui servent exclusivement et sont appropriées pour fixer les bases de l'accomplissement de leurs propres travaux de construction**, seront intégrées comme facteur de coût dans l'imposition des prestations à soi-même selon le ch. 457.

**g. Exemples qui démontrent la façon de calculer l'impôt de prestations à soi-même**

(les valeurs des prestations à soi-même sont calculées selon les brochures « Prestations à soi-même » et « Changements d'affectation »)

491

- Un garagiste (entreprise en raison individuelle) répare son véhicule privé (ch. 439) et utilise à cet effet des pièces de rechange et du petit matériel pour un prix d'achat de Fr. 300.00.

Calcul de l'impôt :

Fr.	300	prix d'acquisition	
Fr.	<u>30</u>	10% de supplément (ch. 481 et ch. 474)	
Fr.	<u>330</u>	à 7,6% = impôt de prestation à soi-même de	<u>Fr. 25.10</u>

492

- Un détaillant ne remplit plus les conditions d'assujettissement (remise de commerce) et se fait radier du registre des contribuables TVA avec effet au 30 juin 2008 (ch. 450). Il a en stock des marchandises imposables au taux réduit (prix d'achat Fr. 50'000.00) et au taux normal (prix d'achat Fr. 20'000.00). Il possède ses propres locaux et installations pour lesquels, tout en ayant droit à la déduction de l'impôt préalable, il a dépensé le 1<sup>er</sup> octobre 2005 Fr. 1'300'000.00. De ce montant, Fr. 900'000.00 concernent les locaux (sans la valeur du sol) et Fr. 400'000.00 les biens meubles.

Calcul de l'impôt :

Fr.	<u>50'000</u>	à 2,4%	Fr.	1'200
Fr.	<u>20'000</u>	à 7,6%	Fr.	1'520

Fr.	400'000	pour les biens meubles		
		moins : amortissement de 20%		
Fr.	- 240'000	pour les années 2005, 2006 et 2007		
Fr.	<u>160'000</u>	à 7,6%	Fr.	12'160

Fr.	900'000	pour les locaux		
		moins : amortissement de 5%		
Fr.	- 135'000	pour les années 2005, 2006 et 2007		
Fr.	<u>765'000</u>	à 7,6%	Fr.	58'140
		Total de l'impôt de prestation à soi-même	Fr.	<u>73'020</u>



- Une entreprise de construction (entreprise générale) construit, respectivement fait construire un immeuble pour son propre compte, lequel sera ensuite loué ou vendu par ses soins (ch. 455 et ch. 456).

**Dépenses selon le compte de construction :**

1) Valeur du sol (acquisition du terrain [y compris tous les coûts en relation avec le sol tels que ceux de l'équipement de base du terrain])	Fr. 770'000
2) Frais d'étude du projet (propres prestations au prix qui serait facturé à un tiers)	Fr. 30'000
3) Coûts de construction :	
Prestations de tiers sans TVA	Fr. 2'345'000
Taxes et contributions compensatoires, primes d'assurance, taxes de raccordement, frais d'estimation	Fr. 250'000
Propres prestations (architecte, conduite des travaux) au prix qui serait facturé à un tiers sans TVA	Fr. 245'000
4) Frais généraux divers en relation avec l'étude du projet et la réalisation de la construction	Fr. 55'000
5) Intérêts sur le crédit de construction	Fr. 85'000
Dépenses selon le compte de construction :	<u>Fr. 3'780'000</u>

**Frais d'investissement en regard de la TVA :**

Dépenses selon le compte de construction	Fr. 3'780'000
moins :	
1) Valeur du sol (acquisition du terrain [y compris tous les coûts en relation avec le sol tels que ceux de l'équipement de base du terrain])	– Fr. 770'000
3) Coûts de construction :	
Taxes et contributions compensatoires, primes d'assurance, taxes de raccordement, frais d'estimation	– Fr. 250'000
5) Intérêts sur le crédit de construction	– Fr. 85'000
Frais d'investissement en regard de la TVA :	<u>Fr. 2'675'000</u>

Montant (total) à imposer par l'entreprise de construction (entreprise générale\*) :

7,6% de (100%) Fr. 2'675'000 = Fr. 203'300

- \*) L'entreprise générale déterminera (en règle générale trimestrielle-ment), sur la base d'états de situation, l'avancement des travaux et elle en imposera la valeur. La TVA facturée par des tiers peut être déduite à titre d'impôt préalable, pour autant que les dépenses concernées fassent partie des frais d'investissement en regard de la TVA.

494

- Un maître ébéniste (entreprise en raison individuelle) refait la boiserie de sa salle de séjour (ch. 459). De tels travaux, y compris le matériel, seraient facturés à un tiers indépendant au prix de Fr. 2'000.00 (sans TVA).

Calcul de l'impôt :

7,6% de Fr. 2'000.00 = Fr. 152.00

495

- Une entreprise de construction qui possède un département d'architecture (entreprise en raison individuelle) construit une maison individuelle à des fins privées (ch. 460). Les données pour la construction de cette maison individuelle sont les suivantes :

Propres travaux au prix comme pour un tiers indépendant, sans TVA

- travaux de construction Fr. 380'000

- prestations d'architecte (plans/conduite des travaux) Fr. 65'000

Prestations de tiers (TVA incluse), frais,

taxes, etc.

Fr. 245'000

Intérêts sur fonds propres et étrangers

Fr. 40'000

Prix du terrain

Fr. 300'000

Frais d'investissement

Fr. 1'030'000

Calcul de l'impôt (ch. 490) :

**Travaux de construction :**

7,6% de Fr. 380'000.00 = Fr. 28'880.00

**Prestations d'architecte :**

L'imposition des prestations d'architecte à soi-même se limite, dans les cas de prestations à soi-même selon le ch. 457, à l'utilisation de biens (p. ex. papier, copies de plans, utilisation d'installations informatiques, photocopieuse, locaux commerciaux). Si cette utilisation devait représenter, sur la base des calculs effectués, par exemple 20% du prix (des prestations d'architecte) qui serait facturé à un tiers indépendant (20% de Fr. 65'000.00 = Fr. 13'000.00), la TVA suivante serait due :

7,6% de Fr. 13'000.00 = Fr. 988.00

Sur les **prestations de tiers**, aucune déduction de l'impôt préalable n'est admise. Le constructeur n'a droit à la déduction de l'impôt préalable que sur les dépenses servant à effectuer ses propres prestations imposables à titre de prestations à soi-même (acquisition de biens et de services pour ses propres travaux de construction). Sur toutes les autres dépenses, la charge d'impôt préalable ne peut pas être déduite.

- *Un entrepreneur assujetti (raison individuelle), actif dans le transport de personnes par autocars, utilise un car pour transporter gratuitement les invités au mariage de son fils (ch. 486). La consommation de carburant se monte à 70 litres, pour un prix d'achat de Fr. 120.00. En l'occurrence, il s'agit d'une prestation de transport faite à soi-même.*

**496**

Calcul de l'impôt (ch. 474 et 485) :

Fr. 120.00	(consommation de carburant) à 7,6%	Fr. 9.10
Fr. 1'000.00	(valeur locative du car, sans chauffeur) à 7,6%	<u>Fr. 76.00</u>
<b>Total de l'impôt à titre de prestation à soi-même</b>		<u><u>Fr. 85.10</u></u>

#### **h. Forfaits spéciaux pour le calcul de l'impôt de prestation à soi-même**

**497**

En principe, l'impôt dû de prestation à soi-même est calculé de manière effective. Afin de faciliter, dans certains domaines, le calcul de l'impôt de prestation à soi-même, l'AFC admet, dans les cas suivants, qu'il soit calculé par approximation :

- parts privées aux frais d'automobile ;
- prélèvements en nature de biens provenant de sa propre entreprise, y compris la subsistance du personnel ;
- parts privées aux frais de chauffage, d'éclairage, de nettoyage, de téléphone, etc.

De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».

#### **i. Double affectation et changements d'affectation**

**498**

Les ch. 856 ss et les ch. 860 ss, ainsi que les brochures « Changements d'affectation » et « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation », donnent des informations en la matière.

### **III. Lieu de la prestation à soi-même**

Est réputé lieu de la prestation à soi-même

1. dans les cas prévus aux ch. 434 ss, l'endroit où se trouve le bien au moment où il est prélevé ; **499**
2. dans les cas prévus aux ch. 452 ss, l'endroit où se trouve la construction ; **500**
3. dans les cas prévus aux ch. 464 ss, l'endroit où le bien ou la prestation de services quitte le secteur imposable de l'entreprise ; **501**
4. dans les cas prévus aux ch. 467 ss, l'endroit où la prestation de services ou la part correspondante de la prestation de services a été utilisée. **502**

#### IV. Naissance de la créance fiscale

##### 1. S'agissant de biens meubles et immeubles prélevés durablement,

au moment

503

a. du prélèvement des biens dégrévés d'impôt ;

504

b. de la cessation ou de la fin de l'assujettissement à la TVA. En cas de liquidation d'une entreprise, on relèvera que l'assujettissement à la TVA prend fin après la clôture de la procédure de liquidation.

505

##### 2. S'agissant de l'utilisation temporaire de biens

au moment de l'utilisation pour un but non imposable.

506

##### 3. S'agissant de travaux effectués sur des constructions

au moment de la réalisation de chaque partie de la construction au cours d'une période de décompte (c.-à-d. au fur et à mesure de l'avancement des travaux, p. ex. sur la base d'un état de situation).

506a

##### 4. S'agissant de la double affectation de biens

une fois par année, en cas d'utilisation au sens du ch. 863.

507

##### 5. S'agissant des prestations de services

au moment de leur utilisation pour un but non imposable.

#### *Exemples*

508

– *Une entreprise de construction (ou un entrepreneur général) construit un complexe immobilier de six maisons familiales dans le but de les louer. La créance fiscale prend naissance, au fur et à mesure de l'avancement des travaux, dans chaque période de décompte concernée par la réalisation de cette construction, sans égard au fait que les travaux soient exécutés par l'entrepreneur lui-même ou par un tiers.*

509

– *Un menuisier cesse son activité et utilise les bâtiments de son entreprise à des fins privées seulement. La créance fiscale prend naissance lors de la cessation de son activité commerciale.*

510

– *Un garagiste donne également des leçons de conduite (exclues du champ de l'impôt). Le local d'exposition est à cet effet réaménagé en salle de théorie. La créance fiscale prend naissance lors du changement d'affectation de ce local.*

511 V.

#### **Dégrèvement ultérieur de l'impôt**

Des informations concernant le dégrèvement ultérieur de l'impôt se trouvent sous les ch. 856 ss ainsi que dans la brochure « Changements d'affectation ».

## Chapitre 7

### Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger

#### I. Généralités

Les acquisitions de prestations de services (imposables) d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (qui ne sont pas immatriculées dans le registre des contribuables à la TVA suisse) seront, en principe, imposées par l'acquéreur (« imposition par les acquéreurs eux-mêmes »).

512

1. Il y a acquisition de prestations de services (imposables) d'entreprises ayant leur siège à l'étranger, s'il s'agit de prestations de services dont le lieu de fourniture est régi d'après

513

– les ch. 379 à 387a (principe du lieu du destinataire), ou<sup>70</sup>

– le ch. 371 (principe du lieu du prestataire). Cependant, les prestations de services selon le ch. 371 (principe du lieu du prestataire) ne sont imposables qu'exceptionnellement selon cette disposition, à savoir lorsque le destinataire a son siège sur le territoire suisse et que les prestations de services sont utilisées ou exploitées sur le territoire suisse (pour plus de détails à ce sujet, on consultera la notice « Prestations de services transfrontalières »).

2. Si l'acquéreur est déjà assujéti à la TVA sur la base d'autres opérations, il déclarera et imposera de telles acquisitions dans le décompte TVA de la période fiscale au cours de laquelle il a acquis ces prestations de services. Quiconque arrête ses décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires ne doit déclarer de telles acquisitions qu'une seule fois par année (ch. 518).

514

Selon le ch. 522, l'assujétissement à la TVA, en raison de prestations de services (imposables) acquises d'entreprises ayant leur siège à l'étranger, n'entre en ligne de compte que si ces prestations, sur une année et dans leur ensemble, s'élèvent à plus de 10'000 francs. Afin d'éviter toute distorsion de la concurrence par rapport aux entreprises assujétiées sur la base d'autres opérations, les dispositions suivantes sont applicables :

515

– Si un assujéti acquiert des prestations de services imposables d'entreprises ayant leur siège à l'étranger pour un montant total ne dépassant pas 10'000 francs au cours de l'année civile, il devra déclarer de telles acquisitions dans son décompte TVA mais pourra, simultanément, faire valoir la

516

<sup>70</sup> Modification de l'ordonnance en vigueur dès le 1<sup>er</sup> juillet 2006 (art. 1a OLTVA) ; jusqu'à cette date, les prestations d'aircraft-management étaient réputées fournies selon le principe du lieu du prestataire (ch. 371). Toutefois, étant donné que l'utilisation ou l'exploitation de telles prestations de services était réputée avoir lieu chez le destinataire, elles faisaient également l'objet, jusqu'à la modification de l'ordonnance, d'une imposition par l'acquéreur lui-même.

déduction de l'impôt préalable y relative ; ceci sans égard au fait que, chez lui, les prestations de services en question soient destinées à des fins imposables (ch. 23 ss) ou à d'autres fins (p. ex. à des fins exclues du champ de l'impôt [ch. 581 ss]).

- 517** – Si l'ensemble des prestations de services qu'un assujetti acquiert durant une année civile s'élève à plus de 10'000 francs, il devra également déclarer ces acquisitions. La déduction de l'impôt préalable ne sera toutefois possible que si, chez lui, les prestations de services en question sont destinées à des buts imposables.
- 518** – Si l'assujetti applique la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires, il imposera en principe les acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger au taux normal. Si les dites acquisitions ne s'élèvent pas à plus de 10'000 francs par année civile, elles ne seront ni déclarées ni imposées.
- 519** La limite de 10'000 francs représente un seuil de tolérance et non pas un montant franc d'impôt. En effet, si ce montant est dépassé, la TVA est due sur l'ensemble des acquisitions de prestations de services (imposables) d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et non pas seulement sur la part excédant les 10'000 francs.

### **Exemples**

- 520** a. *Une entreprise assujettie, sise à Genève, charge un bureau d'études de marché parisien d'examiner si un produit cosmétique déterminé peut être vendu avec succès sur le marché français. Elle paie pour cela Fr. 9'000.00. De plus, elle acquiert d'Angleterre, à un prix forfaitaire de Fr. 500'000.00, les droits de licence pour la fabrication d'un nouveau médicament. Dans son décompte TVA, l'entreprise est tenue de déclarer et d'imposer au taux normal le montant de Fr. 509'000.00 (= 100%), à titre de l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Etant donné qu'elle a acquis ces prestations pour des opérations commerciales soumises à la TVA, elle peut toutefois déduire dans le même décompte, à titre d'impôt préalable, la TVA due sur ce montant.*
- 521** b. *Une compagnie d'assurances, assujettie, donne mandat à une entreprise américaine de conseils en logiciels d'examiner et de développer ses programmes informatiques. Elle paie pour cela Fr. 100'000.00. Les logiciels sont utilisés à des fins imposables d'une part (p. ex. expertises pour des tiers), et à des buts exclus du champ de l'impôt d'autre part (p. ex. opérations d'assurances proprement dites). Après avoir été modifiés, les logiciels sont retournés à la compagnie d'assurances par télétransmission (ch. 74 et ch. 76). Dans son décompte TVA, la compagnie d'assurances déclarera et imposera cette opération au taux normal, à titre de l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Elle ne pourra*

*cependant déduire l'impôt préalable que sur la part de cette opération qui concerne les programmes destinés à son activité imposable (ch. 860 ss).*

3. Si l'acquéreur n'est pas immatriculé en tant qu'assujetti (p. ex. maison de retraite, musée, école, personne privée), il sera assujetti à la TVA pour de telles acquisitions dès lors qu'elles s'élèvent à plus de 10'000 francs par année (ch. 515). Dans ce cas, il s'annoncera spontanément à l'AFC dans les 60 jours qui suivent la fin de l'année civile et il établira le décompte de ses acquisitions.  
**Son assujettissement à la TVA se limitera à ces acquisitions.** Quiconque réalise encore d'autres opérations sur le territoire suisse sans remplir toutefois les conditions d'assujettissement (p. ex. chiffre d'affaires ne dépassant pas 75'000 francs par année) ne doit pas imposer ces autres opérations.

## II. **Moment auquel a lieu l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger** **523**

Ces acquisitions sont considérées comme effectuées au moment de la réception des prestations de services. La créance fiscale naît au même moment.

## III. **Calcul de la TVA sur les acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger**

1. Taux de l'impôt : taux normal. **524**
2. Est réputé contre-prestation, ce que le destinataire dépense pour l'acquisition des prestations de services (ch. 206 ss). Ce montant s'entend sans TVA. La valeur ou le prix indiqué en **monnaie étrangère** sera converti en francs suisses, au moment de la réception des prestations de services (ch. 523), conformément aux instructions données sous les ch. 208 à 210. **525**

La TVA suisse est due même si le prestataire étranger établit sa facture en y incluant la TVA étrangère. Le bénéficiaire de la prestation ne peut pas réclamer le remboursement de cette TVA étrangère auprès de l'AFC (concernant l'aéroport de Bâle-Mulhouse/EuroAirport, v. ch. 367). Si dans la facture du prestataire étranger la TVA étrangère est transférée de manière apparente,<sup>71</sup> la TVA suisse se calcule sur le montant dépensé, c'est-à-dire, en règle générale, sur le montant de la facture **sans la TVA étrangère**.<sup>72</sup>

## IV. **Déduction de l'impôt préalable**

Dans la mesure où les conditions sont remplies (ch. 821 ss), la TVA déclarée peut être déduite dans le même décompte de TVA, en tant qu'impôt préalable (ch. 516 et ch. 817). **526**

71 Le site internet de l'AFC contient également une liste des organismes étrangers qui donnent des informations sur la procédure de remboursement.

72 Précision de la pratique

526a

Les factures établies par des prestataires étrangers, non immatriculés au registre des contribuables à la TVA suisse, ne sont pas liées à des prescriptions de forme et de contenu particulières. Toutefois, il est recommandé, afin de permettre - chez le destinataire domicilié en Suisse - une appréciation fiscale correcte de la prestation qu'il a acquise, que celle-ci soit clairement identifiable sur la base d'indications caractéristiques mentionnées dans la facture (ou le contrat) telles que, par exemple, le volume et le genre de la prestation.<sup>73</sup>

**V. Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger avec importation (ultérieure) de biens ; importation de supports de données**

527

Si des prestations de services imposables sont acquises d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et que - dans le cadre du même contrat - des biens sont également livrés, on consultera les explications déterminantes en la matière qui figurent dans la notice « Prestations de services transfrontalières ».

528

En cas de cession (sur la base d'opérations juridiques indépendantes) de valeurs immatérielles et de droits, de la remise de plans par des architectes et des ingénieurs, de mémoires par des avocats, d'expertises effectuées par des experts et de traductions de textes, etc., l'acquisition de ces prestations de services indépendantes, fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger, sera déclarée avec les supports de données correspondants (ch. 512 ss). Le genre de supports de données (papier, CD-ROM, etc.) ne joue aucun rôle.

Il en va de même pour la remise de logiciels sur des supports de données,

- dont l'importation se fonde sur un contrat qui ne détermine pas, tout au long de sa durée, le nombre et/ou la fréquence de la remise des supports de données (p. ex. contrat d'entretien), et/ou celui qui comprend en plus d'autres prestations (p. ex. prestations d'assistance), ou
- pour lesquels (logiciels) un droit de licence périodique est dû, ou
- pour lesquels il n'existe pas de logiciels équivalents sur le marché (p. ex. programmes en phase de développement).

Les biens (p. ex. CD-ROM) importés en relation avec de telles prestations seront déclarés à l'importation au bureau de douane compétent, afin d'être taxés à l'importation.

<sup>73</sup> Précision de la pratique



## Chapitre 8

### Opérations exonérées de la TVA, avec droit à la déduction de l'impôt préalable ; preuve

La distinction, entre une livraison et une prestation de services, à laquelle il y a lieu de procéder de cas en cas, revêt une importance particulière en ce qui concerne les opérations exonérées de la TVA. En effet, alors que les biens exportés sont taxés par l'AFD et que leur exportation doit être prouvée au moyen des documents douaniers appropriés (ch. 535), il suffit pour les prestations de services, exonérées ou fournies à l'étranger, d'apporter la preuve à cet égard au moyen de documents comptables et de pièces justificatives (ch. 388 ss).

Pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Prestations de services transfrontalières ».

529

#### I. Livraisons

##### 1. Exportation

(Pour de plus amples informations à ce sujet, voir la notice « Lieu de la livraison de biens »)

a. Les livraisons suivantes sont en principe considérées comme étant fournies sur le territoire suisse. Si les conditions mentionnées sous les ch. 534 ss sont remplies, ces opérations sont exonérées de la TVA en raison de leur exportation :

- Les livraisons de biens qu'un assujetti transporte ou expédie **directement à l'étranger** depuis le territoire suisse.

530

Il y a transport, lorsque l'assujetti transporte lui-même les biens à l'étranger. Par contre, il y a expédition lorsque l'assujetti remet les biens à un intermédiaire mandaté par lui (p. ex. maison d'expédition, voiturier) pour les transporter à l'étranger.

Si une opération en chaîne avec transport ou expédition donne lieu à une exportation, tous les fournisseurs dans la chaîne peuvent bénéficier de l'exonération, ceci aux conditions énumérées dans la notice « Lieu de la livraison de biens ».

531

- Les livraisons de biens destinées à l'exportation qu'un assujetti remet à son client non assujetti, ou à un tiers que celui-ci a mandaté (p. ex. maison d'expédition, voiturier), en un lieu situé sur le territoire suisse ou qu'il expédie à un endroit situé sur le territoire suisse.

532

Il est indifférent à cet égard que la facture soit adressée à un acquéreur non assujetti domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger. Il n'y a en principe pas de telles livraisons lorsque l'acquéreur est un particulier et que les biens sont destinés à son usage privé ou à des cadeaux (les ch. 558 ss sont applicables à ces cas d'espèce).

Si le bien à exporter est un véhicule automobile, il faut tenir compte des explications contenues dans la brochure « Véhicules automobiles » et dans la notice « Lieu de la livraison de biens ».

533

Si les conditions mentionnées sous les ch. 534 ss sont remplies, est également exonéré de la TVA :

le fait de **transporter, d'envoyer, d'apporter ou de faire apporter des biens du territoire suisse à l'étranger**, lorsque cela ne constitue pas, ou pas encore, une livraison comme par exemple

- le transport de matériaux de construction destinés à un montage ultérieur sur un chantier situé à l'étranger ;
- l'envoi de prospectus ou d'échantillons gratuits ;
- le transport de biens dans un dépôt d'expédition situé à l'étranger ;
- le transport d'outils, de machines, etc. en un lieu sis à l'étranger, pour y exécuter des travaux sur des biens meubles ou immeubles ;
- le prélèvement de biens appartenant à l'exploitation de l'entreprise, qui, sans avoir été utilisés auparavant, sont remis gratuitement à l'étranger à des fins exclues du champ de l'impôt ou privées, par exemple comme cadeaux ou dans un but charitable.

534

b. L'exonération de l'impôt à l'exportation est acquise si les conditions suivantes sont remplies :

535

- L'exportation sera prouvée par l'assujetti au moyen d'un document de l'AFD (décision de taxation). Les plus fréquents sont :
  - l'exemplaire n° 3 du document unique timbré par l'AFD (p. ex. form. n° 11.030) ; voir annexe ;
  - la décision de taxation à l'exportation ; voir annexe ;
  - la liste d'exportation timbrée par l'AFD pour les exportations selon la réglementation simplifiée à l'exportation (RSE), pour autant qu'un accord spécifique ait été passé avec l'AFD ;
  - la copie de la déclaration en douane à l'exportation dans le trafic postal, timbrée par l'AFD (form. n° 11.39) ;
  - la décision de taxation à l'exportation, timbrée par l'AFD, dans le trafic touristique (ch. 558 ss ; form. n° 11.49 et 11.49 [A]) ; voir annexe ;

- la copie, timbrée par l'AFD, de la déclaration en douane à l'exportation pour l'exportation de tabac brut et du tabac manufacturé (form. n° 11.44) ;
  - la déclaration en douane (échue, mais non déchargée) d'admission temporaire à montant garanti (form. n° 11.73) ;
  - la copie, timbrée par l'AFD, du formulaire d'admission temporaire/apurement (form. n° 11.87).
- en cas de livraisons selon le ch. 532, les biens avant l'exportation **ne peuvent pas faire l'objet d'une utilisation** par les acquéreurs non assujettis, **de même qu'ils ne peuvent pas faire l'objet d'une remise à un tiers sur le territoire suisse dans le cadre d'une transaction commerciale.**

536

Si, avant l'exportation, l'acquéreur charge un ou plusieurs tiers d'exécuter un façonnage sur les biens (p. ex. montage, perfectionnement ; également l'emballage de biens au sens d'une exception par rapport à ce qui est dit sous ch. 47), une attestation sur la nature des travaux effectués, en plus de la décision de taxation de l'AFD, sera remise au fournisseur assujetti par le (ou les tiers) chargé(s) de l'exécution desdits travaux. Une lettre explicative et l'attestation à remplir en pareils cas (form. n° 1303/1304 « Livraisons sur le territoire suisse à des acquéreurs non assujettis de biens destinés à l'exportation/travaux effectués sur les biens avant l'exportation »), sont disponibles sur le site internet de l'AFC.

En cas d'envoi collectif (groupage en un seul transport de livraisons destinées à différents acquéreurs), l'indication des biens exportés sera mentionnée de telle manière dans la décision de taxation de l'AFD (ch. 535), que les destinataires respectifs (selon les factures) puissent être clairement identifiés. Si tel n'est pas le cas, l'exonération de l'impôt ne pourra pas être admise.

537

Si un acquéreur non assujetti achète des biens auprès de différents fournisseurs (assujettis) et qu'il exporte ou fait exporter ces biens, chaque fournisseur assujetti devra être en mesure de prouver l'exportation au moyen d'une décision de taxation de l'AFD (ch. 532 et ch. 534 ss). **Par mesure de simplification, il est toutefois admis d'établir, en pareils cas, une seule déclaration en douane d'exportation accompagnée d'une liste de chargement détaillée, c'est-à-dire une liste par le biais de laquelle les biens exportés pourront être clairement attribués aux différents fournisseurs. Pour chaque exportateur, il s'agira ensuite d'établir une photocopie de la décision de taxation de l'AFD et de la liste de chargement correspondante, afin qu'ils puissent prouver l'exportation des biens qu'ils ont vendus.<sup>74</sup>**

538

539

L'exportation de biens sera prouvée, en principe, au moyen d'une décision de taxation (originale) de l'AFD. Si plusieurs fournisseurs sont concernés par une exportation de biens (p. ex. opérations en chaîne, travaux effectués sur des biens avant l'exportation), une copie de l'original de la décision de taxation de l'AFD suffit. Concernant la possibilité de scanner les décisions de taxation, voir le ch. 947.<sup>75</sup>

**Certaines décisions de taxation de l'AFD (p. ex. l'exemplaire n° 3 du document unique) doivent être timbrées en original.** Les décisions de taxation à l'exportation « e-dec » (en règle générale non timbrées par l'AFD) font exception à cette règle.

Concernant la taxation « e-dec », il est prévu que les décisions de taxation à l'exportation de l'AFD ne soient plus remises sur papier, mais qu'elles soient transmises, sous certaines conditions, uniquement de manière électronique. L'AFD donne de plus amples informations à ce sujet.

540

Les décisions de taxation de l'AFD seront conservées durant le délai de prescription (ch. 943). Elles seront classées de telle façon (p. ex. avec les copies des factures) que les exportations individuelles puissent être documentées en tout temps et sans perte de temps. En cas de livraisons de biens à l'étranger, l'attestation de l'exonération de l'impôt est liée, non seulement à la décision de taxation de l'AFD, mais aussi à l'existence d'un **document de vente** qui contiendra les indications visées sous les ch. 759 ss et donnera ainsi des informations relatives en particulier au genre, à l'objet et au volume/quantité de la livraison. **L'exonération de l'impôt n'est donc acquise que si, outre la décision de taxation de l'AFD, le justificatif de vente correspondant (copie de la facture) peut être présenté** (v. ch. 558 et ch. 564).<sup>76</sup>

540a

Les décisions de taxation de l'AFD donnent des précisions en particulier sur l'exportateur, la description et la quantité des marchandises, ainsi que sur le pays de destination. Ces données ne sont pas seulement nécessaires pour la TVA, mais elles servent également à l'établissement de la statistique du commerce extérieur ainsi qu'à d'autres tâches relevant (ou non) des douanes.

541

- c. Cas pour lesquels un autre moyen de preuve est admis :
- Pour les envois à l'étranger (transportés p. ex. par des maisons d'expédition, des entreprises de courrier et par la Poste suisse), on peut renoncer, pour autant que la valeur de chaque **envoi ne dépasse pas 1'000 francs**<sup>77</sup>, à la décision de taxation de l'AFD pour prouver l'exo-

75 Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

76 Précision de la pratique

77 Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008 (le montant limite est passé de 700 francs à 1000 francs).

nération de l'impôt. En pareils cas, l'exportateur devra prouver de manière irréfutable l'exonération de l'impôt au moyen de ses propres documents commerciaux (p. ex. commandes, copies de factures, contrats de livraisons, avis de paiement) ainsi que par le biais de toutes les pièces qu'il a reçues de l'entreprise de transport (p. ex. ordre de transport, confirmation de l'enlèvement des biens, facture, avis de paiement, récépissé postal, bordereau de dépôt). Si l'exportation des biens est effectuée par l'exportateur lui-même (transport pour son propre compte), la preuve de l'exportation sera fournie au moyen d'une décision de taxation de l'AFD (v. cependant le ch. 549).

542

543

- 
- 
- Si, pour une raison quelconque, le fournisseur assujetti n'est plus en possession du document d'exportation de biens qui ont été taxés à l'exportation par l'AFD, il peut demander une copie de la décision de taxation. De telles copies sont établies, contre redevance, dans les deux ans à compter de l'exportation (resp. dans les cinq ans pour les décisions de taxation à l'exportation [v. annexe]) par la Direction générale de douanes, Section contrôle des données, 3003 Berne.

544

Il est recommandé de remettre au service compétent une copie complètement remplie de la déclaration en douane originale dans laquelle la date de l'exportation est mentionnée. A défaut, il s'agira d'indiquer le pays de destination, le numéro du tarif douanier, le poids net, la valeur statistique de la marchandise, ainsi que la date de l'exportation.

545

Pour les décisions de taxation de l'AFD qui ont été établies au moyen du système « e-dec », il y a lieu d'indiquer à chaque fois le numéro de la décision.<sup>78</sup>

Si ce n'est qu'après l'échéance de ce délai que l'assujetti remarque qu'une décision de taxation de l'AFD lui fait défaut, l'AFC pourra admettre **d'autres moyens de preuve** pour les exportations qui ont été effectuées selon les prescriptions douanières (p. ex. le document d'importation de la douane du pays de destination). De tels cas seront immédiatement annoncés par écrit à l'AFC.

546

Les demandes de **modification de décisions de taxation de l'AFD** (p. ex. le nom de l'exportateur) peuvent être adressées par écrit dans un délai de 30 jours au bureau de douane de sortie. Ce délai commence à courir à partir du moment où les biens ne sont plus placés sous la garde de l'AFD. Il est également possible, dans un délai de 60 jours à

547

compter de l'établissement de la décision de taxation, d'adresser une réclamation à la Direction d'arrondissement des douanes dans lequel la procédure de taxation en douane a eu lieu (adresses : page 4). On joindra à de telles requêtes (resp. réclamations) la décision de taxation (originale) remise à l'exportateur et la copie du document qui atteste la valeur de la marchandise.

548

Concernant les **journaux et revues** auxquels des acquéreurs étrangers ont souscrit un abonnement et qui leur sont envoyés périodiquement en colis isolés (p. ex. chaque jour, chaque semaine ou chaque mois), la preuve de l'exportation peut être apportée au moyen de documents comptables et de pièces justificatives (selon les ch. 388 ss), cela à la condition toutefois que la valeur de chaque envoi ne dépasse pas 250 francs.

549

En cas de mise à disposition, à des fins d'usage ou de jouissance, de véhicules sur rails et d'aéronefs, la preuve de l'utilisation prépondérante à l'étranger sera fournie au moyen de documents reconnus sur le plan du droit applicable au trafic ferroviaire, respectivement au trafic aérien, ou par des moyens de preuve équivalents.

550

—

551

- d. L'AFC peut exiger des preuves supplémentaires. Ce sera notamment le cas lorsque, malgré la présence des documents requis, des doutes subsistent à propos
- de l'exportation effective des biens, ou
  - d'une utilisation de ceux-ci sur le territoire suisse.

552

**En cas d'abus constatés, la reconnaissance de l'exonération de l'impôt relative à l'exportation de biens pourra dépendre d'une déclaration en douane effectuée en bonne et due forme dans le pays d'importation.**

**2. Livraisons sur le territoire suisse de biens d'origine étrangère, dont il est prouvé qu'ils sont restés sous contrôle douanier (p. ex. marchandises en transit non dédouanées)**

553

Les livraisons sur le territoire suisse de biens d'origine étrangère ne sont pas imposables, s'il est prouvé que les biens sont restés sous contrôle douanier. Les procédures internationales de transit s'effectuent le plus souvent par le biais du système NCTS (New Computerised Transit System) et sont traitées sans papier. Il est conseillé de conserver, à titre d'attestation, le document (non timbré) qui accompagne l'expédition (disponible auprès de la maison d'expédition ou du transporteur).<sup>79</sup> Pour toutes les autres procédures de transit (p. ex.

dans le cadre du trafic sur le territoire suisse entre des entrepôts douaniers ouverts et des dépôts francs sous douane, le trafic en transit avec des Etats qui ne sont pas rattachés au NCTS ou dans le trafic de marchandises privé), les relevés concernant le document douanier de transit (numéro, date, bureau de douane d'établissement et de décharge), etc. ont également valeur d'attestation. Les bureaux de douane ne délivrent pas d'attestations spéciales, ni de copies des certificats douaniers.

### **Exemple**

*Livraison d'une marchandise en transit en provenance de France, laquelle se trouve non dédouanée à la gare de Bâle CFF au moment de la livraison et, de là, toujours non dédouanée est transportée en Italie. Cette livraison est exonérée de l'impôt.*

554

Sont également exonérées de l'impôt, les livraisons de biens entreposés dans un dépôt franc sous douane<sup>80</sup> ou un entrepôt douanier ouvert (EDO).

555

### **3. Régime douanier de l'admission temporaire**

Si **l'importation et la réexportation ont lieu selon le régime douanier de l'admission temporaire**, la preuve de l'exportation sera produite au moyen de la copie, timbrée par l'AFD, du formulaire « admission temporaire/apurement » (v. ch. 718).

556

Si **un bien exporté selon la procédure d'admission temporaire** reste définitivement à l'étranger, la déclaration en douane d'admission temporaire à montant garanti (ch. 535), échue et non déchargée, vaut preuve de l'exportation.

557

### **4. Réglementation spéciale pour les ventes faites dans des magasins, dans le trafic touristique, à des personnes domiciliées à l'étranger**

Les marchandises du trafic touristique sont celles qu'une personne transporte avec elle lorsqu'elle passe la frontière et qui ne sont pas destinées au commerce.<sup>81</sup>

557a

Les ventes faites dans des magasins à des personnes domiciliées à l'étranger, dans le trafic touristique, **valent livraisons sur le territoire suisse**. De telles ventes dans des magasins sont exonérées de l'impôt si toutes les conditions suivantes sont remplies :

558

<sup>80</sup> Les dépôts francs sous douane sont encore considérés comme territoire étranger pendant deux ans après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur les douanes. Ils vaudront territoire suisse seulement à partir du 1<sup>er</sup> mai 2009.

<sup>81</sup> Définition selon la LD

- a. le prix de vente s'élève au moins à 300 francs<sup>82</sup> (TVA incluse)<sup>83</sup> ;
- b. l'acquéreur ne doit pas être domicilié sur le territoire suisse (il peut être de nationalité suisse ou étrangère). Le bien doit être destiné à son usage privé ou pour le donner en cadeau ;
- c. le bien sera exporté par l'acquéreur dans les 30 jours après lui avoir été remis. Un éventuel entreposage chez le fournisseur jusqu'à la remise ultérieure du bien sera enregistré de façon appropriée ;
- d. la preuve de l'exportation sera fournie au moyen de la décision de taxation, timbrée par l'AFD, pour l'exportation dans le trafic touristique (form. n° 11.49 ou 11.49 [A]). De plus, l'assujetti prouvera la livraison au moyen d'un document de vente (p. ex. copie de facture). Voir aussi ch. 540 et ch. 564 ;<sup>84</sup>
- e. la déclaration en douane d'exportation (form. n° 11.49 ou 11.49 [A]) sera établie au nom de l'acquéreur et ne fera mention que des biens livrés à ce dernier. Les déclarations collectives mentionnant des biens acquis par plusieurs acquéreurs ne sont pas admises.

## 559

**Si le double de la déclaration en douane d'exportation n'est pas timbré par la douane ou si les conditions mentionnées sous le ch. 558 ne sont pas entièrement remplies, la vente sera imposée** (v. toutefois le ch. 562).

Ceci vaut indépendamment du fait que le vendeur ait la possibilité, ou non, de transférer après coup la TVA à son client.

## 559a

Si, par précaution, le vendeur assujetti **facture la TVA** (en principe **due**) à son **client domicilié à l'étranger** et qu'il ne la rembourse qu'après avoir reçu la décision de taxation n° 11.49 ou 11.49 [A] timbrée par la douane, il **ne doit pas obligatoirement**, au sens d'une exception à ce qui est dit sous les ch. 764a et 804, remettre **une note de crédit** à son client pour bénéficier de l'exonération de l'impôt.

Cette exception au principe selon lequel la « TVA facturée vaut TVA due », s'applique

- lorsqu'il s'agit d'une exportation dans le trafic touristique et que les biens sont destinés à l'usage privé de l'acquéreur étranger ou pour en faire des cadeaux (donc pas à l'achat de biens à des fins commerciales) et

82 Nouvelle ordonnance du Département fédéral des finances (DFF) en vigueur dès le 1<sup>er</sup> mai 2007 (ordonnance du DFF du 4 avril 2007 régissant l'exonération fiscale de livraisons de biens privés sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic touristique

83 Dans la déclaration en douane d'exportation, il faut à chaque fois déclarer le prix de vente net (sans TVA).

84 Précision de la pratique



- lorsqu'il est fait mention de la TVA dans la facture, mais que le vendeur assujéti n'encaisse que le prix net (prix de vente sans TVA), ou lorsque la TVA facturée par précaution, est remboursée intégralement après réception de la décision de taxation n° 11.49/11.49 [A].<sup>85</sup>

**559b**

Si l'assujéti vend un bien sans TVA dans le trafic touristique (v. cependant le ch. 559a), il y a lieu de mentionner le **prix de vente (sans TVA)** dans la déclaration en douane d'exportation dans le trafic touristique (form. n° 11.49/11.49 [A]). Si ce prix (sans TVA) est inférieur à **300 francs**<sup>86</sup>, l'exonération de l'impôt est néanmoins possible, dans la mesure où le montant limite de 300 francs serait atteint ou dépassé si ce bien était facturé « TVA incluse » (ch. 558).

Si l'assujéti a mentionné la TVA dans sa facture et qu'il a reçu de son client domicilié à l'étranger le montant correspondant et que celui-ci n'est pas remboursé après réception de la décision de taxation n° 11.49/11.49 [A], la TVA reste due.<sup>87</sup>

**559c**

Remarques concernant les formules n° 11.49/11.49 [A] :

- Les déclarations en douane (spéciales) d'exportation ne peuvent être obtenues qu'auprès de l'AFD. Les commandes peuvent être passées par écrit, par fax ou par téléphone. Les déclarations en douane d'exportation doivent être dûment remplies et signées.
- A sa sortie du territoire suisse, l'acquéreur présentera spontanément le bien et la déclaration en douane d'exportation, établie en double exemplaires, au bureau de douane suisse. Celui-ci procédera ensuite à l'envoi du double de la déclaration (timbrée) au fournisseur pour autant qu'une enveloppe affranchie à l'adresse du fournisseur lui soit remise.

**560****561**

Il incombe au fournisseur, respectivement à son client de prendre les mesures nécessaires pour obtenir la décision de taxation d'exportation. L'AFD n'est pas tenue d'attirer l'attention des personnes qui quittent la Suisse sur la taxation à l'exportation. Si, au moment de passer la frontière, la personne qui quitte la Suisse n'a pas eu la possibilité d'annoncer le bien destiné à l'exportation au bureau de douane suisse, l'AFD peut, sur demande motivée, valider l'exportation après coup. Une telle demande sera adressée aux Directions d'arrondissement des douanes de Bâle, Schaffhouse, Lugano ou Genève (pour les adresses, v. page 4). Il faudra y indiquer qui a exporté le bien et quand, par quel chemin et en passant par quel bureau de douane. On y joindra, outre les formulaires n° 11.49 au 11.49 [A], les moyens de

**562**

<sup>85</sup> Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

<sup>86</sup> Nouvelle ordonnance du Département fédéral des finances (DFF) en vigueur dès le 1<sup>er</sup> mai 2007 (ordonnance du DFF du 4 avril 2007 régissant l'exonération fiscale de livraisons de biens privés sur le territoire suisse en vue de l'exportation dans le trafic touristique)

<sup>87</sup> Précision de la pratique

preuve appropriés attestant l'exportation. Sont considérées comme tels, les décisions de taxation de la TVA à l'importation des administrations de douanes étrangères, les attestations des représentations suisses (ambassades, consulats) à l'étranger, de même que les attestations des organes de polices suisse ou étrangères.

Les demandes peuvent être accordées aux conditions suivantes :

- l'exportation a eu lieu dans les 30 jours après l'achat ;
- la marchandise se trouve avec certitude à l'étranger.

Dans tous les autres cas, l'AFD ne peut plus attester l'exportation après coup. C'est pourquoi ces ventes seront imposées par l'assujetti. Afin d'éviter de tels inconvénients, l'AFC conseille donc aux vendeurs assujettis de prendre toutes les précautions nécessaires à cet égard (ch. 559a).<sup>88</sup>

- 563** c. Concernant la méthode et le moment auquel il y a lieu de décompter la TVA, voir le ch. 578.
- 564** d. Le fournisseur est tenu de comptabiliser séparément de telles livraisons. Les formulaires n° 11.49 ou 11.49 [A] seront conservés en bon ordre durant le délai de prescription (ch. 943). En plus de la déclaration en douane d'exportation, il faut établir un justificatif de vente qui donne des informations, en particulier, sur le genre, l'objet et le volume de la livraison. L'exonération de l'impôt est acquise dès lors que, en plus du formulaire no 11.49 ou 11.49 [A], un justificatif de vente (copie de facture) est aussi disponible (ch. 540).<sup>89</sup>

## **565 II. Prestations de services**

A l'exception des cas mentionnés sous les chiffres marginaux ci-après, la LTVA ne prévoit aucune prestation de services exonérée de l'impôt. Celles-ci sont réputées fournies, soit sur le territoire suisse, soit à l'étranger. Si elles sont réputées fournies à l'étranger, elles ne sont pas soumises à la TVA suisse (ch. 371 ss). Quiconque fournit exclusivement des prestations de services réputées fournies à l'étranger n'est pas obligatoirement assujetti à la TVA, mais peut, le cas échéant, opter pour l'assujettissement (ch. 688).

### **III. Prestations d'intermédiaire**

- 566** Les prestations d'intermédiaires (prestations de services) agissant expressément au nom et pour le compte de tiers sont exonérées de la TVA, à condition que l'opération ayant fait l'objet de l'entremise soit elle-même exonérée de la TVA (ch. 530 ss) ou qu'elle soit fournie exclusivement à l'étranger (ch. 367 ss). Si l'opération ayant fait l'objet de l'entremise est fournie aussi bien sur le territoire suisse qu'à l'étranger, seule la part correspondante de l'opération ayant fait l'objet de l'entremise

<sup>88</sup> Précision de la pratique

<sup>89</sup> Précision de la pratique

fournie à l'étranger est exonérée de la TVA (pour autant que la part de l'opération fournie sur le territoire suisse ne soit pas – comme déjà relevé ci-devant – exonérée de la TVA).

Pour plus de détails à ce sujet, voir le ch. 199 ainsi que la notice « Prestations de services transfrontalières ».

La preuve de l'exonération sera apportée au moyen de documents comptables et de pièces justificatives. Les documents, tels que contrats, factures de marchandises, décomptes de commissions (le cas échéant les copies de documents d'exportation, la correspondance), sont réputés preuves à cet égard. Ces documents donneront des informations, en particulier, sur le lieu de la livraison (ou le lieu de destination), le genre et le volume de la prestation ayant fait l'objet de l'entremise, ainsi que sur le nom, la raison sociale, l'adresse et le siège/domicile du prestataire et du destinataire de la prestation. A défaut, la commission sera imposable au taux normal.

Les commissions pour des **prestations d'intermédiaire en relation avec la fourniture de prestations de services** sont exonérées de la TVA, si l'opération ayant fait l'objet de l'entremise est fournie à l'étranger, c'est-à-dire

- s'il s'agit de prestations de services au sens du ch. 371 et que le prestataire a son siège à l'étranger ;
- s'il s'agit de prestations de services au sens du ch. 372 et que le prestataire exerce son activité à l'étranger ou que l'immeuble se trouve à l'étranger ;
- s'il s'agit de prestations de services au sens des ch. 379 ss et que le destinataire de la prestation de services a son siège à l'étranger.

De plus, l'entremise de prestations de services est exonérée de la TVA si celles-ci, bien que réputées fournies sur le territoire suisse, sont exonérées de la TVA selon les ch. 529 ss. Il en va ainsi, par exemple, des prestations d'intermédiaire fournies en relation avec des prestations de transport transfrontalières.

Les prestations d'intermédiaire fournies dans le cadre d'opérations exclues du champ de l'impôt selon les ch. 580 ss sont, en principe, imposables. La prestation d'intermédiaire ne sera exonérée de la TVA que si l'opération exclue du champ de l'impôt est réputée fournie à l'étranger.

Si la prestation d'intermédiaire est elle-même expressément exclue du champ de l'impôt (ch. 626 ss et ch. 633 ss), elle le reste, même si l'opération faisant l'objet de l'entremise est fournie à l'étranger. Les opérations exclues du champ de l'impôt ne peuvent pas être exonérées.

Les commissions pour des **prestations d'intermédiaire en relation avec des livraisons de biens** sont exonérées, pour autant que la livraison ayant fait l'objet de l'entremise soit fournie à l'étranger ou exonérée de la TVA en vertu de l'art. 19 LTVA.

566a

566b

**566c** L'exonération du chiffre d'affaires provenant d'opérations de commissions est soumise aux mêmes dispositions que celles applicables à l'autre exonération, et qui est consécutive à l'exportation des biens.<sup>90</sup>

#### **IV. Prestations dans le trafic aérien**

(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Trafic aérien »)

- 567** 1. Sont exonérés de la TVA, la livraison (ch. 30 ss), la transformation, la réparation, l'entretien, l'affrètement et la location d'aéronefs à des compagnies d'aviation opérant dans le trafic aérien commercial et dont les chiffres d'affaires provenant d'affrètement et de transport réalisés dans le cadre de vols internationaux sont supérieurs à ceux émanant du trafic aérien national.<sup>91</sup> Cela vaut également pour les biens incorporés ou se trouvant dans ces aéronefs ou qui sont nécessaires à leur exploitation. Sont en outre exonérées les livraisons de biens destinés à l'avitaillement d'aéronefs ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces aéronefs et de leur cargaison.

##### **Exemples**

*Nettoyage d'aéronefs ; avitaillement en carburant et lubrifiant ; nourriture à bord ; l'aliénation, la transformation, le dégivrage, la réparation, l'entretien, l'affrètement ou la location d'aéronefs.*

- 568** 2. Sont également exonérées de la TVA, les prestations de services effectuées pour les besoins directs des aéronefs et de leur cargaison.

##### **Exemples**

*Le droit d'utiliser l'aéroport et ses installations, y compris les autorisations de décollage et d'atterrissage ; le remorquage d'aéronefs.*

- 569** 3. Par contre, ne sont pas exonérées de la TVA les prestations qui ne servent que de manière indirecte les besoins de ces aéronefs. Il en va ainsi, par exemple, de la location de halles situées sur des aéroports pour des entreprises de construction aéronautique, des prestations fournies à une autorité aéronautique dans le domaine du contrôle aérien, de l'hébergement ou du transport des membres de l'équipage d'un aéronef, des prestations de conseil aux sociétés suisses de transport aérien.

- 570** 4. Est réputé justificatif pour l'exonération de l'impôt :  
Le prestataire peut faire valoir le droit à l'exonération de l'impôt de sa prestation dans le trafic aérien, s'il peut la documenter au moyen de documents comptables et de pièces justificatives.

<sup>90</sup> Précision de la pratique

<sup>91</sup> La liste des compagnies d'aviation ayant leur siège sur le territoire suisse (qui possèdent une attestation/autorisation correspondante) est mise à jour tous les trimestres et peut être consultée sur le site internet de l'AFC.

L'exonération sera documentée par des mandats et des contrats écrits, des copies de factures ainsi que des avis de paiement, desquels ressortiront, sans équivoque, le nom/la raison sociale, l'adresse ainsi que des indications détaillées sur le genre et l'utilisation de la prestation fournie.

## **V. Prestations de transport transfrontalier**

1. Les transports dans le trafic aérien international, dont seul le lieu d'arrivée ou le lieu de départ se situe sur le territoire suisse, sont exonérés de la TVA. **571**

Sont également exonérés de la TVA, les transports dans le trafic aérien, au départ d'un aéroport étranger à destination d'un autre aéroport étranger, qui survolent le territoire suisse.

L'exonération de l'impôt subsiste aussi pour de tels transports, lorsqu'une escale technique a lieu sur le territoire suisse.

Sont également considérés comme des transports aériens internationaux, les vols transfrontaliers dont une partie du trajet s'effectue sur le territoire suisse (p. ex. Bâle-Genève-New York), à condition que le vol soit uniquement interrompu pour changer d'avion et prendre le premier vol de correspondance (pour plus de précisions, on consultera la brochure « Trafic aérien »).

2. L'exonération de l'impôt du transport de personnes dans le trafic ferroviaire transfrontalier n'est applicable qu'aux trajets qui font l'objet d'un titre de transport international. Tombent sous le coup de cette disposition : **572**
  - a. les transports sur des trajets pour lesquels la gare de départ ou d'arrivée se situe sur le territoire suisse ;
  - b. les transports qui empruntent des trajets de transit sur le territoire suisse afin de relier entre elles les gares de départ et d'arrivée situées à l'étranger.

Pour qu'il y ait exonération de l'impôt dans le trafic ferroviaire international, il faut que le prix du transport pour le trajet sur le territoire étranger soit supérieur au montant de la TVA qui n'est pas dû en raison de l'exonération de l'impôt. **573**

Aucune exonération de l'impôt n'est accordée pour la vente de titres de transport forfaitaires, tels qu'abonnements généraux ou de demi-tarif. Cela même s'ils sont utilisés en tout ou en partie lors de transports exonérés de l'impôt.

De plus amples informations concernant les prestations de transports transfrontaliers de personnes et de biens se trouvent dans la brochure « Transports ».

**VI. Livraisons et prestations de services aux missions diplomatiques, missions permanentes, postes consulaires et organisations internationales (= institutions bénéficiaires), ainsi qu'à certaines catégories de personnes telles que les représentants diplomatiques, les fonctionnaires consulaires et les hauts fonctionnaires d'organisations internationales (= personnes bénéficiaires)**  
(art. 20 ss OLTVA)

574

1. Les livraisons de biens et les prestations de services fournies à des **institutions bénéficiaires** et à **des personnes bénéficiaires** sont exonérées de la TVA (avec droit à la déduction de l'impôt préalable),
  - lorsque **l'institution bénéficiaire** figurant sur les formulaires officiels dûment remplis (form. n° A 1070, AA 1076 ou A/OI 1078) atteste que les prestations acquises sont destinées à son usage officiel, ou
  - lorsque l'institution bénéficiaire dont fait partie la **personne bénéficiaire** atteste sur les formulaires officiels dûment remplis (form. n° B 1071 ou BB 1077), pour chaque livraison et chaque prestation de services, que les prestations acquises sont destinées à l'usage privé de la personne bénéficiaire. La personne bénéficiaire est en outre tenue de signer préalablement le formulaire en question et de décliner son identité à chaque acquisition de biens ou de prestations de services au moyen de sa carte de légitimation ou d'un permis Ci valable.

575

2. Des informations complémentaires relatives à l'exonération de l'impôt des prestations fournies à des représentations diplomatiques et à des organisations internationales peuvent être consultées sur le site internet de l'AFC, à savoir par exemple
  - quelles sont les institutions, les personnes qui sont considérées institutions/personnes bénéficiaires et quelles sont celles qui ne le sont pas ?
  - quelles sont les particularités auxquelles il y a lieu de tenir compte (utilisation des prestations acquises, montants limites, contrats de durée indéterminée, factures globales, paiements anticipés, procédure de déclaration, **option concernant les immeubles,<sup>92</sup> acquisition de carburant<sup>93</sup>**, etc.) ?
  - quels sont les formulaires à utiliser et dans quels cas ?
  - de quelle façon les destinataires de la prestation doivent-ils s'identifier et quelle est la forme et le contenu des pièces d'identités (c.-à-d. le permis Ci ou la carte de légitimation émise par le Département fédéral des affaires étrangères) ?

92 Modification de l'ordonnance en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2004 (art. 27a OLTVA) ; voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles »

93 Modification de l'ordonnance en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005 (art. 23 al. 4 OLTVA)

- quelles sont les autres modalités auxquelles le fournisseur de la prestation assujetti doit prêter attention ?

3. Des informations importantes destinées aux fournisseurs de telles prestations figurent en outre au verso des formulaires officiels mentionnés sous le ch. 574. Le non-respect de ces instructions peut avoir pour conséquence que la prestation fournie ne pourra pas être considérée comme étant exonérée de la TVA. On veillera notamment à ce que la TVA ne soit pas indiquée dans les factures et que les formulaires soient conservés en bon ordre à des fins de contrôle (ch. 943).

**576**

## **VII. Opérations réalisées sur le territoire suisse et importation de monnaies d'or et d'or fin**

**577**

Sont exonérées de la TVA (avec droit à la déduction de l'impôt préalable), les importations et les opérations :

- a. de monnaies d'or émises par les Etats ;<sup>94</sup>
- b. d'or bancaire
  - sous forme de lingots d'une teneur d'au moins 995 millièmes,
  - sous forme de grenaille, d'une teneur d'au moins 995 millièmes, emballée et scellée par un essayeur-fondeur reconnu.

Sont également exonérées de la TVA, la livraison et l'importation d'or **destiné au raffinage ou à la récupération**. Il s'agit d'or

**577a**

- sous forme brute (à l'état naturel : en pépites, en cristaux, nuggets, etc.) ;
- sous forme mi-ouvrée, c'est-à-dire en barres, profilés, en plaques, plaquettes, en feuilles, lames ou en bandes, etc. ;
- sous forme de déchets, de résidus et d'alliages d'or provenant de l'ouvroison mécanique dans des ateliers d'orfèvrerie, des hôtels de monnaies, etc. (p. ex. poussière, limailles, copeaux provenant du perçage et du tournage) ;
- sous forme de déchets d'or dentaire ou de déchets d'usinage issu de la technique dentaire, et
- sous forme de rebuts,<sup>95</sup> c'est-à-dire de biens devenus inutilisables pour leur utilisation première ensuite de bris, de destruction ou d'usure (p. ex. vieux objets d'orfèvrerie).<sup>96</sup>

Sont également considérés être de l'or, les alliages qui contiennent en poids deux pour cent ou plus d'or ou qui, comprenant du platine, contiennent plus d'or que de platine.

**577b**

94 Numéro du tarif douanier 7118.9010 et 9705.0000

95 Numéro du tarif douanier 7112

96 Précision de la pratique

577c

Les travaux de séparation (travaux d'alliage), facturés aux clients par des établissements de traitement des métaux précieux lors du raffinage et de la récupération d'or, sont également exonérés de la TVA (avec droit à la déduction de l'impôt préalable).

Par contre, les livraisons de biens en or qui, directement ou après réparation, sont réutilisables pour leur usage initial ou sont affectés à d'autres fins que la récupération de l'or, ne sont pas exonérées de la TVA.

Par exemple, est imposable la production ou le commerce

- de produits mi-ouvrés en or, destinés à la fabrication (p. ex. de bijoux) ;
- de médailles en or ;
- d'objets d'orfèvrerie ou de bijoux ;
- de plaquettes et de monnaies d'or avec oeillets ;
- de nuggets (à collectionner).

**Le compte de métal précieux** que tient une banque ou un établissement de traitement des métaux précieux procure au titulaire du compte un droit (contraignant) à la livraison d'une quantité de métal déterminée, c'est-à-dire un droit d'acquisition ultérieure. Il n'y a toutefois pas encore de préention (réelle) à la propriété du métal précieux au moment où le compte est crédité. Le transfert des droits d'un compte de métal précieux sur un autre, ainsi que la gestion du compte et le traitement de la transaction par la banque sont exclus du champ de l'impôt. La livraison a lieu au moment où le titulaire du compte requiert la remise du métal précieux.

Concernant le dénommé **compte d'industrie**, il y est crédité à son titulaire, après récupération, la quantité d'or contenue dans la livraison de vieil or qu'il avait faite précédemment. En cas de livraison de vieil or avec récupération de l'or, on part du principe qu'il s'agit d'une livraison avec échange de biens au sens des ch. 286 ss, puisque l'or est conservé séparément pour chaque client (compte d'industrie) par l'établissement de traitement des métaux précieux. La taxe y relative qui serait facturé au titulaire d'un tel compte est toutefois imposable à la TVA au taux normal.

### **Exemple**

*Le titulaire assujetti d'un compte d'industrie remet du vieil or pour affinage à un établissement de traitement des métaux précieux. Dix parts d'or, trois parts d'argent et une part de titane résultent de la refonte. L'or est crédité sur le compte d'industrie, tandis que les autres métaux précieux sont achetés par l'établissement de traitement des métaux précieux. La contre-prestation pour le traitement du vieil or (raffinage) est exonérée de la TVA. Par contre, le fournisseur du vieil or imposera la livraison d'argent et de titane à l'établissement de traitement*



*des métaux précieux, même si celui-ci procède à la compensation de cette livraison avec sa créance découlant de la prestation de raffinage.<sup>97</sup>*

### VIII. Décompte TVA

578

Toutes les contre-prestations en échange de livraisons de biens et de prestations de services exonérées de l'impôt seront **déclarées dans le décompte TVA (en tant que chiffres d'affaires) sous chiffre 010**, au moment de leur facturation (décompte établi d'après les contre-prestations convenues [ch. 391 et 962]), ou au moment de leur encaissement (décompte établi d'après les contre-prestations reçues [ch. 393 et 964] ; en cas de paiement d'acomptes sans facturation ou avec envoi tardif de la facture et de l'établissement des décomptes d'après les contre-prestations convenues [ch. 392 et ch. 962]).

Ces contre-prestations en échange de livraisons de biens et de prestations de services exonérées de l'impôt peuvent, pour autant que les autres conditions requises pour l'exonération soient également remplies, être déduites sous chiffre 040 du décompte TVA.

La déduction pour la livraison de monnaies d'or ou d'or fin peut être effectuée sous chiffre 045.

Les paiements anticipés ou les acomptes reçus en échange de livraisons de biens à destination de l'étranger peuvent être déduits sous chiffre 040 du décompte TVA et cela même si aucune décision de taxation de l'AFD n'est encore disponible, mais à la condition alors que l'exportation prévue puisse être prouvée au moyen de contrats, commandes, etc. Si, ensuite, l'exportation ne devait pas avoir lieu ou s'il s'avérait que celle-ci ne peut pas être suffisamment documentée, la TVA sera due à compter de la date de réception du paiement. Cela s'applique également aux cas pour lesquels, lors de la réception du paiement anticipé, les pièces justificatives réclamées à titre de preuves feraient défaut.<sup>98</sup>

### IX. Prestations fournies à l'étranger

579

Si une livraison de biens ou une prestation de services selon les ch. 367 à 390, en soi imposable, n'est pas réputée fournie sur le territoire suisse mais à l'étranger, cette opération n'est pas soumise à la TVA suisse. Qu'il s'agisse de livraisons de biens ou de prestations de services, la preuve y relative sera fournie dans le sens des instructions données sous les ch. 388 ss. Le fournisseur de prestations assujéti a droit, pour de telles opérations, à la déduction de l'impôt préalable (ch. 826). Concernant les travaux de construction exécutés à l'étranger, voir la brochure « Industrie du bâtiment ».

<sup>97</sup> Précision de la pratique

<sup>98</sup> Précision de la pratique

## Chapitre 9

### Opérations exclues du champ de l'impôt, sans droit à la déduction de l'impôt préalable

580

Les prestations suivantes, énumérées exhaustivement, sont exclues du champ de l'impôt, sans droit à la déduction de l'impôt préalable.

Ces exceptions à l'imposition de la TVA comportent aussi bien des éléments objectifs (restrictions concernant le **genre** de prestations) que subjectifs (restrictions concernant la **personne** qui **fournit** la prestation). La pratique administrative donne donc des précisions aussi bien en ce qui concerne (individuellement) l'élément subjectif qu'en regard des éléments objectifs (description des différentes opérations exclues du champ de l'impôt).<sup>99</sup>

Par contre, les opérations qui précèdent les prestations exclues du champ de l'impôt sont imposables (pour autant que ces opérations fournies en amont ne tombent pas elles-mêmes sous le coup de l'une ou l'autre de ces dispositions dérogatoires). Sont également imposables les prestations d'intermédiaires fournies en relation avec des opérations exclues du champ de l'impôt – à l'exception des prestations d'intermédiaires effectuées dans les domaines du marché monétaire, du marché des capitaux et des assurances.

Concernant l'imposition par option, voir les ch. 694 ss.

Sont exclus du champ de l'impôt :

#### I. **Le transport d'envois de la poste aux lettres qui est soumis aux services réservés au sens de la législation sur la poste**

581

Est concerné à ce titre le transport des envois adressés de la poste aux lettres pesant jusqu'à 100 g (v. aussi ch. 230 et ch. 675).<sup>100</sup>

Sont en revanche imposables les transports :

- d'envois adressés de la poste aux lettres, postés en Suisse ou en provenance de l'étranger, dont le poids est supérieur à 100 g ;<sup>101</sup>
- d'envois postaux en courrier accéléré ;
- de colis et d'envois à l'étranger de la poste aux lettres expédiés dans le trafic international ;
- de personnes.

<sup>99</sup> Précision de la pratique

<sup>100</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> avril 2006 (art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur la poste ; RS 783.01)

<sup>101</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> avril 2006 (art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur la poste ; RS 783.01)

## II. **Les soins hospitaliers et les traitements médicaux dans les hôpitaux, dans le domaine de la médecine humaine**

(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Santé »)

Sont concernées à ce titre les prestations consistant en soins hospitaliers ou traitements médicaux dans les hôpitaux. **582**

Elles peuvent donc être fournies par l'hôpital lui-même, par un centre de traitements médicaux sur prescription médicale (p. ex. centre de réadaptation), par un centre de diagnostic (centres de radiologie et laboratoires médicaux), ainsi que par d'autres établissements de même nature.

Sont également exclues du champ de l'impôt les prestations étroitement liées à ces soins et fournies dans le cadre de traitements médicaux, telles que l'administration, respectivement l'application de médicaments ou la remise de prothèses (éléments corporels de remplacement) utilisées dans le cadre de traitements médicaux, qui ne peuvent être ôtées et remises en place que par le biais d'une intervention chirurgicale (p. ex. hanche articulée artificielle). Est également exclue du champ de l'impôt, la fourniture de denrées alimentaires et de boissons préparées dans les cuisines de l'hôpital et servies dans les chambres des patients.

Ne sont en revanche pas exclues du champ de l'impôt, la remise de médicaments en tant que tels (p. ex. une boîte de pilules non entamée est remise par le médecin à son patient pour qu'il l'emporte à la maison), ainsi que la fourniture d'appareils orthopédiques et de prothèses de propre fabrication ou acquis de tiers qui peuvent être ôtés et remis en place sans intervention chirurgicale. Ceci même si cette fourniture intervient dans la cadre d'un traitement médical. **583**

Sont également soumis à l'impôt, les chiffres d'affaires réalisés par les restaurants, cantines, cafétérias, kiosques, stands de fleurs et autres commerces se trouvant dans les hôpitaux et les établissements du même genre. Cette règle s'applique indépendamment du fait que ces commerces soient juridiquement ou économiquement liés à ces hôpitaux et que les bénéficiaires des prestations soient les patients ou le personnel de l'hôpital, des visiteurs ou d'autres personnes. Pour plus de détails sur la subsistance du personnel hospitalier, voir le ch. 300.

## III. **Traitements médicaux dans le domaine de la médecine humaine dispensés par les membres des professions faisant partie du secteur de la santé**

(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Santé »)

On entend par traitement médical le fait de constater et de traiter des maladies, des blessures et d'autres troubles corporels ou mentaux de l'homme, de même que d'exercer une activité servant à prévenir des maladies et des troubles de la santé humaine. **584**

- 585** Sont assimilés aux traitements médicaux
1. certaines prestations particulières en cas de maternité, telles que les examens de contrôle, la préparation à l'accouchement ou les conseils en cas d'allaitement ;
  2. les examens, conseils et traitements en relation avec la fécondation artificielle, la contraception ou l'interruption de grossesse.
- 586** Seuls sont exclus du champ de l'impôt les traitements médicaux dispensés par une personne qui est détentrice de l'autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession ou qui est autorisée à exercer la médecine conformément à la législation cantonale.
- 587** Sont réputés exercer une profession du secteur de la santé au sens de la présente disposition, notamment :
- les médecins ;
  - les médecins-dentistes ;
  - les prothésistes dentaires ;
  - les psychothérapeutes ;
  - les chiropraticiens et les chiropraticiennes ;
  - les physiothérapeutes ;
  - les ergothérapeutes ;
  - les naturopathes et autres personnes pratiquant l'art de guérir ou praticiens, en thérapeutiques naturelles ;
  - les sages-femmes ;
  - les infirmières et les infirmiers ;
  - les masseurs médicaux (seuls les massages médicaux sont exclus du champ de l'impôt. Les massages sportifs ou du genre « fitness » et tous les massages de type érotique sont imposables) ;
  - les logopédistes-orthophonistes ;
  - les diététiciens et les diététiciennes ;
  - les pédicures-podologues ;

Les hygiénistes dentaires sont également considérés comme des professions faisant partie du secteur de la santé au sens de l'article 18 chiffre 3 LTVA.<sup>102</sup>

- 588** Pour le traitement fiscal des prestations des membres d'autres groupes professionnels, tels que les orthopédistes, psychologues, conseillers en hygiène de vie, conseillers sanitaires et opticiens, voir la brochure « Santé ».
- 589** Les prestations de soins fournies par des infirmières, par des organisations de droit public ou privé d'aide et de soins à domicile (dites aussi « Spitex »), ainsi que dans des homes sont - selon les conditions susmentionnées - exclues du champ de l'impôt.

Les livraisons de prothèses dentaires, qu'elles soient effectuées par des prothésistes dentaires, des techniciens-dentistes ou des dentistes, sont dans tous les cas imposables. **590**

Par contre, les soins médicaux proprement dits, dispensés par des dentistes et des prothésistes dentaires, sont exclus du champ de l'impôt.

Concernant les techniciens-dentistes, une telle règle n'est applicable que s'ils peuvent faire valoir un diplôme complémentaire de prothésiste dentaire et s'ils exercent leur activité dans des cantons ayant expressément réglementé l'autorisation de pratiquer des prothésistes dentaires.

Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Santé ».

Bien que dispensant également des traitements médicaux, les vétérinaires et les cliniques vétérinaires doivent imposer leurs chiffres d'affaires au taux applicable (ch. 339 et ch. 348), car seuls les soins médicaux donnés à l'être humain sont exclus du champ de l'impôt. **591**

#### **IV. Les livraisons d'organes humains et de sang humain complet**

(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Santé »)

Les livraisons d'organes humains sont exclues du champ de l'impôt dans la mesure où elles sont effectuées par des hôpitaux ou par d'autres institutions reconnues médicalement qui disposent des autorisations nécessaires à cette fin. **592**

Les livraisons de sang humain, complet et non traité, exécutées par les titulaires d'une autorisation nécessaire à cette fin, sont également exclues du champ de l'impôt. Sont par contre soumis au taux réduit selon le ch. 334, tous les produits sanguins obtenus à partir de sang complet, humain ou animal, par des procédés physiques, chimiques ou biologiques, destinés à être utilisés directement sur l'homme ou l'animal (dérivés et composants du sang). **593**

#### **V. Prestations de services de groupements dont les membres exercent les professions énumérées au chiffre III, dans la mesure où ces prestations de services sont fournies aux membres proportionnellement, au prix coûtant, pour l'exercice direct de leurs activités**

**594**

(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Santé »)

A titre d'exemple, on peut penser à la refacturation proportionnelle des frais d'acquisition et de fonctionnement d'appareils et d'installations (p. ex. appareil de radiologie) utilisés par un groupement de médecins. Chacun d'eux facture à son tour à son patient la prestation ainsi fournie (p. ex. une radiographie). Pour plus de détails à ce sujet, prière de se référer à la brochure « Santé ».

## VI. **Transports de malades, de blessés ou d'invalides à l'aide de véhicules spécialement aménagés à cet effet**

(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Santé » et la brochure « Transports »)

**595** Le moyen de transport doit être exclusivement équipé dans ce but et réservé à cette activité.

### **596** *Exemples*

- ambulances ;
- hélicoptères et autres aéronefs ;
- traîneaux de sauvetage ;
- taxis et bus pour invalides.

**597** Le transport de personnes malades, blessées ou invalides par un moyen de transport public (p. ex. train, autobus, tram, téléphérique) ou privé (p. ex. véhicule privé, taxi), doit - même dans les cas d'urgence - être imposé au taux normal. Il en va de même du transport de personnes décédées. Pour plus de détails à ce sujet, prière de se référer à la brochure « Santé ».

**598** Est également imposable au taux normal, la livraison de moyens de transport spécialement aménagés à cet effet (v. toutefois les ch. 680 à 682).

## VII. **Prestations fournies par des institutions d'assistance sociale, d'aide sociale et de sécurité sociale, ainsi que celles fournies par des organisations d'utilité publique d'aide et de soins à domicile et par des maisons de retraite, des homes médicalisés et des organismes exploitant des appartements protégés**

(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives »)

**599** En font partie les prestations de services fournies par les institutions suivantes :

- maisons de retraite, homes médicalisés et organismes exploitant des appartements protégés ;
- organisations d'utilité publique d'aide et de soins à domicile ;
- établissements de désintoxication pour alcooliques et toxicomanes ;
- centres d'accueil d'urgence pour l'hébergement de sans-abri ;
- homes d'accueil pour l'hébergement de femmes (et de leurs enfants) en situation de détresse ;
- établissements pénitentiaires pour le logement de personnes en détention préventive ou en garde à vue, ou de détenus accomplissant une peine.

Les chiffres d'affaires que les établissements pénitentiaires réalisent grâce à d'autres activités - à l'exception de l'agriculture, de la sylviculture et de l'horticulture - sont soumis à la TVA ;

- foyers, foyers communautaires, etc. pour l'hébergement et l'assistance aux handicapés, notamment aux malades psychiques, aux personnes souffrant d'un handicap mental ou physique et aux toxicomanes ou personnes ayant suivi une cure de désintoxication et qui ont besoin d'être accueillies en vue de leur réinsertion sociale. Les chiffres d'affaires provenant, entre autres, des ateliers pour handicapés sont toutefois soumis à la TVA ;
- services fournissant des repas (c.-à-d. la livraison et la facturation<sup>103</sup> de repas complètement préparés et cuisinés directement à des personnes âgées, handicapées et malades par des institutions d'utilité publique<sup>104</sup>, telles que les maisons de retraite, les organisations d'aide (p. ex. Pro Senectute, Armée du Salut et Caritas) et de soins (Spitex) à domicile et les hôpitaux.

Les opérations de ce genre sont également exclues du champ de l'impôt lorsque ce n'est pas l'institution chargée d'effectuer la prestation qui les réalise directement (en tant que prestataire s'adressant directement à la personne assistée), mais qu'elle charge et rétribue à cet effet un tiers spécialisé (lequel sera une institution d'assistance sociale, d'aide sociale ou de sécurité sociale).<sup>105</sup>

599a

Pour plus de détails au sujet des prestations fournies par les organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex), voir le ch. 589 ainsi que la brochure « Santé ».

600

### **VIII. Chiffres d'affaires provenant de certaines manifestations (ventes de bienfaisance et marché aux puces, remises d'insignes ou d'autres biens dans le cadre d'actions en pleine rue ou par le biais du porte-à-porte, ceci dans le but de se procurer des fonds) et de brocantes**

Sont concernés à ce titre les chiffres d'affaires réalisés lors de manifestations par des institutions qui exercent des activités exclues du champ de l'impôt dans le domaine des soins aux malades, de l'assistance sociale, de l'aide sociale et de la sécurité sociale, de la protection de l'enfance et de la jeunesse et du sport sans but lucratif, ainsi que par des organisations d'utilité publique d'aide et de soins à domicile, des maisons de retraite, des homes médicalisés et des organismes exploitant des appartements protégés. La condition est que ces opérations soient réalisées à leur seul profit dans le but de les soutenir financièrement.

601

Si les fonds obtenus sont utilisés pour financer des activités imposables, les recettes résultant de ces manifestations sont imposables. Si les fonds servent au

<sup>103</sup> Précision de la pratique

<sup>104</sup> Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

<sup>105</sup> Modification de l'ordonnance en vigueur dès le 1<sup>er</sup> juillet 2006 (art. 4a OLTVA)

financement d'activités imposables et exclues du champ de l'impôt, les recettes de la manifestation devront être réparties.<sup>106</sup>

Les dîners de gala et les bals de charité ne sont pas réputés « manifestations » au sens de l'article 18 chiffre 17 LTVA et sont dès lors imposables. Il en va de même pour les chiffres d'affaires réalisés dans le cadre d'autres manifestations (p. ex. tournois à six, soirées récréatives).<sup>107</sup>

En outre, les opérations réalisées lors de brocantes par des institutions d'assistance sociale, d'aide sociale et de sécurité sociale, exclusivement pour leurs propres besoins, sont exclues du champ de l'impôt. Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives ».

## **IX. Les prestations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse fournies par des institutions aménagées à cet effet. Ceci vaut aussi bien pour des institutions de droit public que de droit privé**

**602**

Sont concernés à ce titre par exemple :

- les orphelinats ;
- les crèches et garderies ;
- les foyers de jour.

Les prestations étroitement liées à la promotion de la culture et de la formation des jeunes, réalisées par des organismes d'utilité publique d'échanges de jeunes, sont également exclues du champ de l'impôt (concernant les prestations fournies par des internats, voir le ch. 606).

Pour obtenir des informations plus détaillées au sujet de la thématique ici traitée, on consultera la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives » et la brochure « Sport ».

**602a**

Les opérations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse sont également exclues du champ de l'impôt lorsque ce n'est pas l'institution chargée d'effectuer la prestation qui les réalise directement (en tant que prestataire s'adressant directement à la personne assistée), mais qu'elle charge et rétribue à cet effet un tiers spécialisé (lequel sera une institution de protection de l'enfance et de la jeunesse).<sup>108</sup>

106 Précision de la pratique

107 Précision de la pratique

108 Modification de l'ordonnance en vigueur dès le 1<sup>er</sup> juillet 2006 (art. 4a OLTVA)



## X. Prestations de services dans le domaine de l'éducation de l'enfance et de la jeunesse ainsi que dans le domaine de la formation

(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Formation et recherche »)

Le terme « **éducation** » recouvre des prestations qui ont pour but de former le caractère de la personne d'une part, et de lui transmettre les connaissances fondamentales de la vie et du quotidien d'autre part, telles que, par exemple, les bonnes manières, le comportement social, la prise de responsabilités, les soins et l'hygiène corporels. Seule l'éducation des enfants et des jeunes (jusqu'à l'âge de 18 ans révolus) est exclue du champ de l'impôt.

Pour plus de détails concernant les prestations dans le domaine de l'assistance sociale, voir les ch. 599 et 600.

603

Sont considérées « **formation** », les prestations dans le cadre de l'enseignement, de l'instruction, de la formation continue et du recyclage professionnel, y compris les cours, les conférences dispensés par des professeurs privés ou des écoles privées et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique.

604

Les prestations ont un caractère didactique, lorsque la transmission de connaissances est le but premier poursuivi et que les personnes sont stimulées, par un travail d'instruction spécifique régulier, d'une assistance et du contrôle des progrès réalisés, à atteindre un but d'apprentissage déterminé dans un domaine précis.

L'exclusion du champ de l'impôt ne concerne que la formation de l'être humain et non pas celle des animaux. Toutefois, une prestation de formation (en relation avec la formation d'un animal) est admise, lorsque seul l'être humain est formé ou lorsque l'être humain et l'animal sont formés ensemble et en même temps (p. ex. le propriétaire d'un chien et son chien).

### Exemples

- l'enseignement dans les écoles publiques et privées (également par des maîtres privés) allant de l'instruction de base aux hautes écoles (école primaire, école secondaire, gymnase, école professionnelle, école de commerce, école d'ingénieurs, université) ;
- les cours de langue ;
- l'école de musique ;
- les cours de formation continue (non seulement professionnels mais aussi de nature technique ou organisationnelle) ;
- les cours pour chômeurs (plus de détails à ce sujet dans la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives » )<sup>109</sup> ;
- les séminaires ;
- les cours de cuisine ;
- l'enseignement de la circulation (p. ex. cours de conduite automobile) ;
- l'école d'équitation.

Sont également exclus du champ de l'impôt les chiffres d'affaires dans le domaine de la formation qui relèvent de

- la mise à disposition d'apprentis aux fins de compléter la pratique de leur profession lorsque, par exemple, la formation (selon le règlement d'apprentissage) ne peut pas être donnée intégralement ;<sup>110</sup>
- l'activité de conférencier (sans égard au fait que les honoraires soient versés au conférencier ou à son employeur) ;
- la réalisation d'examens dans le domaine de la formation (taxes d'examens), y compris la correction des devoirs d'examens écrits et la surveillance des examens ;
- les prestations de services d'ordre organisationnel (en relation avec une prestation de formation) fournies à l'organisme responsable de cette formation, pour autant que le prestataire soit membre de l'organisme en question ;
- les prestations de services d'ordre organisationnel (en relation avec une prestation de formation) fournies aux organes de droit public chargés de cette formation, c'est-à-dire aux services concernés de la Confédération, des cantons et des communes.<sup>111</sup>

Font partie intégrante des prestations de formation et, par conséquent, sont également exclu(e)s du champ de l'impôt :

- les finances d'inscription et d'immatriculation ;
- les frais – pour l'utilisation de l'infrastructure – facturés séparément aux participants ou compris dans le prix de la contre-prestation pour les prestations de formation ;
- la remise du matériel didactique, pour autant que celui-ci soit compris dans l'écolage ou dans la finance d'inscription.<sup>112</sup>

### **Exemples concernant l'utilisation de l'infrastructure**

- les PC lors d'un cours d'informatique ;
- un cheval lors d'un cours d'équitation ;
- la cuisine et les ustensiles de cuisine lors d'un cours de cuisine.

110 Précision de la pratique

111 Modification de la loi en vigueur dès le 1<sup>er</sup> juillet 2002

112 Précision de la pratique

Ne sont pas considérées prestations de formation, les prestations dont le but premier poursuivi n'est pas la transmission de connaissances. En font partie

- les prestations de conseil/formation spécifique à l'entreprise (*coaching/training*) ;<sup>113</sup>
- la pratique du sport accompagné (p. ex. *aérobic, spinning, aquafit, walking*) ;
- les manifestations dans le domaine du divertissement, des activités de loisirs, des réunions amicales ;
- les prestations de formation qui sont des prestations accessoires à une prestation indépendante imposable (p. ex. *la participation gratuite à un cours d'informatique Word en cas d'achat d'un PC*).<sup>114</sup>

**604a****604b**

Les prestations de restauration et d'hébergement, fournies en relation avec des prestations de formation, sont imposables. Il en va de même pour la location de salles et de locaux (pour des conférences ou des cours) dans le secteur de la restauration et de l'hôtellerie. Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Formation et recherche ».

**605**

Pour les internats, les foyers de séminaristes, les foyers d'apprentis et d'étudiants, etc., il n'y a pas « hébergement » mais « location de chambres » (laquelle – comme l'enseignement – est exclue du champ de l'impôt [ch. 668]), lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- les cours doivent durer au moins une année (deux semestres) sans interruption (les vacances scolaires ne sont pas réputées interruption, les cours peuvent commencer à n'importe quel moment de l'année), et
- l'étudiant doit habiter sans interruption dans l'institution en question pendant toute la durée des cours (les absences durant les vacances scolaires, les fins de semaine, pendant les stages prévus par l'école ou pour cause de séjour à l'hôpital, ne sont pas réputées interruption).

**606**

Pour les étudiants de plus de 18 ans (c.-à-d. les personnes majeures au sens de l'art. 14 CC), il importe uniquement que ceux-ci élisent domicile ou s'annoncent comme personnes séjournant à la semaine au lieu de leur formation.

Si les conditions précitées ne sont pas remplies, il s'agit alors d'une prestation d'hébergement imposable au taux spécial.

Les trois groupes de prestations, à savoir « enseignement », « hébergement (resp. location) » et « restauration », doivent être indiqués séparément dans les contrats et les factures. Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Formation et recherche ».

113 Précision de la pratique

114 Précision de la pratique

**XI. La mise à disposition de personnel assurée par des institutions religieuses ou philosophiques sans but lucratif à des fins relevant des soins aux malades, de l'assistance et de la sécurité sociales, de la protection de l'enfance et de la jeunesse, de l'éducation et de la formation (prestations de services qui en tant que telles sont déjà exclues du champ de l'impôt), ainsi qu'à des fins ecclésiales, caritatives ou d'utilité publique.**

607

La contre-prestation résultant de la mise à disposition de personnel est en principe imposable. Toutefois, à titre exceptionnel, la mise à disposition de personnel est exclue du champ de l'impôt, si **toutes** les conditions mentionnées ci-après sont **cumulativement** remplies.

**a. Exigences en ce qui concerne l'établissement de location de services**

Les organisations concernées sont des institutions sans but lucratif, à savoir

- des ordres religieux et des maisons de diaconesses ;
- des ordres d'enseignants ;
- d'autres institutions et organisations d'utilité publique (p. ex. œuvres d'entraide, organisations d'aide et de soins à domicile, hôpitaux privés, associations féminines) ;
- des établissements publics tels que, par exemple, les hôpitaux, les maisons de retraite, les organisations d'aide et de soins à domicile, les écoles et les universités (**mais sans** les entreprises gérées sur la base de principes commerciaux [p. ex. les CFF, la Poste, les entreprises de transport]).

Cette exclusion du champ de l'impôt **n'est pas** applicable à la location de services (travail temporaire et location de main-d'œuvre) effectuée à titre professionnel et qui est, en l'état, soumise à une autorisation conformément à la loi fédérale du 6 octobre 1989 sur le service de l'emploi et la location de services (LES ; RS 823.11) ainsi que l'ordonnance du 16 janvier 1991 y afférente (OSE ; RS 823.111).

On relèvera à ce propos que loue des services à titre professionnel au sens de l'OSE,

- quiconque loue régulièrement les services de travailleurs à des entreprises locataires, c'est-à-dire celle (ou celui) qui, en l'espace de douze mois, conclut plus de dix contrats de location de services portant sur l'emploi ininterrompu d'un travailleur individuel ou d'un groupe de travailleurs, dans l'intention de réaliser un profit, ou
- quiconque réalise par son activité de location de services un chiffre d'affaires annuel de 100'000 francs au moins.

Qu'une autorisation ait été effectivement demandée (ou non) à l'office cantonal du travail ne joue aucun rôle.<sup>115</sup>

## b. Exigences en ce qui concerne le but de l'engagement

608

Le personnel doit être chargé exclusivement des tâches suivantes :

1. traitements médicaux dans des hôpitaux et des centres de soins médicaux, dans le domaine de la médecine humaine (ch. 582) ;
2. autres traitements médicaux (p. ex. soins de base et soins aux malades selon les ch. 584 à 589 ; **mais pas** les tâches ménagères et autres prestations du même genre fournies par des organisations d'aide et de soins à domicile qui **ne** sont **pas** d'utilité publique, ainsi que dans des maisons de retraite, des homes médicalisés et des organismes exploitant des appartements protégés) ;
3. prestations d'aide et de soins dans le cadre de l'assistance sociale (ch. 589 et ch. 599) ;
4. encadrement des enfants dans des institutions aménagées à cet effet (ch. 602) ;
5. éducation des enfants et de la jeunesse ;
6. enseignement, cours, séminaires, etc. (ch. 603 et ch. 604) ;
7. activités ecclésiastiques (p. ex. prêtre, pasteur) ;
8. activités caritatives ou d'utilité publique (p. ex. visites à domicile, aide à la collecte de vêtements).

Par contre, la mise à disposition de personnel pour effectuer des tâches de conseil et d'administration (p. ex. liquider la correspondance, tenir la comptabilité, faire de la publicité) ainsi que des tâches ménagères (excepté si, concernant l'entreprise locataire de services, il s'agit d'une organisation d'utilité publique d'aide et de soins à domicile), est toujours imposable au taux normal.

609

Si le personnel est engagé pour effectuer différentes tâches, seule est exclue du champ de l'impôt la part de la contre-prestation, facturée **séparément**, afférente aux tâches précitées. Une preuve de cette répartition sera fournie par exemple au moyen de rapports de travail.

## c. Preuve formelle

610

La mise à disposition de personnel, exclue du champ de l'impôt, n'est admise que si un **contrat écrit** est conclu à cette fin entre l'employeur (bailleur de services) et l'entreprise locataire de services, lequel contiendra au moins les indications suivantes :

1. nom et adresse du bailleur de services ;
2. qualification professionnelle de l'employé(e) et genre de travail ;

3. lieu de travail et début de l'engagement ;
4. durée de l'engagement ou délais de congé ;
5. coût de la location de services, y compris les prestations sociales, les allocations, les indemnités et les prestations accessoires.

**611** —

**612** Si l'on fait valoir une mise à disposition de personnel exclue du champ de l'impôt, il faut que **soient indiqués** sur la facture : le nom et la désignation de la profession (qualification) de la personne dont la force de travail est mise à disposition. Une référence au contrat écrit selon le ch. 610 sera également faite sur la facture.

**613** —

**XII. Les prestations que des associations et des coopératives (en tant qu'organismes sans but lucratif, poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, économique, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique, culturelle, scientifique ou civique) fournissent à leurs membres, respectivement coopérateurs, moyennant une cotisation fixée statutairement.**

**614** Les cotisations de membres (cotisations de base) d'associations et de coopératives sans but lucratif, fixées statutairement ou (selon les statuts) à fixer par l'assemblée générale dont le montant est identique pour tous les membres, si ce n'est qu'il est fait une distinction selon l'appartenance à l'une ou l'autre des quelques catégories de membres que compte l'association (p. ex. membres adultes, familles, retraités, membres passifs ou actifs, juniors et seniors), sont exclues du champ de l'impôt. Ceci à la condition que tous les membres de la même catégorie aient droit, par principe, à des prestations identiques de même ampleur.

Sont également considérées cotisations de membres, les contributions fixées selon les mêmes critères applicables à tous les membres, à la condition que le montant de la contribution ne soit pas en relation directe avec des prestations effectivement acquises.

Si un montant supplémentaire doit être versé pour bénéficier d'une prestation de l'organisme, ce montant est soumis à la TVA.

**615** **Exemple**

*Un groupement professionnel (association) ne doit pas imposer les cotisations fixées statutairement. Les prestations supplémentaires fournies (p. ex. prestations de conseil, renseignements juridiques) moyennant versement sont par contre imposables.*

**XIII. Prestations de services culturelles fournies directement au public, pour autant qu'une contre-prestation déterminée soit exigée, dans les domaines suivants :**

- manifestations théâtrales, musicales et chorégraphiques, ainsi que projection de films (pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Culture ») ; **616**
- cirques ; **617**
- représentations (également en groupes) d'acteurs, de musiciens, de danseurs, de chanteurs et d'autres artistes exécutants<sup>116</sup> (concernant les prestations culturelles fournies par des artistes, voir aussi les ch. 621 ss), ainsi que de forains (p. ex. grand huit, carrousels, mais aussi les jeux d'adresse que proposent les forains tels que les tires-pipes ou « Hau den Lukas »). **618**

Sont réputées forains au sens de cette disposition, les personnes dont l'activité s'exerce de manière ambulante au moyen d'installations mobiles ;

- visites de musées, de galeries, de monuments (également de monuments naturels tels que grottes, glaciers, gorges, cascades), de sites historiques, ainsi que de jardins botaniques et zoologiques ; **619**
- prestations de services des bibliothèques et d'établissements du même genre, tels que centres de documentation et d'archives (il s'agit de la consultation de supports de sons et d'images ainsi que de textes dans leurs locaux). Par contre, la location de livres, de disques DVD, CD-ROM, de cassettes et de bandes vidéo, etc., de même que le fait de donner des renseignements après avoir effectué des recherches dans des banques de données ainsi que l'utilisation à distance de ces banques de données, représentent des prestations soumises à la TVA. **620**

Sont exclues du champ de l'impôt uniquement les contre-prestations perçues directement en échange de prestations culturelles. Il s'agit, en règle générale, de la vente de billets d'entrée. **621**

Le fait que l'artiste fournisse sa prestation directement au public est déterminant pour l'exclusion du champ de l'impôt des représentations culturelles fournies par des **artistes** (ch. 618). Par contre, il est sans importance que l'artiste reçoive sa contre-prestation directement du public ou de l'organisateur qui l'a engagé pour son propre compte. Dans ce cas, la représentation artistique est exclue du champ de l'impôt aussi bien chez l'artiste (p. ex. cachet, indemnité) que chez l'organisateur. **622**

<sup>116</sup> Sont réputées artistes exécutants au sens de cette disposition, les personnes physiques selon l'article 33 alinéa 1 de la loi fédérale sur le droit d'auteur et les droits voisins (RS 231.1), pour autant que leurs prestations de services culturelles soient fournies directement au public ou qu'elles soient directement entendues par celui-ci.

Si l'artiste ne se produit pas directement en public, mais, par exemple, dans un studio de radio ou de télévision, en vue d'une diffusion, ou dans un studio d'enregistrement pour réaliser des CD ou des cassettes, sa prestation est soumise à la TVA.

Sont également imposables, les autres prestations sans caractère culturel (p. ex. prestations publicitaires, remise de boissons et de nourriture, ventes de cassettes musicales, imprimés, affiches, oeuvres d'art et autres biens), fournies lors de représentations culturelles.

Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Culture ». Concernant les représentations culturelles en relation avec des prestations de la restauration, voir le ch. 158.

#### **XIV. Contre-prestations demandées lors de manifestations sportives, y compris celles relatives à l'autorisation de participer à de telles manifestations (p. ex. taxes de départ).**

**623**

Sont exclues du champ de l'impôt :

1. les recettes provenant d'entrées à des manifestations sportives (p. ex. matches de football ou de hockey) ;
2. les taxes de départ/d'inscription et les engagements à des tournois en vue d'une participation (active) à des manifestations sportives (p. ex. les sportifs individuels qui paient une taxe de départ pour participer à une course à pied). L'exclusion du champ de l'impôt s'étend également aux prestations accessoires incluses (c.-à-d. comprises dans le prix), telles que les prestations de transport du lieu d'arrivée au lieu de départ ou jusqu'au lieu du départ, ainsi que le ravitaillement pendant la compétition, massage, médaille.

**624**

Sont imposables les recettes provenant, par exemple, des entrées dans les patinoires, des abonnements de ski-lift ou de green-fees (pour les places de golf). En outre, les primes de départ et les prix encaissés par les sportifs sont imposables au taux normal. Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Sport ».

Dès lors que des prestations imposables (p. ex. prestations de transport, places de parc ou prestations de restauration) sont comprises dans le prix d'entrée aux manifestations sportives, il y a lieu de consulter les instructions données en la matière dans la brochure « Sport ».

**624a**

Les taxes d'autorisation (émoluments, redevances, droits) que l'organisateur doit payer aux associations sportives (pour obtenir le droit d'organiser p. ex. une manifestation, un championnat, un tournoi) sont imposables **au taux normal** (cession à titre onéreux du droit d'organisation).

#### **Exemples**

- les taxes d'autorisation versées par l'organisateur d'un championnat suisse à sa fédération nationale ;



- les taxes versées à une fédération internationale ayant son siège sur le territoire suisse pour l'organisation des championnats du monde en Suisse ;
- la redevance, calculée selon le nombre de participants, que l'organisateur d'une course populaire verse à sa fédération nationale. Concernant le lieu où de telles prestations de services sont réputées fournies, voir les ch. 379 ss.<sup>117</sup>

Est également imposable au taux normal, le transfert d'un tel droit d'un organisateur à un autre organisateur (p. ex. cession des droits obtenus, déclaration de renonciation).

#### **XV. Prestations de services culturelles et livraisons de biens (oeuvres) par leurs créateurs<sup>118</sup> ; prestations de services d'éditeurs et de sociétés de perception pour la diffusion de ces oeuvres.**

625

Sont exclues du champ de l'impôt, les livraisons de biens et les prestations de services d'écrivains, compositeurs, cinéastes, artistes-peintres et sculpteurs, à condition qu'il s'agisse de livraisons de biens et de prestations de services **culturel(le)s**. Concernant les artistes-peintres et les sculpteurs, seules sont exclues du champ de l'impôt les œuvres (sans but utilitaire) qu'ils ont créées personnellement. La vente de ces œuvres, effectuée par des commerçants d'objets d'art (p. ex. des galeries), de même que les ventes assimilées au commerce d'objets d'art effectuées par des personnes morales, sont imposables au taux normal.

Concernant les prestations fournies par les éditeurs et les sociétés de perception en vue de diffuser les oeuvres, il y a lieu de relever que cette dérogation à l'imposition n'est applicable qu'aux seules prestations de services. La vente, le prêt ou la location de livres, de cassettes vidéo, de supports de sons, etc., sont soumis à la TVA au taux correspondant. Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Culture ».

#### **XVI. Chiffres d'affaires (provenant de l'encaissement de primes) des sociétés d'assurances et de réassurances et chiffres d'affaires (provenant de commissions, etc.) en ce qui concerne les activités de représentants, intermédiaires et courtiers en assurances**

(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Assurances »)

Cette exclusion du champ de l'impôt concerne :

- toutes les branches d'assurances (p. ex. assurance-accidents, assurance-vie, assurance responsabilité civile, assurance pour véhicules à moteur, assurance

626

<sup>117</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> juillet 2005

<sup>118</sup> Sont réputés créateurs au sens de la présente disposition, les créateurs d'oeuvres telles que celles-ci sont définies à l'article 2 de la loi fédérale du 9 octobre 1992 sur le droit d'auteur et les droits voisins (LDA, RS 231.1) et pour autant que les prestations (livraisons de biens et prestations de services) qu'ils fournissent soient des « prestations culturelles ».

de protection juridique) exploitées par des compagnies d'assurances, telles qu'elles sont mentionnées dans la brochure « Assurances » ;

- 627** – les assurances-maladie et autres assurances sociales (p. ex. la prévoyance liée du 3<sup>e</sup> pilier A) ;
- 628** – les chiffres d'affaires (résultant p. ex. de commissions ou de contre-prestations découlant de contrats de courtage) que réalisent (de manière indubitable) les personnes actives en tant que représentants en assurances, courtiers et intermédiaires en assurances. Concernant le traitement fiscal des contre-prestations obtenues en échange de l'apport de clients potentiels, voir le ch. 632.
- 629** Les autres opérations, en particulier les livraisons de biens (p. ex. la vente de biens endommagés tels que véhicules accidentés) et les prestations de services (p. ex. les conseils en matière fiscale, la tenue de comptabilités) sont en principe soumises à la TVA.

### **Exemples**

- 630** – *Une compagnie d'assurances dédommage le propriétaire d'un magasin de mode pour « dégâts d'eau » à son stock de marchandises et elle liquide elle-même les vêtements endommagés. Le chiffre d'affaires réalisé par le biais de cette liquidation est imposable au taux normal (pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Assurances »).*
- 631** – *Les chiffres d'affaires, qu'une compagnie d'assurances réalise dans le cadre de son restaurant du personnel, sont soumis à la TVA.*
- 632** – *Le simple apport de clients potentiels (en faire connaître le nom) est réputé prestation de services imposable (appelée « finder's fee »).*

Concernant les dédommagements pour frais d'administration, voir le ch. 427.

## **XVII. Les opérations dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux, à l'exception de la gestion de fortune et du recouvrement de créances**

(De plus amples informations concernant le traitement fiscal des prestations bancaires figurent dans la brochure « Finance »)

- 633** a. Sont exclues du champ de l'impôt, les opérations réalisées dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux.

### **Exemples**

- 634** – *les opérations de crédits (l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits par celui qui les octroyés) ;*

- *la négociation et la prise en charge d’engagements, de cautionnements et d’autres sûretés et garanties ;* **635**
  - *la gestion de garanties de crédits par celui qui les a octroyés ;* **636**
  - *les opérations sur les dépôts de fonds et comptes courants, y compris leur négociation ;* **637**
  - *les opérations sur les paiements et virements, y compris leur négociation ;* **638**
  - *les opérations sur les créances d’argent (cession ferme de créances : v. ch. 267), chèques et autres effets de commerce, y compris leur négociation ;* **639**
  - *les opérations portant sur les moyens de paiement légaux (devises, monnaies, billets de banque), utilisés comme tels, y compris leur négociation ;* **640**
  - *les opérations (y compris la négociation) portant sur les papiers-valeurs, droits-valeurs et dérivés, de même que sur des parts de sociétés et d’autres associations ;* **641**
  - *les opérations portant sur la distribution de parts de placements collectifs selon la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC, RS 951.31) par les personnes (qui les gèrent ou les gardent), par les directions de fonds et les banques dépositaires ainsi que par leurs mandataires ;<sup>119</sup>* **642**
- b. Par contre, les opérations relatives à la gestion de fortune et au recouvrement de créances devront être imposées. **643**
- Outre la gestion de titres et de participations, sont réputées prestations de gestion de fortune imposables (sur la base d’un mandat de gestion ou d’un contrat de dépôt), la gestion d’immeubles (v. la brochure « Administration, location et vente d’immeubles »), l’administration de successions, la surveillance (du point de vue technique et/ou économique) d’une fortune déposée dans une banque. **644**
- En font partie :
- la gestion d’un portefeuille et d’avoirs ;
  - les conseils en placement ;
  - les opérations de dépôt (dépôts ouverts ou fermés) ;
  - les placements fiduciaires.

<sup>119</sup> Modification de la loi en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2007. La brochure « Finance » donne des informations détaillées en la matière.

- 645** Ne sont pas assimilées à des prestations de gestion de fortune (mais sont imposables à titre de prestations d'entreposage de biens), l'acceptation en dépôt et la garde d'objets de valeur qui, en principe, ne nécessitent pas d'administration.
- Pour plus de détails concernant la garde en dépôt fermé d'objets emballés et cachetés tels que, par exemple, des bijoux ou des tableaux, voir le ch. 65. S'agissant de la location de coffres-forts, d'armoires et de compartiments fermant à clé, voir le ch. 673.
- 646** – Par opération d'encaissement imposable, il faut comprendre le recouvrement de créances par un mandataire qui doit en rendre compte à son mandant et n'assume aucun risque de ducroire (p. ex. le pseudo-affacturage ou pseudo-factoring [ch. 266]).
- 647** – Le simple apport de clients potentiels (en faire connaître le nom) est réputé prestation publicitaire imposable (la contre-prestation en résultant représentative un « finder's fee »).
- 648** c. Sont en particulier également imposables les prestations de services suivantes, si elles n'ont pas déjà été mentionnées aux ch. 644 à 647 :
- 649** – la location de compartiments de coffres-forts ;
- 650** – les conseils à la clientèle (p. ex. sur des questions d'ordre fiscal, juridique ou économique, la création ou la reprise d'entreprises, la constitution de fondations de famille) ;
- 651** – les renseignements ;
- 652** – les opérations fiduciaires ;
- 653** – la tenue de la comptabilité ;
- 654** – la gestion de crédits, sans être soi-même le créancier (bailleur de fonds) ;
- 655** – les livraisons (également si l'on agit en tant qu'intermédiaire) de métaux précieux et de médailles, de même que de billets de banque et de monnaies qui ne sont pas utilisés comme moyen de paiement légal (v. également le ch. 577c) ;
- 656** – la remise (également si l'on agit en tant qu'intermédiaire) de titres qui n'ont pas qualité de papiers-valeurs (p. ex. billets d'entrée, titres de transport, tickets de parking, billets de loterie).

## XVIII. Le transfert et la constitution de droits réels sur des immeubles

(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles »)

Valent immeubles (selon l'art. 655, al. 2 CC) :

– les biens-fonds ;

**657**

– les droits distincts et permanents, immatriculés au registre foncier (p. ex. droit de superficie, droit de source, droits de conduite ou de passage de lignes électriques, autorisation d'exploiter les ressources naturelles ou de déposer des déchets) ;

**658**

Il s'agit de droits réels limités qui ne sont ni liés à la propriété d'un fonds dominant, ni indissolublement liés à une personne déterminée. Si de tels droits sont considérés comme permanents (c.-à-d. s'ils sont établis pour 30 ans au moins ou pour une durée indéterminée), ils peuvent, sur demande écrite du titulaire, être immatriculés au registre foncier. Cela signifie que lesdits droits, ensuite de leur inscription au registre foncier en tant que servitudes (sur le feuillet du fonds servant), font eux-mêmes l'objet d'une immatriculation sur un nouveau feuillet du registre ouvert à cet effet. Dès lors, ces droits peuvent **eux-mêmes** faire l'objet de droits réels : ils peuvent avoir un propriétaire, être vendus, être grevés d'hypothèques ou d'autres droits réels limités (égalité de traitement avec les biens-fonds « proprement dits »).<sup>120</sup>

– les mines ;

**659**

– les parts de copropriété d'un immeuble (propriété par étages, copropriété).

**660**

Sont exclus du champ de l'impôt, les transferts à titre onéreux de la propriété ou de la copropriété, inscrits au registre foncier (soit, outre l'achat en tant que tel, l'exercice des droits d'emption et de préemption).

**661**

Les servitudes qui ne sont ni distinctes ni permanentes, de même que les charges foncières, suivent le sort juridique du bien aliéné, pour autant qu'elles soient cessibles.

Les transferts à titre onéreux de servitudes foncières et de charges foncières sont exclus du champ de l'impôt. Par contre, le transfert à titre onéreux de la jouissance d'un bien qui n'est ni bâtiment, ni part de bâtiment, ni immeuble est imposable. La gestion d'immeubles par leurs propriétaires n'est pas non plus soumise à la TVA.

Pour de plus amples informations à ce sujet, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».

**662** Les constructions mobilières telles que les cabanes, les baraques, les tribunes, les halles de fêtes et les tentes ne sont pas assimilables à des immeubles ou parts d'immeubles. L'aliénation d'une telle construction sera imposée en tant que livraison de bien mobilier.

**XIX. Prestations que les communautés de copropriétaires par étages fournissent à leurs membres en rapport avec l'utilisation de la propriété commune**  
(Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles »)

**663** Les prestations que des communautés de copropriétaires par étages fournissent aux propriétaires par étages sont exclues du champ de l'impôt, pour autant que ces prestations consistent en la mise à leur disposition de la propriété commune à des fins d'usage. Sont également exclues du champ de l'impôt, les prestations ayant trait à l'entretien, la remise en état et d'autres opérations de gestion de la propriété commune, ainsi que la livraison de chaleur et de biens analogues.

**Exemples**

- 664** – contributions des membres aux frais d'administration de la communauté ;
- 665** – contributions des membres au fonds de rénovation (v. à ce sujet la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ») ;
- 666** – contributions des membres aux frais occasionnés par l'usage des installations et locaux communs (p. ex. machines à laver, chauffage).

**667** Par conséquent, les prestations que la communauté de copropriétaires par étages fournit à des tiers (p. ex. locataires) et celles qui concernent la part d'étage sur laquelle le propriétaire bénéficie d'un droit exclusif de jouissance, sont imposables. Il en va de même de toutes les prestations que des tiers fournissent à la communauté de copropriétaires par étages, à moins que la prestation en question ne bénéficie elle-même d'une exclusion au sens des ch. 581 ss.<sup>121</sup>

**XX. La mise à disposition d'immeubles et de parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance**

(Pour plus de détails, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles »)

**668** Sont exclus du champ de l'impôt, la location et l'affermage de biens-fonds, de bâtiments et de parts de bâtiments, que ce soit dans un but professionnel (p. ex. locaux commerciaux, ateliers de production, entrepôts, terrains agricoles ou sylvicoles) ou à d'autres fins (p. ex. habitation). La location d'installations sportives (p. ex. halles de gymnastique, terrains de football, piscines, patinoires) est exclue du champ de l'impôt, pour autant que le locataire dispose du droit exclusif d'utiliser

121 Précision de la pratique

l'installation sportive ou une partie de celle-ci (v. également le ch. 624 ainsi que la brochure « Sport »).

La location et l'affermage d'immeubles, ainsi que l'octroi d'un droit réel limité inscrit au registre foncier dans le but d'exploiter des ressources naturelles (p. ex. sable, gravier, calcaire), sont également exclus du champ de l'impôt.

En revanche, si l'opération consiste simplement à permettre à un tiers, contre versement d'une contre-prestation, d'extraire une quantité définie (en règle générale à l'avance) de ressources, il y a livraison de biens imposable au taux normal.<sup>122</sup>

D'importantes exceptions restreignent cette exclusion du champ de l'impôt.

**Ainsi, les locations et affermages suivants doivent être imposés :**

- la location d'appartements et de chambres pour l'hébergement d'hôtes (toute l'hôtellerie et la parahôtellerie tombent sous le coup de cette disposition, v. les ch. 152 ss), ainsi que la location de salles, de locaux pour des cours ou conférences dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration (ch. 163) ; **669**
- la location de places de camping par les exploitants (ch. 152 ss) ; **670**
- la location d'emplacements non affectés à l'usage commun pour le stationnement de véhicules (places de parc, parkings à étages), et ceci indépendamment de la durée de la location ou du fait que les surfaces réservées au stationnement de véhicules soient propriété d'une collectivité publique ou d'un particulier. **671**

Est en revanche exclue du champ de l'impôt, la location à court terme (p. ex. en utilisant des automates à tickets ou des horodateurs) de places de parc prévues sur l'accotement ou sur des places publiques dont l'accès n'est pas entravé. Est également exclue du champ de l'impôt la location d'un emplacement pour le stationnement d'un véhicule, qui est accessoire à une location d'immeuble exclue du champ de l'impôt.

Pour plus de détails au sujet de la location de parkings à étages (ou d'étages individuels), pour autant que le bailleur ne soit pas simultanément l'exploitant des places de parc, voir le ch. 54 ;

- la location et l'affermage d'équipements et de machines individuels fixés à demeure faisant partie d'une installation (p. ex. installations de congélation dans des entrepôts frigorifiques, cabines de vestiaires dans les piscines durant la saison d'été) ; **672**

<sup>122</sup> Précision de la pratique

- 673** – la location de compartiments fermant à clé (p. ex. consignes des gares et aéroports). Entrent également dans cette catégorie les compartiments de coffres-forts et les cases fermant à clé loués dans des banques, hôtels, établissements de bains et installations sportives ;
- 674** – la location de places pour des stands, de locaux individuels ou d'étages dans des immeubles de foires-expositions et de congrès.

La simple location de places pour des stands ou de places de marché en plein air est – **indépendamment du fournisseur de la prestation**<sup>123</sup> – exclue du champ de l'impôt. Toutefois, si le bailleur fournit des prestations supplémentaires, telles que la mise à disposition de l'infrastructure (matériel de stand) ou les raccordements pour l'électricité, le gaz, l'eau, etc., la location (y compris les prestations supplémentaires) est imposable au taux normal.

**675 XXI. Les livraisons, au maximum à leur valeur faciale, de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et d'autres timbres officiels**

Les ventes de timbres-poste suisses, de cartes postales avec affranchissement imprimé, de timbres d'affranchissement et d'autres timbres officiels sont exclues du champ de l'impôt, à la condition qu'elles soient effectuées au plus à la valeur imprimée. Est en principe considérée comme telle la valeur d'affranchissement, plus, pour les timbres spéciaux avec surtaxe, la majoration qui y est imprimée. Si un prix plus élevé est demandé, la totalité de la contre-prestation est imposable. Des informations plus détaillées sur le commerce de timbres-poste se trouvent dans la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés ».

**XXII. Les opérations réalisées dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mise d'argent, pour autant qu'elles soient soumises à un impôt spécial ou à d'autres taxes**

- 676** Sont exclus du champ de l'impôt, les chiffres d'affaires réalisés lors de manifestations auxquelles il n'est possible de participer que moyennant une mise de fonds ou la conclusion d'un acte juridique et pour lesquelles l'obtention ou l'importance du gain dépendent du hasard ou de causes que le participant ne connaît pas.

Sont réputés jeux de hasard, les jeux qui ne peuvent être proposés que dans des maisons de jeux concessionnaires et qui offrent, moyennant une mise, la chance de réaliser un gain en argent ou d'obtenir un autre avantage matériel, cette chance dépendant uniquement ou essentiellement du hasard.

**Exemples**

*Loterie à numéros, Sport-Toto, Toto-X, Loterie SEVA, Loterie romande, Loterie intercantonale, lotos, Bingo, tombolas, maisons de jeux. Si les gains qui en résultent sont distribués (p. ex. à des associations), il y a lieu d'observer les indications figurant dans la brochure « Sport ».*

123 Précision de la pratique



Les appareils à sous servant aux jeux de hasard sont des appareils qui proposent un jeu de hasard dont le déroulement est en grande partie automatique.

Les autres jeux ne bénéficient pas de l'exclusion du champ de l'impôt.

Les chiffres d'affaires provenant de ces manifestations doivent en outre être soumis à un impôt spécial ou à d'autres taxes. A défaut, ce genre de chiffres d'affaires est imposable au taux normal.

Les chiffres d'affaires provenant des jeux de hasard que les organisateurs versent à une collectivité publique sont en revanche également exclus du champ de l'impôt.<sup>124</sup>

Sont exclues du champ de l'impôt, les contre-prestations que l'organisateur (détenteur de l'autorisation/concession idoine) de paris, loteries et autres jeux de hasard (y compris les recettes d'appareils à sous servant aux jeux de hasard) encaisse auprès des participants (mises de fonds et d'argent, prix d'achat des billets, « droits de table »).

**677**

Pour les maisons de jeux au bénéfice d'une concession fédérale, le chiffre d'affaires en vertu de l'article 18 chiffre 23 LTVA correspond à celui soumis à l'impôt sur les maisons de jeux ou expressément exempté de cet impôt (produit brut des jeux).<sup>125</sup>

Sont par contre imposables les recettes provenant de jeux d'adresse, y compris d'appareils à sous servant aux jeux d'adresse (p. ex. fléchettes, billard, football de table, jeux électroniques, machines à sous dans les restaurants ou salons de jeux).

**678**

Dans le cadre des jeux d'adresse, l'habileté au jeu du participant (l'adresse) constitue l'élément dominant. Grâce à sa dextérité, le participant obtient souvent beaucoup de points et parfois des parties gratuites (concernant les jeux d'adresse proposés par des forains, v. ch. 618).<sup>126</sup>

La base pour la détermination du chiffre d'affaires imposable provenant de l'exploitation d'appareils à sous servant aux jeux d'adresse est constituée par la différence entre les mises d'argent et les gains reversés, c'est-à-dire les recettes restant dans l'appareil.<sup>127</sup>

Sont également imposables les commissions que les organisateurs de paris, loteries et autres jeux de hasard versent aux intermédiaires de telles prestations (p. ex. aux services chargés de collecter les coupons de loto, aux vendeurs de billets de

124 Précision de la pratique

125 Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

126 Précision de la pratique

127 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2003

loterie). Sont également soumises à la TVA au taux normal les commissions que touche, par exemple, un restaurateur de la part d'un exploitant d'automates pour la mise à disposition d'emplacements pour y disposer des automates de jeux d'adresse.

679

—

**XXIII. Les livraisons de biens d'occasion qui ont été uniquement utilisés dans le cadre d'une des activités mentionnées plus haut comme étant exclues du champ de l'impôt, à la condition que ces biens aient été grevés de l'impôt sur le chiffre d'affaires ou que leur acquisition, respectivement leur entretien n'ait pas ouvert droit à la déduction de l'impôt préalable, ainsi que les livraisons de biens utilisés dans l'entreprise et dont l'acquisition n'a pas donné droit à la déduction de l'impôt préalable (ch. 297).**

#### **Exemples**

680

– *Un véhicule aménagé pour le transport de malades et utilisé exclusivement à cette fin est mis hors service et vendu en tant que véhicule ordinaire. Cette livraison est exclue du champ de l'impôt, étant donné qu'aucune déduction de l'impôt préalable grevant l'acquisition et l'entretien de ce véhicule n'était admise en son temps.*

681

– *Un courtier en immeubles vend le bateau à moteur qu'il avait acheté auparavant pour faire de la représentation auprès de clients potentiels. Puisque l'achat de ce bateau n'avait pas donné droit à la déduction de l'impôt préalable (ch. 841 ss), le courtier ne doit pas imposer la vente de celui-ci.*

682

**Les ventes de biens utilisés dans l'entreprise seront toujours imposées, lorsque des travaux donnant droit à la déduction de l'impôt préalable y ont été effectués ou si, pour de tels biens, des prestations de services donnant droit à la déduction de l'impôt préalable ont été acquises.**

#### **XXIV. Caisses de compensation<sup>128</sup>**

682a

Sont exclues du champ de l'impôt, d'une part, les opérations des caisses de compensation réalisées entre elles et, d'autre part, les opérations liées aux tâches qui sont confiées aux caisses de compensation conformément à la loi fédérale sur l'assurance-veillesse et survivants (LAVS<sup>129</sup>) ou aux caisses de compensation en matière d'allocations familiales en vertu du droit applicable et qui ressortissent aux assurances sociales, à la prévoyance sociale et professionnelle ou à la formation et au perfectionnement professionnels.

<sup>128</sup> Modification (de la loi) entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002 (art. 18 ch. 25 LTVA)

<sup>129</sup> RS 831.10

- a. opérations des caisses de compensation réalisées entre elles
- Les livraisons et prestations de services en question sont exclues du champ de l'impôt, lorsque tant le prestataire que le destinataire de la prestation sont des caisses de compensation AVS ou des caisses de compensation en matière d'allocations familiales. Sont réputées caisses de compensation, les institutions qui se sont vues accorder une autorisation sur la base de la LAVS (par le Conseil fédéral) ou du droit cantonal applicable.

**682b**

Par conséquent, les prestations fournies à titre onéreux par d'autres assujettis sont en principe imposables. A titre d'exemple, il y a lieu de mentionner la gestion ou l'administration d'une caisse de compensation par une fiduciaire ou une association (le prestataire n'est pas une caisse de compensation).

- b. autres opérations qui sont confiées aux caisses de compensation conformément à la LAVS ou au droit cantonal applicable

**682c**

L'article 63 alinéa 4 LAVS dispose que la Confédération ainsi que – avec l'approbation du Conseil fédéral – les cantons et les associations fondatrices peuvent confier aux caisses de compensation des tâches ressortissant à d'autres domaines, en particulier en matière de soutien des militaires et de protection de la famille. Le champ d'application de cette disposition légale est explicité à l'article 130 alinéa 1 du règlement sur l'assurance-vieillesse et survivants (RAVS<sup>130</sup>), qui précise que d'autres tâches ne pourront être confiées aux caisses de compensation par les cantons et les associations fondatrices que si elles ressortissent aux assurances sociales, à la prévoyance sociale et professionnelle, ou à la formation et au perfectionnement professionnels.

Ainsi, pour qu'une tâche confiée soit exclue du champ de l'impôt, selon la pratique de l'AFC, il faut que la tâche en question remplisse les quatre conditions cumulatives suivantes :

**682d**

- être effectuée par une caisse de compensation ;
- ne pas nuire à l'exécution régulière de l'assurance-vieillesse et survivants ;
- ressortir aux assurances sociales<sup>131</sup>, à la prévoyance sociale et professionnelle au sens large, ou à la formation et au perfectionnement professionnels ;
- être confiée par la Confédération ou – avec l'approbation du Conseil fédéral – par les cantons ou les associations fondatrices.

S'agissant des tâches confiées par les cantons ou les associations fondatrices, l'exclusion suppose en outre que l'Office fédéral des assurances sociales (OFAS) ait délivré une autorisation à la caisse de compensation et que les tâches ressortissent

<sup>130</sup> RS 831.101

<sup>131</sup> Selon le recueil systématique du droit fédéral, font partie des assurances sociales : l'assurance vieillesse et survivants et l'assurance invalidité, la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, l'assurance en cas de maladie et d'accident, l'assurance militaire ainsi que les allocations pour perte de gain.

aux assurances sociales, à la prévoyance sociale et professionnelle, ou à la formation et au perfectionnement professionnels.

En tenant compte de toutes les considérations énoncées ci-dessus, les prestations suivantes fournies par les caisses de compensations sont exclues du champ de l'impôt :

- l'encaissement de cotisations pour le fonds en faveur de la formation professionnelle ;
- l'encaissement de cotisations de la prévoyance professionnelle (2<sup>ème</sup> pilier) ;
- la gestion d'une caisse de pension ou d'une caisse maladie ;
- le contrôle des employeurs pour l'assurance accidents ;
- l'exécution de l'assurance maternité.

## 682e

Par contre, les activités administratives pour des sociétés d'assurance-vie, les ventes de programmes informatiques à des particuliers ainsi que les activités administratives pour des institutions d'assurances du 3<sup>ème</sup> pilier valent prestations imposables.

## Chapitre 10

### Option

**Afin de préserver la neutralité concurrentielle** ou **simplifier la perception de l'impôt**, l'AFC peut autoriser, sous certaines conditions et sur présentation d'une demande écrite, l'assujettissement volontaire ou l'imposition volontaire de chiffres d'affaires. Une telle demande est admise lorsqu'un intérêt manifeste et durable existe pour le requérant. L'autorisation d'opter dépend en outre du fait que l'assujetti remplisse ses obligations, en particulier qu'il envoie régulièrement ses décomptes TVA, qu'il paie la TVA due et qu'il tienne les livres comptables exigés. **683**

Plus d'informations à ce sujet se trouvent dans la brochure « Assujettissement à la TVA ».

#### I. Début et durée de l'option

Une option est possible **au plus tôt** au début du trimestre au cours duquel elle est demandée par écrit. **684**

Pour les opérations qui, selon les ch. 580 ss, sont exclues du champ de l'impôt, l'option pour l'imposition est possible au plus tôt au début de la réalisation de tels chiffres d'affaires (recettes de location, de vente, etc.). Voir également le ch. 689. **685**

Pour autant que les conditions selon la brochure « Changements d'affectation » soient remplies, on peut, le cas échéant, faire valoir au début de l'option un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. **686**

La **durée minimum** de l'option est de **cinq ans**. **687**

#### II. Assujettissement volontaire d'une entreprise non assujettie (option pour l'assujettissement subjectif)

L'entreprise doit pour cela réaliser annuellement **plus de 40'000 francs** de chiffres d'affaires provenant : **688**

- de livraisons et prestations de services imposables fournies **à des assujettis** sur le territoire suisse, respectivement **à des entreprises étrangères auxquelles l'impôt peut être remboursé** et/ou
- **d'exportations** ou de **livraisons/prestations de services effectuées à l'étranger par des entreprises suisses**<sup>132</sup> (opérations qui seraient imposables si elles étaient fournies sur le territoire suisse) et/ou

<sup>132</sup> Précision de la pratique : constituent une exception à cet égard les entreprises étrangères qui effectuent des livraisons de l'étranger vers le territoire suisse et qui peuvent opter pour l'assujettissement en déposant une déclaration d'engagement (form. n° 1235/1236). Plus d'informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Lieu de la livraison de biens ».

– **de prestations fournies sur le territoire suisse selon le ch. 695 et/ou le ch. 696.**

- 689** Si la totalité des chiffres d'affaires selon le ch. 695 et/ou le ch. 696 ne dépasse pas 40'000 francs, mais que ceux-ci additionnés à d'éventuelles opérations obligatoirement imposables sont supérieurs à 40'000 francs, il est tout de même possible d'opter pour l'assujettissement.
- 690** S'il est fait usage de la possibilité d'opter pour l'assujettissement, tous les chiffres d'affaires provenant d'autres activités imposables, indépendamment de leur importance, seront imposés, c'est-à-dire qu'en cas d'option selon le ch. 683, l'on doit également décompter l'impôt dû sur les prestations obligatoirement imposables.
- 691** Si, pendant la durée minimum de l'option (ch. 687), la limite de chiffres d'affaires minimum selon le ch. 688 n'est plus atteinte, l'assujetti est tenu d'en informer par écrit l'AFC. S'il désire opter de nouveau à une date ultérieure, cela est possible, pour autant qu'il remplisse de nouveau les conditions de l'option.
- 692** L'option est aussi possible pour des entreprises qui se lancent dans une nouvelle activité visant à réaliser, sur le territoire suisse et au plus tard **dans les cinq ans** à venir, un chiffre d'affaires annuel imposable **dépassant** régulièrement **250'000 francs**. Dans ce cas, l'assujettissement commence avec le début de l'activité.

A la demande d'immatriculation volontaire, il faut joindre des documents tels que plan financier, budget d'investissement, contrats d'entreprise, permis de construire, conventions, attestations de mandats, etc.

L'AFC se réserve le droit, dans un premier temps, de ne pas rembourser les excédents d'impôt préalable déductible et de les compenser avec les dettes fiscales prévues pour les périodes à venir. De tels avoirs porteront intérêt (ch. 971). L'AFC peut en outre faire dépendre l'octroi de l'assujettissement volontaire de la remise de sûretés.

**Exemple**

*Une entreprise nouvellement fondée, active dans le domaine informatique (software) qui, dès le début, emploie déjà 20 personnes, achète tout d'abord des droits et développe ses propres programmes en vue de les proposer sur le marché, une fois terminés. Elle ne réalisera des chiffres d'affaires que dans deux ans. L'assujettissement commence – pour autant qu'elle ait envoyé à temps une demande d'option – avec le début de l'activité commerciale et non pas seulement dès la réalisation des premiers chiffres d'affaires.*

### III. **Assujettissement volontaire d'une partie d'entreprise non assujettie consacrée à la production de produits naturels (option pour l'assujettissement subjectif)**

693

Les entreprises déjà assujetties qui ne doivent pas décompter l'impôt pour la partie de l'entreprise consacrée à l'agriculture, la sylviculture ou l'horticulture, peuvent en principe opter pour l'imposition des livraisons de produits agricoles, sylvicoles et horticoles provenant de leur exploitation, indépendamment de leur volume. Il en va de même des marchands de bétail pour les opérations relevant du commerce de bétail et des centres collecteurs de lait pour les opérations relevant du commerce de lait avec les entreprises de transformation du lait.

#### **Exemple**

*Une personne élève et fait le commerce de bétail tout en exploitant parallèlement un restaurant pour lequel elle doit décompter l'impôt dû. Pour se simplifier la tâche en ce qui concerne le prélèvement de l'impôt, elle peut demander l'imposition volontaire des chiffres d'affaires provenant de l'élevage et du commerce de bétail.*

### IV. **Option pour l'imposition de certaines prestations fournies sur le territoire suisse (option pour l'assujettissement objectif)**

694

Il est possible d'opter pour l'imposition de certaines prestations (liste exhaustive), fournies sur le territoire suisse, qui sont exclues du champ de l'impôt. L'option pour l'imposition de ces chiffres d'affaires doit être requise auprès de l'AFC au moyen du formulaire n° 760 (pour les immeubles) et du formulaire n° 762 (pour les autres cas), dûment remplis et signés. L'AFC peut faire dépendre l'autorisation de la remise de sûretés. Pour certaines prestations l'option n'est possible que si l'acquéreur est assujetti.

#### **Indépendamment de la catégorie des acquéreurs** l'option est possible pour

695

- certains transports postaux (ch. 581) ;
- les transports de malades et d'invalides (ch. 595 ss) ;
- les prestations d'assistance sociale, d'aide sociale et de sécurité sociale, ainsi que celles d'organisations d'aide et de soins à domicile et de maisons de retraite, de homes médicalisés et d'organismes exploitant des appartements protégés (ch. 599) ;
- les manifestations organisées par certaines institutions dans le but de se procurer des fonds (ch. 601) ;
- les prestations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse (ch. 602) ;
- les prestations d'enseignement (ch. 603 ss) ;
- certaines mises à disposition de personnel (ch. 607 ss) ;
- les prestations que des associations et des coopératives fournissent à leurs membres (ch. 614 ss) ;
- certaines prestations dans le domaine de la culture (ch. 616 ss et 625) ;
- les manifestations sportives et les taxes de participation aux manifestations sportives (ch. 623) ;
- les livraisons de timbres-poste valables et d'autres timbres officiels (ch. 675) ;
- les chiffres d'affaires réalisés dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard (ch. 676 ss).

- 696** Pour les prestations suivantes, l'option n'est possible que **si les acquéreurs sont assujettis** et qu'ils **utilisent** ces prestations pour une **affectation justifiée par l'usage commercial**, c'est-à-dire notamment pour la réalisation de chiffres d'affaires imposables :
- traitements médicaux dans les hôpitaux, etc. (ch. 582) ;
  - traitements médicaux et soins (ch. 584 ss) ;
  - livraisons d'organes humains et de sang humain complet (ch. 592 ss) ;
  - prestations de services de groupements (ch. 594) ;
  - transfert et constitution de droits réels sur des immeubles, ainsi que prestations des communautés de copropriétaires par étages à leurs membres (ch. 657 ss) ;
  - mise à disposition d'immeubles et de parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance (ch. 668).

- 697** S'il faut partir de l'idée que l'acquéreur de la prestation au sens du ch. 696 va l'utiliser également pour un but exclu du champ de l'impôt selon les ch. 581 ss, l'imposition volontaire n'est pas admise.

Par contre, une option est possible si l'acquéreur utilise la prestation acquise pour réaliser des chiffres d'affaires pour lesquels il a également opté. A titre d'attestation, il remettra à son fournisseur une copie de la requête d'option validée par l'AFC. Cette copie sera reconnue comme attestation pendant cinq ans à compter de la date d'autorisation et sera conservée en bon ordre par le fournisseur avec la copie de sa facture, ceci dans le cadre du délai de prescription. Ensuite, l'acquéreur confirmera chaque année par écrit à son fournisseur qu'il n'a toujours pas révoqué sa demande d'option.

**L'acquéreur de la prestation est tenu d'informer immédiatement son fournisseur du fait qu'il a révoqué sa demande d'option auprès de l'AFC. Il en va de même en cas de révocation de cette autorisation par l'AFC.**

- 698** Pour les prestations du secteur des assurances et du secteur bancaire (ch. 626 ss) ainsi que pour certaines opérations exclues du champ de l'impôt des caisses de compensation (ch. 682a ss), l'option pour l'imposition n'est pas possible.
- 699** Concernant le transfert et la constitution de droits réels sur des immeubles, les prestations des communautés de copropriétaires par étages à leurs membres (ch. 663 ss), ainsi que la mise à disposition, à des fins d'usage ou de jouissance, d'immeubles et de parts d'immeubles, l'option pour l'imposition sera requise séparément pour chaque objet. L'option n'est possible que s'il est prouvé que de telles prestations sont fournies à des assujettis sur le territoire suisse (ch. 696).

### **Exemples**

- 700** – *Un entrepreneur général fait construire un immeuble commercial pour son propre compte et le vend, le loue ou l'affermé ensuite à un assujetti. Lors de la construction de cet immeuble il doit acquitter l'impôt de prestations*



à soi-même (ch. 452 à 456). Le produit de la vente ainsi que les recettes de location ou d'affermage sont exclus du champ de l'impôt (ch. 661 et ch. 668).

*Si l'entrepreneur général opte pour l'imposition de la vente, de la location ou de l'affermage à l'assujetti, il imposera les contre-prestations en résultant, mais peut déduire à titre d'impôt préalable l'impôt de prestations à soi-même (ch. 857) acquitté antérieurement, pour autant que les conditions y relatives soient remplies. Quant à son acheteur, locataire ou fermier, il peut déduire à titre d'impôt préalable la TVA qui lui a été transférée de manière apparente. Si l'acheteur, le locataire ou le fermier n'affecte l'immeuble commercial que partiellement à des fins imposables, la déduction de l'impôt préalable sera réduite en conséquence (ch. 860 ss).*

- *Un maître-serrurier qui se retire des affaires et vend son immeuble commercial à un assujetti est en principe redevable de l'impôt de prestations à soi-même. S'il opte pour l'imposition de la vente, l'obligation de payer l'impôt de prestations à soi-même est caduque (ch. 449 ss). Il est toutefois tenu de s'acquitter de l'impôt sur sa livraison et l'acheteur assujetti peut déduire, à titre d'impôt préalable, la TVA calculée sur le prix de vente qui lui a été transférée de manière apparente (ch. 816 ss).*

**701**

*En outre, il y a lieu d'examiner si on est en présence d'un transfert de tout ou partie d'un patrimoine (ch. 397 à 401).*

Si un bâtiment ou une partie de bâtiment est vendu, loué ou affermé en partie à des assujettis et en partie à des non-assujettis, ce sont les dispositions prévues aux ch. 868 ss qui s'appliquent.

**702**

De plus amples informations concernant l'option pour l'imposition en relation avec des constructions sont données dans la brochure « Industrie du bâtiment » et dans la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».

A l'exception des opérations dont il est question sous ch. 699, il n'est possible d'opter pour l'imposition que pour l'ensemble des chiffres d'affaires d'une ou de plusieurs catégories de prestations (titres I à XXII des ch. 581 à 678). La catégorie de prestations concernée et le genre des prestations fournies doivent donc être désignés précisément dans la demande d'option.

**703**

### **Exemple**

*Une école professionnelle – parallèlement à son activité d'enseignement proprement dite – met régulièrement à disposition d'entreprises assujetties ses collaborateurs en tant que conférenciers. Si elle désire opter volontairement pour l'imposition de ces opérations, elle devra opter pour l'imposition de l'ensemble de ses activités de formation et d'enseignement.*

**704 V. Taux de l'impôt en cas d'option**

En principe, les chiffres d'affaires imposés par option seront décomptés au taux normal.

Font exception à cette règle

- certaines prestations dans le domaine de la culture (ch. 616 ss et ch. 625) ;
- les manifestations sportives et les taxes de participation à celles-ci (ch. 623).

L'imposition volontaire de ces prestations est soumise au taux réduit.

**VI. Fin de l'option**

**705** Selon le ch. 687, l'option peut être révoquée au plus tôt cinq ans après qu'elle eut été autorisée. À l'expiration de ce délai, une révocation, par catégorie de chiffres d'affaires, peut intervenir chaque année au 31 décembre. La révocation doit être faite par écrit au plus tard jusqu'à fin février de l'année suivante. Les révocations remises à compter du 1<sup>er</sup> mars ne déploieront leur effet que l'année suivante.

**706** En cas de fin de l'option consécutive à la disparition de l'assujettissement ou d'un changement d'affectation, l'impôt de prestations à soi-même est dû . De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans les brochures « Prestations à soi-même » ainsi que « Changements d'affectation ».

**VII. Option et taux de la dette fiscale nette/taux forfaitaires**

**707** Quiconque établit ses décomptes d'impôt au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires ne peut pas opter pour l'imposition des chiffres d'affaires décrits sous les ch. 694 ss.

**708** Les assujettis, qui se sont engagés à arrêter leurs décomptes d'impôt au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires, seront tenus d'utiliser cette méthode de décompte au moins pendant cinq ans. Pendant cette période, ils ne peuvent pas opter pour l'imposition de chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt. Ils peuvent néanmoins changer de méthode de décompte lors de chaque changement des taux de la dette fiscale nette les concernant, à moins que ce changement ne résulte d'une modification des taux d'impôt légaux (art. 59 al. 3 LTVA).

## Troisième partie

### TVA sur l'importation de biens

#### I. Objet de la TVA

**L'importation de biens (ch. 33) est soumise à la TVA.** Ceci même si les biens peuvent être introduits en franchise de droits de douane ou si l'importation n'est liée à aucune opération juridique. **709**

Est toutefois franche de TVA l'importation

1. de biens en petites quantités, d'une valeur insignifiante ou pour lesquels le montant d'impôt est minime. Un montant d'impôt est réputé minime lorsque la TVA ne dépasse pas cinq francs par décision de taxation ; **710**
2. de moyens de paiement légaux (billets de banque et monnaies suisses ou étrangers à l'exception des pièces de collection qui ne sont pas normalement utilisées comme moyen de paiement légal ou qui ont un intérêt numismatique) ; de papiers-valeurs ; de manuscrits (y compris les manuscrits d'auteurs, d'écrivains et de compositeurs) et de documents sans valeur de collection ; de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement sur le territoire suisse et d'autres timbres officiels jusqu'à concurrence de leur valeur faciale ; de titres de transport d'entreprises de transports publics étrangères ; **711**
3. de monnaies d'or et d'or fin (ch. 577 à 577c) ; **712**
4. d'organes humains par des institutions médicalement reconnues et par des hôpitaux, ainsi que de sang total humain par les titulaires de l'autorisation correspondante ; **713**
5. d'œuvres d'art que des artistes-peintres ou des sculpteurs ont personnellement créées et qui ont été importées sur le territoire suisse par eux-mêmes ou sur mandat de leur part. **Est** toutefois **imposable** la valeur des travaux exécutés à l'étranger sur mandat de l'artiste (p. ex. encadrement de tableaux, coulage de sculptures en bronze par une fonderie) ; **714**
6. d'effets de déménagement, de trousseaux de mariage et d'effets de succession ; **715**
7. de biens destinés à être donnés à des institutions de bienfaisance, à des œuvres d'entraide ou à des indigents ; **715a**
8. d'objets d'art et d'exposition pour les musées ; **715b**
9. d'études et œuvres d'artistes suisses séjournant temporairement à l'étranger pour leurs études ; **715c**
10. de biens du trafic de la zone frontière et d'animaux extraits des eaux frontières ; **715d**

- 715e** 11. d'échantillons et de spécimens de marchandises ;
- 715f** 12. de matériel d'emballage indigène ;
- 716** 13. de biens exportés du territoire douanier selon la procédure douanière de l'admission temporaire ou selon le régime douanier du perfectionnement passif. **Est** toutefois **imposable** la valeur des travaux exécutés à l'étranger (p. ex. réparation, finissage, transformation) ;
- 717** 14. de biens pour lesquels il est prouvé qu'ils proviennent de la libre circulation intérieure et qui ont été exportés temporairement en vue d'être réparés ou travaillés à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise et qui sont renvoyés à l'expéditeur sis sur le territoire suisse. **Est** toutefois **imposable** la contre-prestation pour les travaux effectués à l'étranger (p. ex. réparation, finissage, transformation) ;
- 718** 15. de biens importés sur le territoire douanier selon la procédure douanière de l'admission temporaire ou selon le régime douanier relatif au perfectionnement actif avec remboursement. **Est** toutefois **imposable** la contre-prestation due pour l'utilisation de biens qui ont été importés selon la procédure douanière de l'admission temporaire, pour autant que la TVA sur cette contre-prestation soit importante. Si l'utilisation temporaire n'est pas liée à une indemnité ou ne donne lieu qu'à une indemnité réduite, la contre-prestation déterminante sera celle qui aurait été facturée à un tiers indépendant ;
- 719** 16. de biens (en retour) d'origine suisse qui ont été sortis de la libre circulation intérieure et qui sont renvoyés à l'expéditeur sis sur le territoire suisse sans avoir été modifiés, pour autant qu'ils n'aient pas été exonérés de l'impôt du fait de leur exportation ;
- Lors de la réimportation de tels biens, la TVA est perçue dans un premier temps, pour autant qu'elle soit importante. La TVA perçue sera ensuite remboursée par la Direction de l'arrondissement des douanes (adresses : page 4) dont dépend le bureau de douane d'entrée, pour autant que le bien n'ait pas été exonéré de la TVA en raison de l'exportation antérieure et que l'importateur n'ait pas droit à la déduction totale de l'impôt préalable. Si l'importateur a droit à la déduction totale de l'impôt préalable, l'AFD ne lui remboursera pas la TVA perçue lors de la réimportation. Il peut la déduire comme impôt préalable dans son décompte TVA (ch. 746) ;
- 720** 17. de biens importés temporairement par un assujetti sur le territoire douanier (territoire suisse) en vue d'être réparés ou travaillés à façon dans le cadre d'un contrat d'entreprise et qui sont importés par le biais du régime douanier du perfectionnement actif selon la procédure de l'assujettissement conditionnel au paiement (système de la suspension). La procédure de l'assujettissement conditionnel au paiement requiert une autorisation préalable de la Direction

générale des douanes (de plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Lieu de la livraison de biens ») ;

18. de biens pour lesquels les opérations sur le territoire suisse sont exonérées de la TVA selon les ch. 567 ss ; **721**
19. de biens exonérés d'impôt en vertu de traités internationaux, par exemple en vertu de la convention du 26 juin 1990 relative à l'admission temporaire ;<sup>133</sup> **721a**
20. de biens qui sont francs de droits de douane en vertu d'usages internationaux et que le Conseil fédéral définit comme étant francs de droits de douane et exonérés de l'impôt à l'importation. En font partie, par exemple, les réserves à bord de wagons-restaurants et les marchandises destinées aux missions diplomatiques, missions permanentes, postes consulaires et organisations internationales. Les fournisseurs assujettis sur le territoire suisse peuvent importer de tels biens en franchise de droits de douane et les livrer sans les grever de TVA aux institutions susmentionnées, pour autant que celles-ci disposent d'un document approprié timbré par un bureau de douane suisse, soit le formulaire « acte d'engagement » (pour l'importation de véhicules) ou le « document d'admission en franchise » (pour l'importation d'autres biens). Une demande de l'acquéreur tendant à l'exonération de la TVA à la source (ch. 574 ss) n'est pas nécessaire dans ce cas. **721b**

## II. Calcul de la TVA

### 1. Taux de l'impôt

Le **taux réduit** est applicable aux livraisons de biens selon les ch. 327 à 335 ;  
Le **taux normal** est applicable pour tous les autres biens. **722**

### 2. Base de calcul de l'impôt

- a. Si l'importation a lieu en exécution d'un contrat de vente ou de commission, la TVA se calcule sur la contre-prestation (ch. 206 ss) que l'importateur a payée ou doit payer. Si une autre raison est à l'origine de l'importation (p. ex. une donation), la TVA est perçue sur la valeur marchande. Est considéré comme valeur marchande tout ce qu'un importateur devrait payer, au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant du pays d'origine du bien, au moment de la naissance de la créance fiscale et dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir le même bien. **723**

S'il y a doute quant à l'exactitude de la déclaration en douane ou si les indications de valeur font défaut, l'AFD peut procéder à une estimation de la base de calcul de la TVA.

**724**

- b. Dans la mesure où ils ne sont pas déjà inclus dans la contre-prestation ou la valeur marchande selon le ch. 723, doivent être intégrés dans la base de calcul :
- les impôts, les droits de douane et les autres taxes dus en dehors du pays d'importation et lors de l'importation, à l'exception de la TVA à percevoir ;
  - les frais accessoires tels que les commissions, les frais d'emballage, les frais de transport, d'entreposage, de transbordement et les frais d'assurance survenant jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse (concernant les frais de placement sous régime douanier : v. ch. 725). Par premier lieu de destination, on entend le lieu où le bien doit être acheminé au moment de la naissance de la créance fiscale.

Si le transport transfrontalier est effectué dans le cadre d'un mandat d'expédition, est considéré comme premier lieu de destination le lieu où la maison d'expédition, selon l'ordre du fournisseur ou d'un client en Suisse, doit transporter le bien.

Si le transport transfrontalier est réalisé en vertu d'un mandat de transport que le voiturier a reçu de l'expéditeur étranger ou de l'acquéreur suisse du bien, est considéré comme premier lieu de destination le lieu où prend fin ce mandat.

Si les indications correspondantes font défaut, l'endroit où est effectué le transbordement sur le territoire suisse est considéré comme premier lieu de destination.

**725**

Les frais de placement sous régime douanier à l'exportation (à destination de la Suisse), occasionnés à l'étranger, font partie de la base de calcul de la TVA à l'importation. Les frais de taxation à l'importation à destination du territoire suisse (p. ex. établissement de la déclaration en douane, avances de frais et d'encaissement, enregistrement, avis, frais de téléphone et de fax) font également partie de la base de calcul de la TVA perçue à l'importation. Ceci indépendamment du fait qu'ils soient facturés en Suisse ou à l'étranger (ch. 70 ss).

**726**

- c. Si une entreprise, non assujettie à la TVA suisse, ayant son siège à l'étranger exécute sur le territoire suisse des travaux pour le compte d'autrui sur les biens importés, la TVA sur l'importation se calcule sur la contre-prestation encaissée en échange de cette opération fournie sur la base d'un contrat d'entreprise. Cette contre-prestation englobe le remboursement des frais de déplacement et des indemnités versées au personnel. De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Lieu de la livraison de biens ».

- d. Si une entreprise ayant son siège à l'étranger exécute, sur le territoire suisse, des travaux pour le compte d'autrui dans une mesure impliquant son assujettissement à la TVA suisse (ch. 6 ss), cette entreprise est tenue de s'annoncer immédiatement par écrit. Si une entreprise étrangère assujettie en Suisse importe des biens qu'elle installe ou monte sur le territoire suisse, la TVA sur l'importation se calcule sur la valeur marchande de ces biens (ch. 723). De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Lieu de la livraison de biens ». **727**
- e. Si, lors de l'importation de supports de données, la valeur marchande y relative ne peut pas être fixée, la valeur du support de données (y compris les prestations de services qu'il contient) seront frappées de la TVA suisse (ch. 528). **728**
- f. **En principe est considéré comme importateur** celui qui importe des biens sur le territoire suisse ou les fait importer pour son propre compte. Des règles spéciales sont applicables aux prestations fournies dans le cadre de contrats d'entreprise, aux opérations en chaîne et au trafic de perfectionnement. (De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Lieu de la livraison de biens »). **729**
- g. Les prix et valeurs libellés en **devises étrangères** doivent être convertis en francs suisses selon le taux de change (vente) coté en bourse la veille de la naissance de l'obligation de payer l'impôt. **730**
- h. La Direction de l'arrondissement des douanes compétente réclame la fraction de TVA qui n'a pas été perçue lorsque celle-ci a été calculée sur une base de calcul insuffisante (ch. 745). Si la TVA a été calculée sur une base de calcul trop élevée, la Direction de l'arrondissement des douanes compétente rembourse, sur demande, la TVA perçue en trop, pour autant que l'assujetti n'ait pas la possibilité de déduire en totalité, à titre d'impôt préalable, la TVA payée à l'importation (ch. 746 ss et ch. 818 ss). **731**
- i. De plus amples informations au sujet des opérations en chaîne se trouvent dans la notice « Lieu de la livraison de biens ». **732**

### III. Compétence de percevoir la TVA

1. Est considéré comme assujetti à l'impôt à l'importation : **733**
  - a. la personne qui conduit ou fait conduire les biens à travers la frontière douanière ;
  - b. la personne assujettie à l'obligation de déclarer en douane ou son mandataire ;
  - c. la personne pour le compte de laquelle les biens sont importés ou exportés ;

- d. dans le trafic postal, le destinataire lorsque l'expéditeur ne prend pas expressément la dette douanière à sa charge.

Les personnes susmentionnées répondent solidairement du paiement de l'impôt à l'importation. Les personnes qui établissent professionnellement des déclarations en douane sont, sous certaines conditions, exclues de la responsabilité solidaire.

L'assujettissement à l'impôt à l'importation n'est donc pas lié à l'immatriculation (ou non) au registre des contribuables TVA. Pour l'assujettissement à l'impôt à l'importation, des personnes suisses et étrangères (entreprises et particuliers) peuvent entrer en ligne de compte.

- 734** 2. La TVA due à l'importation est prélevée par l'AFD. S'agissant de déterminer dans un cas particulier si l'on a affaire à l'importation d'un bien – pour l'imposition duquel l'AFD est compétente – ou à l'acquisition d'une prestation de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger – pour l'imposition de laquelle c'est l'AFC qui est compétente –, on se référera à la notice « Prestations de services transfrontalières ».

**735** La TVA due à l'importation sera payée dans une monnaie officielle et en espèces (v. également ch. 736). Le bureau de douane fixe les droits de douanes (y compris la TVA due à l'importation), établit la décision de taxation et la notifie à la personne assujettie à l'obligation de déclarer.<sup>134</sup>

**736** L'AFD peut accorder à l'importateur ou à la maison d'expédition qui ont fourni des sûretés (cautionnement général, dépôt d'espèces ou de papiers-valeurs), un délai de 60 jours pour le paiement de la TVA sur les importations. Cela implique que l'importateur ou la maison d'expédition se fasse ouvrir un compte selon la procédure centralisée de décompte (PCD) auprès de la Direction générale des douanes. Si vous êtes intéressés par cette façon de faire, vous êtes priés de vous adresser à la Direction générale des douanes à Berne.

Les envois dédouanés dans le trafic postal ainsi que les importations qui ont été placées oralement sous régime douanier sont exclus d'office de la procédure centralisée de décompte.

- 737** 3. L'AFC peut accorder, sur demande expresse, la **procédure de report**, si l'assujetti
- décompte l'impôt selon la méthode effective,
  - importe et exporte régulièrement des biens dans le cadre de son activité imposable et, par ce biais,



- réalise des excédents d'impôt préalable dépassant annuellement le montant de 50'000 francs.

Selon ce procédé, la TVA due sur l'importation de biens ne doit pas être acquittée auprès de l'AFD, mais doit être déclarée dans le décompte périodique de TVA à remettre à l'AFC. C'est dans ce même décompte TVA que l'assujetti peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable jusqu'à concurrence du montant de TVA dû lors de l'importation.

La **procédure de report** du paiement de l'impôt à l'importation nécessite une autorisation de l'AFC.

De plus amples informations à ce sujet, en particulier les conditions à remplir pour adhérer à la procédure de report et le retrait de l'autorisation, figurent dans l'OLTVA, ainsi que sur la demande d'application (avec annexe). Le formulaire d'adhésion correspondant se trouve sur le site internet de l'AFC.

Quiconque, bien que faisant valoir régulièrement des excédents d'impôt préalable importants, ne remplit pas les conditions donnant droit à la procédure de report du paiement de l'impôt à l'importation, peut, le cas échéant, décomposer mensuellement ces chiffres d'affaires avec l'AFC (ch. 970).

**738**

4. En cas de réexportation d'un bien, l'AFD rembourse sur demande la TVA prélevée lors de l'importation, pour autant que les conditions suivantes soient remplies cumulativement :

**739**

- l'importateur ne peut pas, ou ne peut que partiellement, déduire en tant qu'impôt préalable la TVA payée à l'importation ;
- le bien est réexporté dans les cinq ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle la TVA a été prélevée ;
- le bien a été utilisé sur le territoire suisse et réexporté en raison de l'annulation de la livraison ayant donné lieu à son importation, ou alors le bien a été réexporté sans avoir été préalablement remis à un tiers dans le cadre d'un contrat entraînant une livraison et sans avoir été utilisé auparavant.

Si le bien a été utilisé sur le territoire suisse, la TVA prélevée à l'importation ne sera, en règle générale, par remboursée complètement. La TVA sur la perte de valeur subie du fait de l'utilisation ne sera pas remboursée.

Les demandes de remboursement de la TVA en raison de la réexportation d'un bien seront adressées, lors du régime douanier de l'exportation, au bureau de douane. Les demandes ultérieures de remboursement peuvent être prises en compte si elles sont adressées, par écrit, dans un délai de 60 jours à compter de la taxation à l'exportation, à la Direction d'arrondissement des douanes (adresses : page 4) où la réexportation a eu lieu (ch. 746).

#### IV. Déduction de l'impôt préalable

**740**

1. Pour autant que les conditions (ch. 821 ss) soient remplies, la TVA perçue à l'importation par l'AFD peut être déduite, à titre d'impôt préalable, dans le décompte TVA (ch. 818).

**740a**

##### **Remarque importante**<sup>135</sup>

Les assujettis peuvent déduire, à titre d'impôt préalable, la TVA payée ou à payer à l'AFD sur l'importation de biens ainsi que la TVA déclarée lors de l'importation de biens, pour autant que ces biens soient affectés à des fins imposables. Il est nécessaire à cet égard que la décision de taxation de l'AFD soit libellée aux nom et adresse que l'assujetti (importateur) a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales. Si la décision de taxation de l'AFD est libellée au nom d'une autre personne que l'importateur assujetti proprement dit, celui-ci peut tout de même déduire l'impôt préalable, pour autant que toutes les conditions suivantes soient remplies :

- il est en possession de la décision de taxation de l'AFD ;
- il est effectivement l'importateur et peut disposer économiquement des biens sitôt l'importation effectuée. Il peut également apporter les preuves correspondantes (p. ex. en cas de vente, au moyen d'une facture d'achat dûment enregistrée dans sa comptabilité) ;
- il affecte les biens importés à des fins imposables ;
- tout abus peut être exclu.

**741**

2. Pour autant que l'assujetti ne décompte pas l'impôt dû au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires, l'original de la décision de taxation (ch. 742), établie par l'AFD, ouvre droit à la déduction complète ou partielle de l'impôt préalable (ch. 821 ss). Ce document a donc valeur de titre juridique. Afin que la perte de l'original ne fasse pas obstacle à la déduction de l'impôt préalable, l'AFD établit, contre paiement d'un émolument, un document de remplacement. Ce document est établi par le bureau de douane d'entrée. Ce document de remplacement accorde les mêmes droits que l'original de la décision de taxation de l'AFD.

**742**

3. Les documents originaux suivants sont réputés décisions de taxation de l'AFD ouvrant droit à la déduction de l'impôt préalable :
  - décision de taxation TVA « e-dec » : voir annexe ;
  - acquit de douane à l'importation, respectivement acquit de TVA avec exemplaire n° 8 ou 9 (voir annexe) de la déclaration en douane à l'importation (form. n° 11.010, le cas échéant avec le form. n° 11.011) ;

<sup>135</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

- exemplaire n° 8 ou 9 de la déclaration en douane à l'importation (form. n° 11.010, le cas échéant avec le form. n° 11.011) avec impression de la caisse enregistreuse ;
  - acquit de douane (placement sous régime douanier à partir de stocks obligatoires ; form. n° 11.15) ;
  - décisions de taxation TVA de la Direction générale des douanes, des Directions d'arrondissement des douanes et des bureaux de douane (p. ex. imposition de la location dans le cadre du régime douanier de l'admission temporaire ou de l'auto-déclaration écrite dans le trafic touristique) ;
  - décision de taxation (trafic touristique ; form. n° 11.10) ;
  - quittance de douane (trafic ferroviaire ; form. n° 11.12) ;
  - coupon de caisse enregistreuse avec le montant de la redevance, la désignation du bureau de douane, les numéros de quittance et de caisse, la date et l'heure ;
  - quittance pour dépôt en espèces (form. n° 11.31), qui n'a pas été dûment déchargée durant le délai de validité (ch. 743) ;
  - acquit-à-caution à montant déposé (volet B du form. n° 11.52), qui n'a pas été dûment déchargé durant le délai de validité (ch. 743) ;
  - bulletin de transit/certificat de prise en note avec montant déposé (form. n° 11.61), qui n'a pas été dûment déchargé durant le délai de validité (ch. 743) ;
  - déclaration en douane pour l'admission temporaire à montant déposé (volet B du form. n° 11.74), qui n'a pas été dûment déchargée durant le délai de validité (ch. 743).
4. La TVA perçue conditionnellement dans le cadre des régimes douaniers de l'admission temporaire, du perfectionnement ou du transit (avec quittance pour dépôt en espèces, certificat pour un montant de redevances garanti par cautionnement, déclaration en douane pour l'admission temporaire, acquit-à-caution, etc., donc la TVA cautionnée ou déposée), ne peut pas en principe être déduite à titre d'impôt préalable. Les documents au moyen desquels la TVA due à l'importation a été garantie par un dépôt en espèces et qui n'ont pas été dûment déchargés durant leur délai de validité donnent droit, aux conditions fixées sous les ch. 821 ss, à la déduction de l'impôt préalable.

- 744** 5. Les factures de TVA et les bordereaux de redevances (BR) remis dans le cadre de la procédure centralisée de décompte de l'Administration des douanes (PCD) ne sont pas réputés décisions de taxation.

**744a** Dans le cadre de la taxation « e-dec », il est prévu que les décisions de taxation de l'AFD soient, à certaines conditions, transmises par voie électronique et plus remises sur support papier. De plus amples informations à ce sujet sont données par l'AFD.

## V. Rectification de la TVA à l'importation ; modification de documents d'importation

**745** Si, lors de la taxation à l'importation, **un montant insuffisant de TVA (voire pas de TVA du tout)** a été prélevé (p. ex. parce que la base de calcul de l'impôt a été déclarée de manière incorrecte), il y a lieu d'en avvertir immédiatement la Direction d'arrondissement des douanes où l'importation a eu lieu (adresses : page 4). Cette direction procédera ensuite à la correction de l'assiette de l'impôt, respectivement prélèvera la TVA après coup (ch. 731).

**746** L'AFD, respectivement l'AFC rembourse **la TVA perçue en trop ou par erreur** lors de l'importation. Ce droit se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle il a pris naissance.

Si la prescription est interrompue par l'exercice du droit au remboursement envers l'AFD/AFC, respectivement par un acte tendant au recouvrement ou par une rectification venant de la part de l'AFD/AFC, le délai de prescription de cinq ans commence à courir à nouveau. La prescription absolue est atteinte 15 ans après la naissance du droit au remboursement, respectivement de la créance fiscale.

Ce remboursement peut être requis auprès des administrations suivantes :

- 747** 1. Dans les cas repris ci-dessous et pour autant qu'il soit **habilité à faire valoir la déduction complète de l'impôt préalable, l'assujetti** procédera, en cas de TVA perçue en trop ou par erreur, à la mise en compte de l'impôt préalable correspondant dans son **décompte TVA** (concernant l'obligation de conserver les décisions de taxation de l'AFD, v. ch. 943 et ch. 948) :
- diminution de la contre-prestation (ch. 731 et ch. 854 ss) ;
  - le bureau de douane d'entrée a surestimé la valeur du bien ;
  - la valeur du bien a été déclarée de manière trop élevée ;
  - la contre-prestation a été imposée en totalité lors de chaque envoi partiel ;
  - le bien, lors de l'importation, n'a pas été imposé au taux réduit mais au taux normal ;

- f. le bien, lors de l'importation, n'a pas été admis en franchise d'impôt mais a été imposé ;
- g. l'expéditeur étranger livre des biens déjà facturés qu'il a omis de joindre à la livraison principale déjà importée (livraison ultérieure) ;
- h. l'expéditeur étranger livre gratuitement des biens de remplacement (livraison de remplacement) ;
- i. biens importés pour le perfectionnement actif ou dans le cadre de l'admission temporaire et qui ont été mis en libre pratique ;
- k. biens en retour d'origine suisse (ch. 719) ;
- l. réexportation de biens.

2. Si elle **n'est pas habilitée à procéder à la déduction totale de l'impôt préalable**, si elle calcule l'impôt dû au moyen **des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaire** ou encore si elle n'est **pas assujettie à la TVA**, la personne prétendant à la rectification de la TVA payée à l'importation adressera sa requête à la Direction d'arrondissement des douanes où l'importation a eu lieu (adresses : page 4). Elle y joindra la décision de taxation de l'AFD (ch. 741) ainsi que les documents attestant de la valeur (p. ex. facture). Concernant le remboursement en cas de réexportation du bien, voir le ch. 739.

**748**

3. Les requêtes en rectification de la TVA payée à l'importation seront toujours adressées à la **Direction d'arrondissement des douanes** où l'importation a eu lieu (adresses : page 4), sans égard au statut de l'assujetti, lorsque :
- a. le bien a été déclaré à l'importation, mais n'a pas été importé. De ce fait, la décision de taxation de l'AFD est annulée ;
  - b. le bien importé a été taxé par erreur à deux reprises. La décision de taxation de l'AFC est annulée.

**749**

Les requêtes en modification de la décision de taxation de l'AFD **qui n'ont pas pour objet une rectification de l'assiette de l'impôt** selon les ch. 745 à 749 (p. ex. modification du nom de l'importateur déclaré) seront quant à elles toujours adressées dans les 60 jours à compter de la délivrance de la décision de taxation à la Direction d'arrondissement des douanes où la taxation a été établie (adresses : page 4). On joindra à de telles requêtes la décision de taxation de l'AFD et une copie du document attestant de la valeur.

**750**



# Quatrième partie

## Facturation et transfert de la TVA

### I. Généralités

**En matière de TVA, la facture que le fournisseur établit pour ses livraisons et ses prestations de services revêt une importance particulière.** **751**

Elle contient en particulier la TVA qu'il est tenu d'acquitter sur le chiffre d'affaires afférent, que le destinataire de la prestation assujetti peut déduire sous certaines conditions à titre d'impôt préalable respectivement peut être remboursée dans le cadre de la procédure de remboursement. Les factures sont réputées actes en vue de la TVA en relation avec la déduction de l'impôt préalable auprès de l'AFC.<sup>136</sup> **752**

Afin que le client sache sans équivoque, de cas en cas, s'il peut faire valoir, et dans quelle ampleur, une déduction de l'impôt préalable, les factures doivent satisfaire à certaines exigences de forme et de contenu (ch. 759). **753**

### II. Obligation d'établir des factures

Si l'acquéreur de la prestation est **assujetti**, le fournisseur doit sur demande du premier, dresser une facture détaillée. Sont considérées comme factures non seulement celles établies normalement par le fournisseur de prestations, mais également d'autres pièces qui en tiennent lieu, par exemple les quittances, fiches de caisse, notes de crédits de l'acquéreur de la prestation. La notion de « facture » englobe de ce fait toutes les pièces justificatives de ce genre. Les avis de débit pour paiements par carte de crédit ne sont, par contre, pas réputés comme facture. **754**

Si le fournisseur de la prestation n'est pas assujetti aucune mention de la TVA ne peut être faite sur les indications de prix, les listes de prix et d'autres offres, ainsi que sur les factures. Ceci indépendamment du fait que l'acquéreur soit assujetti ou non.

Les offices de faillites sont également tenus dans le cadre de liquidations forcées à établir des factures qui remplissent les conditions ci-dessous, pour autant que le failli et l'acquéreur soient assujettis. Le failli est à nommer avec les indications selon ch. 759.

Si l'acquéreur de la prestation **n'est pas assujetti**, le fournisseur de la prestation n'est, en principe, pas tenu d'observer des prescriptions formelles particulières relatives à l'établissement de la facture (v. toutefois ch. 757). Si, après un assujettissement ultérieur de l'acquéreur de la prestation, une déduction ultérieure de l'impôt préalable veut être pouvoir faite, les prescriptions formelles sont à respecter. La TVA est à inclure dans le prix. Il n'y a par contre aucune obligation d'indiquer de **755**

<sup>136</sup> Précision de la pratique ; s'il est question ci-après du client assujetti ou de destinataire de la prestation assujetti, ceci s'applique également par analogie à l'ayant droit au remboursement selon l'article 28 ss OLTVA.

manière apparente le montant de la TVA ou de l'inclure dans le prix (« TVA 7,6% incl. », « TVA 3,6% incl. » ou « TVA 2,4% incl. »). Concernant les indications de prix on tiendra compte des ch. 809 ss.

Lors de l'application de l'imposition de la marge, les **documents d'achat** ainsi que les **documents de vente**<sup>137</sup> contiendront les indications suivantes :

- nom et adresse du vendeur ;
- nom et adresse de l'acheteur ;
- date d'achat et de vente ;
- description précise des biens (identifiables) ;
- prix d'achat et de vente.

Ceci indépendamment du fait que l'acquéreur soit assujetti ou non.

**756** En cas d'utilisation de l'imposition de la marge (ch. 290 ss) ou en cas de transfert de tout ou partie de patrimoine au moyen de la procédure de déclaration (ch. 397 ss), les contrats, factures, quittances, notes de crédits et pièces du même genre, **ne doivent pas mentionner la TVA.**

**757** Si des prestations soumises à des taux d'impôt différents sont fournies, il y a lieu de procéder à une répartition selon les taux d'impôt sur le décompte TVA. De telles prestations sont toujours à facturer séparément (ch. 357 ss et 774). Si l'acquéreur de la prestation n'est pas assujetti, il suffit d'une mention de l'impôt séparée. De plus amples informations sur la facturation figurent dans la brochure « Hôtellerie et restauration », dans la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme », dans la brochure « Formation et recherche » ainsi que dans la brochure « Horticulteurs et fleuristes ».

**758** Il y a lieu d'établir, pour vos propres dossiers, des copies de toutes les pièces que vous remettez à vos acquéreurs en relation avec des livraisons ou des prestations de services (ch. 943 ss).

**758a** La facturation doit avoir lieu dans les trois mois après la fourniture de la prestation (ch. 391).

### III. **Forme et contenu des factures**

Les factures et autres pièces qui en tiennent lieu établies pour des acquéreurs de prestations **assujettis**, ainsi que pour des destinataires ayant leur domicile ou siège social à l'étranger (qui ont droit au remboursement de la TVA en vertu de l'art. 28 ss OLTVA), doivent en tout cas contenir les indications suivantes :

**759** (a) nom et adresse du fournisseur de la prestation, sous lesquels il figure au registre TVA ou qu'il a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales en vertu de l'article 944 ss CO et de l'ordonnance sur le registre du commerce (ORC<sup>138</sup>), ainsi que le numéro de TVA ;

<sup>137</sup> Précision de la pratique

<sup>138</sup> RS 221.411



- (b) nom et adresse de l'acquéreur de la prestation qu'il a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales en vertu du CO et de l'ORC ; **760**
- (c) date ou période de la livraison du bien ou de la prestation de services ; **761**
- (d) genre, objet et volume de la livraison de bien ou de la prestation de services ; **762**
- (e) montant de la contre-prestation ; **763**
- (f) le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation. Celui-ci doit être expressément désigné en tant que TVA et muni du taux d'impôt. Si le prix facturé comprend la TVA, il suffit de faire figurer le libellé « TVA incluse » conjointement à la mention du taux d'impôt correspondant (p. ex. « TVA 7,6% incl. »). **764**

### **Explications au sujet des différentes lettres (ch. 759 à 764)**

**764a**

Concernant les ch. 759 et 760

Sont admises, en tant qu'adresses utilisées dans les transactions commerciales, non seulement l'adresse du siège principal mais aussi les adresses de filiales, succursales, etc., ainsi que les adresses de cases postales en Suisse de destinataires ayant leur siège social sur le territoire suisse, sans égard au fait qu'ils/elles soient inscrit(e)s ou non au registre du commerce ou au registre des contribuables TVA. Dans ce contexte, l'indication du nom de la localité suffit. La rue, le numéro, le NPA, le numéro de case postale, etc. sont des données considérées comme non essentielles sur le plan de la TVA.<sup>139</sup>

Concernant la facturation en relation avec la représentation directe, voir ch. 194.

Les enseignes (p. ex. « restaurant de la Croix Blanche ») sont également admises en tant que nom, même si l'inscription au registre du commerce ou au registre des contribuables TVA porte sur un autre nom (raison individuelle ou personne morale).<sup>140</sup>

Conformément à la pratique, est déterminant en ce qui concerne la mise en compte de l'impôt préalable par le destinataire de la prestation : d'une part que les assujettis à la TVA impliqués dans la transaction puissent être clairement identifiés en tant que fournisseur pour l'un et destinataire pour l'autre, ceci sur la base des données contenues dans la facture (p. ex. au moyen du n° TVA) et, d'autre part, que la Confédération ne subisse aucun préjudice financier, c'est-à-dire que la déduction de l'impôt préalable soit justifiée sur le plan matériel.<sup>141</sup>

<sup>139</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

<sup>140</sup> Précision de la pratique

<sup>141</sup> Précision de la pratique

Pour les modifications du nom ou de l'adresse n'ayant pas d'incidence sur le n° de TVA attribué, un délai de transition de six mois est applicable aux factures des créanciers. Ce délai commence à courir dès la date de l'enregistrement de la modification au registre du commerce ou – lorsqu'un tel enregistrement n'a pas lieu – à compter de la date d'entrée en vigueur de la modification selon le contrat ou une autre publication établie à cette fin. Pendant ce délai de transition, les documents qui comportent encore l'ancien nom ou l'ancienne adresse sont également admis en tant que justificatifs pour la déduction de l'impôt préalable, pour autant que les autres conditions selon les ch. 759 ss soient remplies. Ce délai de transition est en particulier également applicable lors de transferts de patrimoine avec procédure de déclaration, tel que cela se présente lors de la restructuration d'entreprises.<sup>142</sup>

Lorsque, en lieu et place d'une facture du fournisseur de la prestation, un avis de crédit est établi par le destinataire de la prestation, le fournisseur de la prestation (= destinataire de l'avis de crédit) sera mentionné avec les indications telles que prévues sous ch. 759. Son n° TVA, s'il est assujetti, ne saurait notamment faire défaut.

Si, pour une affaire conclue en compensation, un avis de crédit est établi à la place d'une facture (compensation d'une prestation par une autre prestation fournie en échange, ch. 788), il y a lieu d'indiquer aussi bien le n° TVA de la personne qui établit l'avis de crédit que celui de la personne destinataire de l'avis de crédit, étant donné que les deux parties au contrat sont simultanément, l'une comme l'autre, fournisseur et destinataire de prestations.

Concernant l'imposition de la marge, le destinataire de la prestation sera mentionné de telle façon (c.-à-d. avec son nom et son adresse) que son identification puisse être garantie. Cela vaut sans égard au fait que le destinataire de la prestation soit assujetti ou non à la TVA. Par conséquent, la simple mention « personne de passage », etc. pour le destinataire de la prestation n'est pas suffisante.<sup>143</sup>

Concernant les fiches et tickets de caisses enregistreuses, etc., voir ch. 785.

L'entreprise de transport public ou de transport touristique, émettrice du titre de transport, peut, par simplification, indiquer comme nom son sigle officiel, généralement connu, dès lors que, pour des raisons de place, l'indication du nom dans son intégralité n'est pas possible. La simple mention du n° TVA n'est toutefois pas suffisante.

La mention du n° de TVA répond aux exigences du principe de l'auto-taxation sur lequel le prélèvement de la TVA est fondé. On évite ainsi que les assujettis

142 Précision de la pratique

143 Précision de la pratique

procèdent à la déduction de montants de TVA qui ont été mentionnés à tort sur des factures établies par des non assujettis, montants de TVA que ceux-ci ne versent pas au fisc. S'il existe des doutes quant à l'assujettissement effectif à la TVA d'un fournisseur de prestations, l'AFC peut être contactée.

Concernant les ch. 761 et 762

La date ou la période de la livraison du bien ou de la prestation de services ont une importance particulière, surtout lors du relèvement des taux d'impôt ou en cas de modifications des dispositions légales ou de la pratique administrative. En effet, ce n'est que si le moment de la fourniture de la prestation est connu qu'il est possible d'attribuer le taux d'impôt correct à la prestation fournie.<sup>144</sup>

Si, lors de la facturation, la date ou la période de la livraison du bien ou de la prestation de services ne sont pas encore fixées (p. ex. en cas de paiements d'avances ou d'acomptes), il est recommandé de faire un renvoi au contrat sur lequel la prestation est basée.

Lorsque la date de la facture correspond à la date de la livraison du bien ou de la prestation de services, il est recommandé de faire un renvoi approprié à cet égard (p. ex. la date de la facture correspond à la date de la livraison).

Si la date, le genre, l'objet et le volume de la livraison du bien sont mentionnés dans le bulletin de livraison, ces données ne devront pas être indiquées dans la facture. En pareil cas, il y a lieu de faire un renvoi au bulletin de livraison dans la facture (numéro et date du bulletin de livraison). Le bulletin de livraison fera ainsi partie intégrante de la facture. Il sera conservé comme celle-ci (ch. 943) et au besoin, c'est-à-dire si elle en fait la demande, présenté à l'AFC.

Le genre, l'objet et le volume de la livraison du bien ou de la prestation de services sont des données qui permettent de qualifier correctement, sur le plan fiscal, la prestation fournie. Ces indications sont notamment nécessaires à la fixation du taux d'impôt applicable, ainsi qu'à la détermination du lieu de fourniture de la prestation. Elles permettent en outre de déterminer s'il s'agit de dépenses effectuées à titre commercial ou pour des besoins privés, etc.

La prestation peut également être indiquée sous forme de codes numériques (codification des prestations) ou de symboles, pour autant que la signification de ces codes ou de ces symboles puisse être déterminée sans équivoque aussi bien chez l'émetteur qu'auprès du destinataire de la facture (p. ex. au moyen de listes d'articles, de catalogues, de listes de prix ou de tarifs des prestations de services). Ceci est en particulier applicable aux fiches et tickets de caisse délivrés dans le commerce de détail (p. ex. « denrées alimentaires », « produits non alimentaires »).<sup>145</sup>

144 Précision de la pratique

145 Précision de la pratique

Concernant le ch. 764

Le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation (ch. 763) sera expressément désigné en tant que TVA, avec la mention du taux d'impôt approprié. Si les prix facturés comprennent la TVA, il suffit de faire figurer le libellé « TVA incluse » avec l'indication du taux de TVA au moyen duquel ils ont été calculés (p. ex. « TVA 7,6% incluse »).

Le principe suivant est applicable : la TVA ouvertement facturée vaut « TVA due » et cela même si elle a été facturée à tort, comme par exemple la TVA qui aurait été facturée dans le cadre de la fourniture d'une prestation exclue du champ de l'impôt ou exonérée de la TVA (v. ch. 559a en ce qui concerne l'exception des exportations dans le trafic touristique). Lorsque le montant de TVA facturé est trop élevé ou trop bas, il est possible, selon le ch. 808, de procéder à la correction au moyen de l'établissement d'un avis de crédit ou d'un débit complémentaire.

Si, dans la même facture, des prestations imposables à des taux d'impôt différents sont mentionnées, celles-ci seront facturées séparément sur le plan du texte et des montants.

Afin que l'acquéreur assujéti de la prestation puisse procéder correctement à la déduction de l'impôt préalable, il y a lieu de lui communiquer la répartition de la contre-prestation par taux d'impôt. On relèvera dans ce contexte qu'il a le droit de requérir du fournisseur que celui-ci lui indique cette répartition dans la facture (art. 37 al. 2 LTVA).

Afin d'établir correctement le décompte TVA et d'en contrôler la conformité (ch. 757 et 883), les livraisons de biens et les prestations de services, mentionnées dans la facture et imposables à des taux d'impôt différents, seront dans tous les cas répertoriées et saisies séparément dans la comptabilité. Cela ne peut être obtenu que si l'on procède directement à la répartition par taux d'impôt dans les factures, même si celles-ci sont adressées à des non-assujétis.

Lorsque des prestations, exclues du champ de l'impôt, sont facturées simultanément avec d'autres prestations qui, elles, sont imposables, les prestations exclues du champ de l'impôt seront mentionnées séparément dans la facture, sans égard au fait que le destinataire desdites prestations soit assujéti ou non à la TVA. Ceci vaut également pour les prestations exclues du champ de l'impôt imposées par option (imposition volontaire). Des explications complémentaires à ce sujet se trouvent dans les brochures « Culture », « Sport » et « Formation et recherche ».<sup>146</sup>

En cas d'application de l'imposition de la marge (ch. 290), ainsi qu'en cas de transfert de tout ou partie d'un patrimoine avec procédure de déclaration (ch. 397), aucune mention de la TVA n'est admise. Seule est admise, mais elle n'est pas nécessaire, la remarque « marge imposée », respectivement « déclaration selon l'article 47 alinéa 3 LTVA ». Les autres conditions, selon les ch. 759 ss, seront toutefois respectées.

Lorsque des prestations complémentaires, imposables et indépendantes (p. ex. l'installation d'une radio), sont fournies en même temps que la vente d'un bien (p. ex. une voiture) sur laquelle l'imposition de la marge est appliquée, il est recommandé de facturer séparément les prestations complémentaires. Si une seule facture est établie, on ne pourra faire mention de la TVA qu'en relation avec le poste de la facture se rapportant à la fourniture de la prestation complémentaire indépendante. Afin d'éviter des malentendus, il est judicieux de mentionner ouvertement la TVA se rapportant à la prestation complémentaire. Les prestations accessoires telles que, par exemple, le forfait de livraison ou les frais de transport font partie intégrante de la livraison sur laquelle l'imposition de la marge est appliquée. Si celles-ci sont mentionnées séparément dans la facture, aucune mention de la TVA n'est admise.

Si la facture relative à la vente d'un bien ayant fait l'objet de l'imposition de la marge contient des indications contradictoires, c'est-à-dire en relation aussi bien avec l'imposition de la marge que l'imposition selon les règles généralement applicables (mention de l'imposition de la marge **et** indication de la TVA), cela ne conduira toutefois pas au refus de reconnaître cette transaction comme étant une opération d'imposition de la marge, pour autant que la Confédération n'ait subi aucun préjudice financier. D'une manière générale, il n'y a pas de préjudice financier si l'acquéreur ne peut pas mettre en compte l'impôt préalable. La preuve comme quoi la Confédération n'a subi aucun préjudice financier incombe en principe au fournisseur de la prestation. C'est pourquoi, il est recommandé, comme relevé ci-dessus, de renoncer à toute mention de la TVA en cas d'application de l'imposition de la marge.<sup>147</sup>

Lorsque, dans le cadre d'une prétention en dommages-intérêts, le lésé répare lui-même le dommage et qu'il adresse une facture au responsable du sinistre, il n'est pas autorisé à mentionner la TVA sur sa facture. Il s'agit en l'occurrence de dommages-intérêts au sens propre et non pas de la contre-prestation pour une opération relevant d'un échange de prestations (ch. 405).

Si des factures sont établies en **monnaie étrangère**, il est recommandé de renoncer à l'indication du taux de conversion ainsi qu'à la mention (en francs suisses) du montant d'impôt dû sur la contre-prestation. En effet, selon la méthode de conversion utilisée (ch. 208 ss), le taux de conversion peut, chez le fournisseur de la prestation, être différent de celui appliqué par l'acquéreur de la

prestation, c'est-à-dire que la déduction de l'impôt préalable chez l'acquéreur de la prestation ne sera pas nécessairement identique au montant de TVA dû auprès du fournisseur de la prestation.<sup>148</sup>

**767**

Concernant la procédure de remboursement en vertu des articles 28 à 31 OLTVA, des informations plus détaillées se trouvent dans la notice « Remboursement de la TVA à des destinataires dont le domicile ou le siège social se situe à l'étranger ».

**Exemples**

(en relation avec la signification des lettres a à f figurant sous ch. 759 à 764)

**1. Factures à un seul taux d'impôt avec mention explicite du montant de TVA****768**

<b>J. D U P O N T</b>			
<b>Matériel de bureau</b>	<b>(a)</b>	<b>Facture</b>	
<b>Avenue de la Gare 1</b>			
<b>1003 Lausanne</b>			
<b>N° TVA 700 001</b>			
			Lausanne, le 27 mars
2008			
	<b>(b)</b>	P. Durand & Cie	
		Constructions métalliques	
		Rue de la Poste 2	
		1110 Morges	
Je vous ai livré le 19 mars 2008	<b>(c)</b>		
1 copieur, marque X, type C	<b>(d)</b>		
appareil n° KYRO 1731 :	<b>(e)</b>	Fr.	5'500
TVA 7,6%	<b>(f)</b>	Fr.	418
Total		Fr.	<u>5'918</u>

**769**

<b>Import SA</b>			
<b>Matériel informatique</b>	<b>(a)</b>	<b>Facture</b>	
<b>Rue des Lilas 19</b>			
<b>2500 Bienne</b>			
<b>N° TVA 700 010</b>			
			Bienne, le 25 juin 2008
	<b>(b)</b>	P. Durand & Cie	
		Constructions métalliques	
		Rue de la Poste 2	
		1110 Morges	
Nous vous avons livré le 18 juin 2008	<b>(c)</b>		
1 ordinateur, marque X, type C	<b>(d)</b>		
(n° K12543) y compris logiciels	<b>(e)</b>	US\$	5'000
selon contrat du 8 mai 2008	<b>(f)</b>	US\$	380
TVA 7,6%		US\$	<u>5'380</u>
Total		US\$	<u>5'380</u>

Pour la conversion en francs suisses indispensable, voir les ch. 208 ss.

770

<b>F A V R E S A</b>		
<b>Fabrique de meubles</b>	<b>(a)</b>	<b>Facture</b>
<b>Rue du Lac 68</b>		
<b>2000 Neuchâtel</b>		
<b>N° TVA 700 002</b>		
2008		Neuchâtel, le 17 janvier
	<b>(b)</b>	Monsieur Jean Michaud Commerce de meubles Rue des Platanes 31 1530 Payerne
Nous vous avons livré par camion le 16 janvier 2008	<b>(c)</b>	
1 paroi murale complète de la gamme ASCONA	<b>(d)</b>	
./ 30% rabais de revendeur		Fr. 4'000.00
		<u>Fr. 1'200.00</u>
		Fr. 2'800.00
Frais de transport		<u>Fr. 100.00</u>
	<b>(e)</b>	Fr. 2'900.00
TVA 7,6%	<b>(f)</b>	<u>Fr. 220.40</u>
Total		<u>Fr. 3'120.40</u>

771

<b>Editions SA</b>		
<b>Maison d'édition de journaux</b>	<b>(b)</b>	<b>Avis de crédit</b>
<b>Rue du Nord 10</b>		
<b>1950 Sion</b>		
<b>N° TVA 700 003</b>		
		Sion, le 10 avril 2008
	<b>(a)</b>	Conseil en publicité SA Rue des Jardins 12 1400 Yverdon-les-Bains <b>N° TVA 700 004</b>
Décompte de commissions du 1 <sup>er</sup> mars au 31 mars 2008	<b>(c)</b>	
Pour les annonces publicitaires de Grands Magasins SA, Vallorbe parues dans notre quotidien, nous vous créditions vos commissions de conseiller comme suit : <b>(d)</b>		
5% du chiffre d'affaires facturé, soit Fr. 50'000 sans TVA	<b>(e)</b>	Fr. 2'500
TVA 7,6%	<b>(f)</b>	<u>Fr. 190</u>
Total de l'avis de crédit		<u><b>Fr. 2'690</b></u>



2. Factures à un seul taux d'impôt avec simple mention  
du taux de l'impôt

772

<p><b>J. DUPONT</b> Matériel de bureau Avenue de la Gare 1 1003 Lausanne N° TVA 700 001</p>	<p><b>(a) Facture</b></p>
<p>2008</p>	<p>Lausanne, le 27 mars</p>
<p>Je vous ai livré le 20 mars 2008 1 copieur, marque X, type C appareil n° KYRO 1731 :</p>	<p><b>(b)</b> P. Durand &amp; Cie Constructions métalliques Rue de la Poste 2 1110 Morges</p>
<p></p>	<p><b>(c)</b></p>
<p></p>	<p><b>(d)</b></p>
<p></p>	<p><b>(e+f)</b> <u>Fr. 5'918</u></p>
<p></p>	<p>TVA 7,6% incluse</p>

773

<p><b>B) Louis Muller</b> Commerce d'automobiles et prestations d'intermédiaire Ruelle du Port 9 2000 Neuchâtel N° TVA 700 005</p>	<p><b>(a) Facture</b></p>
<p></p>	<p>Neuchâtel, le 30 avril 2008</p>
<p></p>	<p><b>A)</b> Garage Dupont SA <b>(b)</b> Rue du Marché 4 1000 Lausanne</p>
<p>Mandat d'intermédiaire du 12 février 2008</p>	<p></p>
<p>Sur la base du mandat susmentionné, vous avez pu livrer le 16 avril 2008 une Ferrari F40 à <b>(c+d)</b></p>	<p></p>
<p><b>C)</b> Monsieur Thomas Meier Rue du Parc 1 2300 La Chaux-de-Fonds</p>	<p></p>
<p>Pour notre prestation d'entremise, nous vous facturons :</p>	<p></p>
<p>5% du prix de vente de Fr. 200'000</p>	<p><u>Fr. 10'000</u> <b>(e)</b></p>
<p></p>	<p>TVA 7,6% incluse <b>(f)</b></p>

Signification des lettres majuscules selon les ch. 192 ss

A) fournisseur (représenté)                      B) intermédiaire (représentant)

C) client (tiers)

### 3. Factures avec des prestations mixtes (p. ex. des prestations imposables et des prestations imposées par option)

774

Si, dans la même facture, sont comprises aussi bien des prestations imposables que des prestations imposées par option (ch. 694 ss), ces dernières seront facturées séparément avec transfert apparent de la TVA. En outre, la répartition par taux d'impôt est nécessaire en vue de l'établissement du décompte TVA (ch. 757 et 883).

<b>Informatique SA</b>	<b>(a)</b>	<b>Facture</b>	
<b>Logiciels et formation</b>			
<b>Rue du Pré 14</b>			
<b>2800 Delémont</b>			
<b>N° TVA 700 055</b>			
			Delémont, le 8 mai 2008
	<b>(b)</b>	F. Salamin & Cie	
		Constructions métalliques	
		Rue du Soleil 17	
		2610 St-Imier	
<b>Introduction au cours « Access »</b>	<b>(c)</b>		
Cours n° 325, du 5 au 7 mai 2008, par petits groupes de personnes ; selon notre offre du 14 février 2008 et votre commande du 19 février 2008, y compris l'hébergement, les repas et les boissons (repas de midi et du soir, pauses).			
Participante : Madame M. Studer			
Frais du cours, matériel inclus	<b>(d)</b>	Fr. 2'400.00	<b>(e)</b>
+ TVA 7,6%		Fr. <u>182.40</u>	<b>(f)</b>
Cours « ACCESS », TVA 7,6% incluse		Fr. 2'582.40	Fr. 2'582.40
Nuitées (y compris petit-déjeuner)	<b>(d)</b>	Fr. 308.90	<b>(e)</b>
+ TVA 3,6%		Fr. <u>11.10</u>	<b>(f)</b>
Nuitées, TVA 3,6% incluse		Fr. 320.00	Fr. 320.00
Repas de midi et du soir	<b>(d)</b>	Fr. 250.00	<b>(e)</b>
+ TVA 7,6%		Fr. <u>19.00</u>	<b>(f)</b>
Restauration, TVA 7,6% incluse		Fr. 269.00	Fr. <u>269.00</u>
Total (net, payable à 30 jours)			<u>Fr. 3'171.40</u>

#### 4. Factures avec différents taux d'impôt

Lorsque les factures contiennent différents taux d'impôt, les postes de la facture seront groupés par taux d'impôt ou indiqués avec le taux d'impôt approprié.

775

#### Exemples

(la forme et le contenu des factures satisferont aux conditions visées sous les ch. 759 à 764)

776

<b>Facture dont les postes sont groupés par taux d'impôt et transfert apparent du montant de TVA</b>				
<b>Quantité</b>	<b>Article</b>	<b>Prix net par unité</b>	<b>Montant total</b>	<b>TVA</b>
<b>incluse</b>				
100 B	Conserves de légumes	4.50	450.00	
300 P	Pâtes alimentaires	2.50	<u>750.00</u>	
			1'200.00	
	+ TVA 2,4%		<u>28.80</u>	Fr. 1'228.80
150 P	Poudre à lessive	5.00	750.00	
200 P	Sel de bain	3.00	<u>600.00</u>	
			1'350.00	
	+ TVA 7,6%		<u>102.60</u>	Fr. 1'452.60
	Total TVA incluse			<u>Fr. 2'681.40</u>

777

<b>Facture dont les postes sont groupés par taux d'impôt avec simple mention du taux d'impôt</b>				
<b>Quantité</b>	<b>Article</b>	<b>Prix net par unité</b>	<b>Montant total</b>	<b>TVA</b>
<b>incluse</b>				
50 P	Café	3.50	175.00	
50 P	Cacao	4.00	<u>200.00</u>	
	TVA 2,4% incluse		<u>375.00</u>	Fr. 375.00
100 P	Poudre à lessive	4.50	450.00	
50 P	Savonnettes	1.50	<u>75.00</u>	
	TVA 7,6% incluse		<u>525.00</u>	Fr. 525.00
	Total TVA incluse			<u>Fr. 900.00</u>

778

**Facture comportant une colonne par taux d'impôt et transfert apparent du montant de TVA**

Quantité Article	Prix net par unité	Montant total imposable à		TVA incluse
		2,4%	7,6%	
100 B Anti-douleurs	5.00	500.00		
50 P Bonbons aux herbes	3.00	150.00		
100 T Pâte dentifrice	4.00		400.00	
100 P Broses à dents	4.00		400.00	
		<u>650.00</u>	<u>800.00</u>	
	TVA 2,4% / TVA 7,6%	15.60	60.80	
	Total TVA incluse	<u>665.60</u>	<u>860.80</u>	Fr. <u>1'526.40</u>

779

**Facture avec une colonne et indication du taux d'impôt pour chaque poste**

Cette méthode de facturation convient particulièrement lors de l'utilisation d'ordinateurs.

Quantité Article	Prix de détail par unité	Montant brut	Rabais	Montant net d'impôt	Taux
	TVA incluse	sans TVA		sans TVA	
50 FI Médicament A	5.15	251.45	30%	176.00	2,4%
30 FI Médicament B	7.20	210.95	30%	147.65	2,4%
40 FI Vernis à ongles	5.50	204.45	35%	132.90	7,6%
72 FI Huile solaire	7.00	468.40	35%	304.45	7,6%
80 Tub Crème hydrat.	9.50	706.30	20%	<u>565.05</u>	7,6%
				1'326.05	
	TVA				
	2,4% de	Fr. 323.65		7.75	
	7,6% de	Fr. 1'002.40		<u>76.20</u>	
	Total TVA incluse			<u>Fr. 1'410.00</u>	

**Facture avec une colonne et indication du taux d'impôt au moyen de codes, ainsi que récapitulation avec mention du montant de TVA**

Désignation	Date	Débit	Crédit	TVA
Hébergement	1.2.	150.00		H
Minibar	1.2.	3.80		R
Hébergement	2.2.	150.00		H
Hébergement	4.2.	150.00		H
Restaurant de l'hôtel	4.2.	115.00		R
Téléphone	4.2.	12.50		T
Taxe de séjour	4.2.	12.00		S
Eurocard	5.2.		593.30	
<b>TOTAL</b>		<b>593.30</b>	<b>593.30</b>	
(TVA) Taxe sur la valeur ajoutée		<u>7.6%</u>	<u>3.6%</u>	<u>0%</u>
(R) Restauration et boissons		118.80		
(H) Hébergement			450.00	
(T) Téléphone		12.50		
(S) Taxe de séjour				12.00
Total		131.30	450.00	12.00
TVA		9.25	15.65	-.--

## 5. Factures avec différents taux d'impôt et frais accessoires

781

Les frais accessoires facturés au client (p. ex. frais de transport, port, emballage, supplément pour petites quantités) font partie de la contre-prestation imposable (ch. 226 ss).

Lorsque les factures contiennent différents taux d'impôt, la répartition des frais accessoires selon les biens livrés n'est, en règle générale, pas aisée.

Par simplification, ces frais peuvent être répartis proportionnellement à la valeur des biens livrés.

### Exemple

(la forme et le contenu des factures satisferont aux conditions visées sous les ch. 759 à 764)

782

	Montants nets imposables à		Montant brut TVA incluse
	<u>2,4%</u>	<u>7,6%</u>	
Total net valeur des marchandises	300.00	600.00	
Port et emballage (Total Fr. 30.00)	<u>10.00</u>	<u>20.00</u>	
	310.00	620.00	
+ TVA	<u>7.45</u>	<u>47.10</u>	
	<u>317.45</u>	<u>667.10</u>	<u>Fr. 984.55</u>

D'autres possibilités de simplification en relation avec le traitement fiscal des frais accessoires figurent sous les ch. 956 à 958.

## 6. Fiches et tickets de caisses enregistreuses et électroniques

783

Pour les prestations fournies à des non-assujettis et à des personnes privées, les fiches et les tickets de caisses enregistreuses peuvent être délivrés sous n'importe quelle forme (exception sous ch. 756 ainsi que dans certains cas se rapportant au commerce de détail). Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Commerce de détail ».

784

En revanche, si le client est assujetti, il a le droit d'obtenir, pour ses acquisitions au comptant à des fins commerciales, une facture ou une quittance lui permettant de déduire l'impôt préalable.

785

Les fiches et les tickets de caisses enregistreuses (p. ex. les tickets pour l'utilisation de parkings couverts, les billets de train délivrés par des distributeurs automatiques et les quittances de l'acquisition d'essence à des colonnes de distribution de carburants) donnent droit à la déduction de l'impôt préalable s'ils contiennent les indications visées sous ch. 759 à 764.

Pour les montants **jusqu'à 400 francs**<sup>149</sup> on peut, pour des raisons de praticabilité, renoncer à l'indication du nom et de l'adresse de l'acquéreur sur les fiches et tickets de caisses enregistreuses.

En outre, la désignation des prestations peut être effectuée au moyen d'abréviations facilement compréhensibles.

Cette simplification n'est pas applicable aux factures et quittances établies à la main ou à la machine à écrire, ainsi qu'à celles établies pour des destinataires ayant leur siège social à l'étranger et qui ont l'intention de demander le remboursement de la TVA par le biais de la procédure ad hoc en la matière.<sup>150</sup>

### **Exemple d'un ticket de caisse enregistreuse dans l'hôtellerie et la restauration**

<b>Hôtel des Bains Bienne</b>		<b>(a)</b>
<b>Claudine Dupraz</b>		
<b>Rue du Débarcadère 47</b>		
<b>2500 Bienne</b>		
<b>N° TVA 700 006</b>		
<b>12.3.2008</b>		<b>(c)</b>
CS	25.00	
Mi	3.80	<b>(d)</b>
Ca	<u>3.30</u>	
Total	<u>32.10</u>	TVA 7,6%
incluse <b>(e+f)</b>		

**786**

Ces abréviations signifient :

CS = cuisine

Mi = eau minérale

Ca = café

Pour la signification des lettres (a) à (f), voir ch. 759 à 764.

Lorsque les caisses enregistreuses ou électroniques ne permettent pas de délivrer des tickets sous cette forme et que le client est assujéti à la TVA, il peut requérir du fournisseur de la prestation, afin de pouvoir procéder à la déduction de l'impôt préalable, une facture ou une quittance comportant les indications visées sous les ch. 759 ss. La simplification selon le ch. 785 n'est pas applicable.

**787**

149 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

150 Précision de la pratique

**7. Factures établies pour des livraisons ou des prestations de services avec mention des biens ou des prestations de services remis en lieu et place du paiement (affaires de compensation et échanges)**

**788**

Dans de telles transactions commerciales, les deux parties contractantes sont à la fois fournisseur et acquéreur de prestations. S'il s'agit de deux assujettis à la TVA, ils imposeront chacun de leur côté la prestation fournie et ils pourront, dans la mesure où les conditions sont remplies (ch. 816), déduire à titre d'impôt préalable la TVA grevant la prestation acquise en contrepartie.

Afin de traiter correctement de telles opérations sur le plan fiscal, la meilleure solution consiste à établir des pièces justificatives séparées pour la prestation et celle obtenue en contrepartie, pièces justificatives qui contiendront les indications visées sous les ch. 759 à 764 (p. ex. facturation réciproque de prestations).

**789**

Si le décompte de la livraison, respectivement de la prestation de services et des prestations reçues en paiement est établi au moyen d'une seule facture, il ne suffit pas d'y faire figurer la soulte. En effet, il y a lieu d'indiquer le montant total de la contre-prestation relative aux biens livrés ou aux prestations de services fournies ainsi que la valeur totale de la mise en compte des biens ou des prestations de services acceptés en paiement. Dans la mesure où les deux parties contractantes sont assujetties à la TVA, les deux n° de TVA devront en outre être mentionnés. Enfin, il sera fait mention de la TVA non seulement sur la contre-prestation mais aussi sur la valeur de la mise en compte.



**Exemples**

Les deux parties contractantes sont assujetties à la TVA  
(facture avec transfert apparent du montant de TVA)

**790**

<b>ROBINEAU SA</b>	<b>Facture</b>	
<b>Fabrique de machines</b>		
<b>Zone industrielle</b>		
<b>1630 Bulle</b>	Bulle, le 6 février 2008	
<b>N° TVA 700 007</b>		
	Bayard & Cie	
	Menuiserie	
	Grand-Rue 15	
	1870 Monthey	
	N° TVA 700 008	
Nous vous avons livré le 5 février 2008 par camion :		
1 raboteuse MATADOR		Fr. 15'000
+ TVA 7,6%		<u>Fr. 1'140</u> <sup>1)</sup>
		Fr. 16'140
Reprise :		
1 raboteuse usagée		
GOLIATH	Fr. 2'000	
+ TVA 7,6%	<u>Fr. 152</u> <sup>2)</sup>	<u>Fr. 2'152</u>
Soulte		<u>Fr. 13'988</u>

1) à acquitter par Robineau SA, droit à la déduction de l'impôt préalable chez Bayard & Cie.

2) à acquitter par Bayard & Cie, droit à la déduction de l'impôt préalable chez Robineau SA.

Exemple de comptabilisation d'une telle opération sous ch. 936

791

<b>Mode SA</b> <b>Confection dames et messieurs</b> <b>Place de la Gare 3</b> <b>1630 Bulle</b> <b>N° TVA 700 009</b>	<b>Avis de crédit</b>  Bulle, le 11 avril 2008  Monsieur Pierre Dubois Nettoyage chimique 1870 Monthey  N° TVA 700 020
<u>Dépôt de Bulle :</u> <u>Décompte de commissions du 1<sup>er</sup> mars au 31 mars 2008</u>	
Au mois de mars 2008, nous avons réalisé, en votre nom et pour votre compte, le chiffre d'affaires suivant :	
Chiffre d'affaires brut « nettoyage chimique » (TVA 7,6% incluse)	Fr. 10'000 <sup>1)</sup>
moins 25% de commission (TVA 7,6% incluse)	<u>Fr. 2'500</u> <sup>2)</sup>
En votre faveur	<u>Fr. 7'500</u>

1) Chiffre d'affaires à imposer par Pierre Dubois.

2) Chiffre d'affaires à imposer par Mode SA avec droit à la déduction de l'impôt préalable chez Pierre Dubois.

792

### Seul l'émetteur de la facture est assujéti à la TVA

(facture avec simple mention du taux de l'impôt)

<b>TELEVISION SA</b> <b>Rue de Lausanne 6</b> <b>1201 Genève</b> 2008 <b>N° TVA 700 011</b>	<b>Facture</b>  Genève, le 6 février  Monsieur Michel Vité Employé de commerce Rue des Délices 66 1203 Genève
Nous vous avons livré le 24 janvier 2008 :	
1 téléviseur X, TVA 7,6% incluse	Fr. 3'225 <sup>1)</sup>
Reprise de l'ancien téléviseur Z	<u>Fr. 325</u> <sup>2)</sup>
Soulte	<u>Fr. 2'900</u>

1) Chiffre d'affaires à imposer par TELEVISION SA.

2) Aucune mention de la TVA ne peut être faite en relation avec ce montant. Il n'existe aucun droit à la déduction de l'impôt préalable.

## 8. Factures pour réparations avec échange de biens

Les réparations avec échange de biens (échange standard) au sens des ch. 286 à 288 ne constituent ni un échange (ch. 216 à 218), ni une acceptation de biens en paiement (ch. 219 à 224). Les conditions posées à cet égard sont, d'une part, que la livraison fasse l'objet d'un contrat d'entreprise ou d'un mandat à titre onéreux et que, d'autre part, la contre-prestation soit facturée comme elle le serait pour un travail à façon. En l'état, il est sans importance que la contre-prestation soit calculée sur la base du travail effectivement accompli ou par le biais d'un montant forfaitaire.

## 9. Factures partielles et factures d'acomptes<sup>151</sup>

793a

En principe, les factures partielles et les factures d'acomptes satisferont, au même titre que les autres factures, aux exigences visées sous les ch. 759 ss. En cas de facturation à des clients assujettis, la mention de la TVA est également nécessaire (ch. 764). Si la TVA est mentionnée dans les factures partielles, respectivement dans les factures d'acomptes, il est recommandé de n'indiquer, dans le décompte final, que la TVA sur le montant restant de la créance (exemple de facturation et de transfert de la TVA dans la brochure « Collectivités publiques »).

Si des factures partielles et des factures d'acomptes sont établies avec des taux d'impôt différents (p. ex. pour la livraison d'eau, le traitement des eaux usées, la fourniture d'électricité), il y a lieu d'indiquer de quelle façon la contre-prestation se répartit sur ces chiffres d'affaires à imposer différemment.

Lorsqu'une entreprise assujettie à la TVA ne peut pas procéder dans ses factures d'acomptes – par exemple pour des raisons techniques liées au traitement électronique des données – à la répartition des chiffres d'affaires d'après les taux d'impôt, elle procédera alors à cette répartition par approximation (p. ex. sur la base de la composition du chiffre d'affaires de l'année précédente), ce qui implique que les chiffres d'affaires de la période fiscale en cours seront répartis de manière correspondante dans le décompte TVA. Toutefois, afin de ne pas inciter les clients assujettis à la TVA à procéder à une déduction incorrecte de la charge d'impôt préalable, les factures d'acomptes en question ne porteront aucune mention de la TVA. Par contre, lors de l'établissement du décompte final, dans lequel la TVA sur les différents genres de chiffres d'affaires sera indiquée de manière apparente pour l'acquéreur également, il y aura lieu de mentionner les indications nécessaires à la déduction de l'impôt préalable répertoriées sous les ch. 759 ss, afin que les clients assujettis à la TVA puissent faire valoir la déduction de l'impôt préalable.

794

**10. Facturation en cas de location, de leasing et de ventes par acomptes**

Si le locataire est assujéti à la TVA, aussi bien les factures individuelles que le décompte final éventuel doivent contenir l'ensemble des indications visées sous les ch. 759 à 764. Concernant les paiements répétitifs, voir ch. 800.

795

**Exemples de factures de location et de décomptes finaux**

Hypothèse : Le commerçant en machines de chantier X conclut un contrat de location pour une bétonnière avec une entreprise de construction Y :

Prix de vente au comptant	Fr. 18'000 + TVA 7,6%
Location mensuelle	Fr. 800 + TVA 7,6%

En cas d'achat, les mensualités payées seront déduites en totalité du prix d'achat. Un intérêt de 6% est dû sur le prix de vente au comptant, jusqu'à la date effective de l'achat.

Début de la location : le 1<sup>er</sup> avril 2008.

L'entreprise de construction Y achète la bétonnière le 1<sup>er</sup> octobre 2008.

796

**Facture de la location avec transfert apparent du montant de TVA**

Contrat de location du 1<sup>er</sup> avril 2008 pour la bétonnière :

Location du mois d'avril 2008	Fr. 800.00
+ TVA 7,6%	Fr. <u>60.80</u>
Total	Fr. <u>860.80</u>

797

**Facture de la location avec simple mention du taux de l'impôt**

Contrat de location du 1<sup>er</sup> avril 2008 pour la bétonnière :

Location du mois d'avril 2008	Fr. <u>860.80</u>
	TVA 7,6% incluse

798

**Décompte final avec transfert apparent du montant de TVA**

Achat effectif au 1<sup>er</sup> octobre 2008 sur la base du contrat de location/vente du 1<sup>er</sup> avril 2008 :

Bétonnière	Fr. 18'000.00
Intérêt à 6% pour 6 mois	Fr. <u>540.00</u>
	Fr. 18'540.00

Mise en compte des mensualités payées (sans TVA) :

6 mois à Fr. 800.00	Fr. <u>4'800.00</u>
Solde	Fr. 13'740.00
+ TVA 7,6%	Fr. <u>1'044.25</u> <sup>1)</sup>
Total	Fr. <u>14'784.25</u>

### Décompte final avec simple mention du taux de l'impôt

Achat effectif au 1<sup>er</sup> octobre 2008 sur la base du contrat de location/vente du 1<sup>er</sup> avril 2008 :

Bétonnière	Fr. 19'368.00
Intérêt 6% pour 6 mois	Fr. 581.05
	Fr. 19'949.05
Mise en compte des mensualités payées (TVA incluse) :	
6 mois à Fr. 860.80, TVA incluse	Fr. 5'164.80
Solde, TVA 7,6% incluse	Fr. 14'784.25 <sup>1)</sup>

- 1) L'impôt préalable déductible par le locataire/acheteur lors de l'achat s'élève, dans les deux cas, à Fr. 1'044.25. Quant à l'impôt préalable grevant les mensualités, il a déjà pu être déduit lors de la réception des factures individuelles de location.

Concernant le traitement fiscal des moins-values et des plus-values en cas de contrats de leasing portant sur des véhicules automobiles, voir ch. 52a.

### Paiements répétitifs effectués sur la base d'un contrat de durée indéterminée / cession ferme de créances

En cas de paiements répétitifs basés sur un contrat de durée indéterminée tel que, par exemple, un contrat de leasing ou un contrat de location, l'impôt préalable peut être mis en compte à la condition qu'un des documents suivants soit disponible :

1. Une facture comportant les indications visées à l'article 37 alinéa 1 LTVA, établie individuellement pour chaque prestation partielle

ou

2. Un contrat écrit<sup>152</sup> comportant les indications visées à l'article 37 alinéa 1 LTVA ; ce document doit pouvoir être attribué (en cas d'établissement du décompte TVA d'après les contre-prestations reçues) au paiement effectué au cours d'une période fiscale, respectivement à l'écriture comptable (en cas d'établissement du décompte TVA d'après les contre-prestations convenues). Il n'est donc plus nécessaire de procéder à des inscriptions aux fins de la TVA sur les éventuels bulletins de versement remis.<sup>153</sup>

Lorsque des factures partielles (avec ou sans contrat écrit) sont établies (chiffre 1), la créance fiscale prend naissance, chez le fournisseur de la prestation qui arrête ses décomptes TVA d'après les contre-prestations convenues, au moment de l'émission individuelle de chaque facture partielle. Si aucune facture partielle n'est remise (chiffre 2), les paiements correspondants seront imposés selon les clauses prévues dans le contrat. L'article 43 alinéa 1 lettre a

<sup>152</sup> Ou une pièce justificative dont la réception peut être prouvée (p. ex. attestation écrite de l'accord oral intervenu en relation avec l'aboutissement d'un contrat)

<sup>153</sup> Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

chiffre 3 LTVA (naissance de la créance fiscale en cas de paiements anticipés et de prestations sans facturation ou facturées tardivement) demeure réservé.

**801**

Lorsque la créance relative à la contre-prestation fait l'objet d'une cession ferme à un institut de financement, les explications données sous les ch. 267 ss sont applicables. En l'état, un contrat qui contient toutes les indications nécessaires telles qu'elles sont mentionnées aux ch. 759 à 764 est assimilé à une facture du vendeur ou du bailleur.

En cas d'établissement du décompte TVA d'après les contre-prestations convenues (ch. 962), le vendeur ou le bailleur imposera la contre-prestation due par l'acheteur ou le locataire à l'institut de financement dans la période fiscale au cours de laquelle le contrat a été conclu. Si le vendeur arrête ses décomptes TVA d'après les contre-prestations reçues (ch. 964), il imposera la contre-prestation dans la période fiscale au cours de laquelle le paiement du client et celui de l'institut de financement ont été effectués.

Dans le cadre de son droit à la déduction de l'impôt préalable, la TVA mentionnée dans la facture ou dans le contrat peut être déduite par l'acheteur ou le locataire assujetti, au titre de l'impôt préalable, dans la période fiscale au cours de laquelle le contrat a été conclu, ceci sans égard au mode de décompte appliqué (contre-prestations convenues ou reçues).

Les bulletins de versement de l'institut de financement ne porteront aucune mention de la TVA.

Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la notice « Comptabilisation lors de contrats de vente par acomptes et de contrats de financement avec cession à un institut de financement ».

## 11. Factures relatives aux livraisons de biens usagés (imposition de la marge)

802

Les factures relatives aux livraisons de biens mobiliers usagés identifiables qui sont imposées selon la réglementation spéciale visée sous les ch. 290 ss, ne contiendront **aucune mention de la TVA**.

### Exemple

<p><b>Télévision SA</b>  <b>Rue de Lausanne 6</b>  <b>1201 Genève</b>  <b>N° TVA 700 011</b></p>	<p><b>Facture</b></p> <p>Genève, le 7 juin 2008</p> <p>Monsieur  Daniel Dupuis  Rue de la Gare 11  1206 Genève</p>
<p>Nous vous avons livré le 15 mai 2008 :</p>	
<p>1 téléviseur usagé  (3 mois de garantie)</p>	<p>Fr. 500.00</p>
<p>Total (marge imposée)</p>	<p><u>Fr. 500.00</u></p>

Concernant la contre-prestation imposable en cas de commerce de biens mobiliers usagés identifiables, voir les ch. 290 à 293 ainsi que la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés ».

## IV. Modification ultérieure de la contre-prestation facturée

803

Des pièces comptables spéciales ne doivent pas être établies pour les modifications de la contre-prestation dues aux escomptes accordés couramment dans le commerce. Il suffit de les comptabiliser. Le fournisseur les traitera comme des réductions de la contre-prestation et le client réduira, quant à lui, d'autant l'impôt préalable déductible.

Dans tous les autres cas, une pièce comptable appropriée (note de crédit, facture complémentaire, avis de bonus, etc.) sera établie, dans laquelle la correction de l'impôt découlant de la modification de la contre-prestation apparaîtra également.

804

Lors de ristournes périodiques (p. ex. bonus annuels, rabais de quantité, primes de fidélité) à valoir sur des livraisons de biens ou des prestations de services imposées à des taux d'impôt différents (p. ex. 2,4%, 7,6%), l'avis de crédit y afférent sera établi de telle façon que la répartition de la ristourne sur ces différents chiffres d'affaires imposés puisse être constatée.

805

Si les pièces comptables relatives aux modifications de la contre-prestation (ch. 804) sont établies en **monnaie étrangère**, la conversion en francs suisses se

806

fera sur la base du cours mensuel moyen ou sur la base du cours du jour (vente des devises (ch. 208 ss).

Lors de ristournes périodiques (ch. 805) établies en monnaie étrangère, le cours mensuel moyen de la période pour laquelle la note de crédit est établie est déterminant pour la conversion en francs suisses.

## V. Correction de la TVA facturée

807

L'intégralité formelle (ch. 759 à 764 et ch. 785) et l'exactitude matérielle (taux de l'impôt, base de calcul, etc.) des factures (y compris les fiches et les tickets de caisses enregistreuses ou électroniques) seront contrôlées lors de leur réception. Le destinataire fera corriger par le fournisseur de la prestation, avant le paiement, les pièces justificatives non conformes. Les factures et les autres pièces ne pourront plus être corrigées après le paiement (p. ex. par une extourne et par l'établissement d'une nouvelle pièce justificative), car il s'agit d'une opération commerciale close.

Toutefois, en cas de vices de forme, la possibilité de procéder à une **adjonction/correction** ultérieure existe dans les cas suivants :

- le **n° de TVA** du fournisseur de la prestation manque dans la facture ou alors il n'est pas indiqué correctement (p. ex. en raison d'une faute de frappe) ;
- la facture ne donne pas des renseignements complets sur la **date ou la période, le genre, l'objet et le volume de la livraison du bien ou de la prestation de services** ;
- le **taux de l'impôt** n'est pas indiqué dans la facture (qu'il s'agisse d'un transfert apparent de la TVA ou de son incorporation dans le montant de la contre-prestation).

Pour l'adjonction, la correction ultérieure, on utilisera le formulaire n° 1550.

Aucun document de remplacement n'est prévu pour pallier à l'absence de pièces justificatives. Le formulaire n° 1550 est disponible sur le site internet de l'AFC.

En principe, aucune possibilité de correction n'est admise lorsque dans la facture le nom/la raison sociale et l'adresse (localité) du fournisseur de la prestation et/ou du destinataire de la prestation font défaut ou s'ils ne sont pas indiqués correctement. Voir toutefois le ch. 764a.<sup>154</sup>

808

Si l'on constate ultérieurement que le montant de TVA facturé au client est trop élevé ou trop bas (p. ex. en raison d'une erreur de calcul, de l'application d'un taux d'impôt erroné, d'une base de calcul fausse), la correction pourra être faite par le biais d'un débit complémentaire ou d'un avis de crédit conformes aux exigences formelles. La facture ou l'avis de crédit y relatifs feront mention de la

<sup>154</sup> Pratique en matière de corrections selon le formulaire n° 1550



pièce justificative initiale. Ce document complémentaire sera comptabilisé et envoyé au destinataire de la prestation. Celui-ci, s'il est assujéti à la TVA, procédera à une correction correspondante de la déduction de l'impôt préalable. A défaut d'une telle correction, les montants d'impôt éventuellement calculés à tort ou en trop resteront dus en totalité.<sup>155</sup>

Cette procédure est également applicable en particulier lorsque, dans la facture, la TVA a été calculée sur une prestation exclue du champ de l'impôt (ch. 580 ss) ou exonérée de la TVA (ch. 529 ss). Après avoir envoyé, au destinataire de la prestation, l'avis de crédit se rapportant au montant de TVA, le fournisseur de la prestation peut déduire, dans son décompte TVA, la prestation exclue du champ de l'impôt ou exonérée de la TVA (imposée précédemment) du chiffre d'affaires imposable. Il déclarera ensuite cette prestation sous chiffre 040 (si celle-ci est exonérée de TVA) ou sous chiffre 043 (s'il s'agit d'une prestation exclue du champ de l'impôt) du formulaire de décompte. La TVA créditée sera comptabilisée dans le compte « TVA créditeur ».

Quant au destinataire de la prestation, il devra, à la réception de cette note de crédit, procéder à l'annulation, dans son décompte TVA, de la déduction de l'impôt préalable opérée précédemment. Cette note de crédit sera par conséquent comptabilisée, chez lui, à l'avoir du compte « impôt préalable débiteur ». Si, chez le destinataire, la prestation acquise n'a pas été utilisée à des fins imposables et qu'ainsi il n'a pas procédé à la déduction de l'impôt préalable, la note de crédit en question sera comptabilisée en tant que diminution de charges.

Lorsque la **TVA est facturée après coup**, du fait que, par exemple, son transfert a été omis dans la facture initiale ou parce que le fournisseur de la prestation, au moment de la facturation, n'était pas encore habilité à la prélever par défaut d'assujétissement (son immatriculation dans le registre des contribuables TVA était en cours ou a eu lieu rétroactivement), les règles suivantes sont applicables :

Selon les dispositions de l'ordonnance sur l'indication des prix (ch. 809 ss), un montant facturé contient la TVA sans égard au fait que celle-ci soit mentionnée ou non. Conformément au genre de prestation fournie, le montant de la facture s'entend donc à raison de 102,4%, 103,6% ou 107,6%. Ainsi, dès lors que la TVA est facturée ultérieurement, cela a pour conséquence que le montant d'impôt vaut contre-prestation complémentaire « TVA incluse », montant d'impôt que le fournisseur de la prestation devra déclarer et imposer dans son décompte d'impôt. En cas de facturation ultérieure de la TVA, il y a lieu d'appliquer le taux d'impôt qui faisait foi lors de la facturation initiale de la prestation.

### **Exemple de facturation ultérieure de la TVA en relation avec une prestation imposable au taux normal**

Montant facturé, sans mention de la TVA	Fr. 1'000.00 (107,6%)
TVA due par le fournisseur de la prestation	Fr. 70.60 (7,6%)
TVA déductible chez l'acquéreur de la prestation	Fr. 0.00
TVA facturée ultérieurement. (7,6% de Fr. 1'000.00 = 100%)	Fr. 76.00
TVA déductible chez l'acquéreur de la prestation	Fr. 76.00
A imposer par le fournisseur de la prestation	Fr. 5.40

Dans la facture ultérieure relative à la TVA, il sera fait mention de la facture initiale. Ces deux factures constituent ensemble la base sur laquelle se fonde la déduction de l'impôt préalable et elles devront, l'une comme l'autre, contenir les indications nécessaires à cet égard (ch. 759 ss). La facture ultérieure sera comptabilisée au doit du compte « impôt préalable débiteur ».

Si un **taux d'impôt trop bas** a été facturé (p. ex. le taux réduit au lieu du taux normal), le fournisseur de la prestation peut procéder à la correction de cette erreur en créditant le montant de TVA calculé au taux réduit et en débitant au taux normal la TVA réellement due, ceci en se référant à la facture initiale. Le taux d'impôt approprié sera mentionné tant pour le crédit que pour le débit de TVA. Quant aux chiffres d'affaires, ils seront corrigés de telle façon que le montant (soumis à la TVA) calculé au taux réduit sera déduit du chiffre d'affaires imposable au taux réduit et ajouté au chiffre d'affaires imposable au taux normal.

Si un **taux d'impôt trop élevé** a été facturé (p. ex. le taux normal au lieu du taux réduit), le fournisseur de la prestation peut procéder à la correction de cette erreur en créditant le montant de TVA calculé au taux normal et en débitant au taux réduit la TVA réellement due, ceci en se référant à la facture initiale. Le taux d'impôt approprié sera mentionné tant pour le crédit que pour le débit de TVA. Quant aux chiffres d'affaires, ils seront corrigés de telle façon que le montant (soumis à la TVA) calculé au taux normal sera déduit du chiffre d'affaires à imposer au taux normal et ajouté au chiffre d'affaires à imposer au taux réduit.<sup>156</sup>

## **VI. Indication des prix (transfert de l'impôt)**

809

Selon l'ordonnance du 11 décembre 1978 sur l'indication des prix (OIP<sup>157</sup>), il y a lieu, pour les biens comme pour les prestations de services, d'indiquer au consommateur le prix effectif à payer en francs suisses (prix de détail). Les taxes officielles transférées doivent être comprises dans le prix de détail. Cela implique que les prix de vente soient indiqués TVA incluse dans les offres directes (p. ex. en magasin, en vitrine, sur les stands de foire ou de marché, dans les kiosques) ou dans la publicité (p. ex. dans les journaux, prospectus, catalogues publicitaires, listes de prix, spots TV ou radio, internet).

<sup>156</sup> Précision de la pratique

<sup>157</sup> RS 942.211

L'indication des prix aux consommateurs uniquement en monnaie étrangère n'est pas admise, mais elle est toutefois possible en complément de l'indication du prix en francs suisses.

Si les taux d'impôt changent, l'indication des prix sera adaptée aux nouveaux taux de TVA dans les trois mois qui suivent leur entrée en vigueur. On veillera à informer clairement les consommateurs sur le fait que l'indication des prix ne tient pas encore compte du changement des taux d'impôt. Toutefois, sans égard à ce qui vient d'être dit, on relèvera que les prestations sont soumises aux nouveaux taux de TVA dès leur entrée en vigueur.

**810**

Des informations complémentaires à ce sujet pourront être obtenues dans la publication que l'AFC éditera en cas d'un éventuel changement des taux d'impôt.

Concernant les offres individuelles, les devis et les factures adressés à des consommateurs, le fournisseur de la prestation a le choix, en principe, entre le transfert apparent de la TVA (p. ex. portail de jardin : Fr. 200.00 + TVA 7,6 % Fr. 15.20 = Total Fr. 215.20) ou d'inclure la TVA dans le prix de vente (ch. 792). Le ch. 754 demeure réservé.

**811**

## **VII. Echange de données électroniques**

Les données transmises ou conservées électroniquement, qui sont pertinentes pour la déduction de l'impôt préalable, pour la perception ou le recouvrement de l'impôt, sont considérées comme des pièces justificatives comptables lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :

**812**

- preuve de l'origine ;
- preuve de l'intégrité ;
- incontestabilité de l'envoi et de la réception.

Des informations détaillées relatives aux exigences techniques, organisationnelles et de procédure en relation avec le contrôle et la force probante des données et des informations transmises électroniquement, peuvent être obtenues en consultant l'ordonnance du DFF du 30 janvier 2002 concernant les données et les informations électroniques (OeID)<sup>158</sup> ou par le biais du site internet de l'AFC.

Les dispositions légales spéciales qui règlent la transmission d'informations ou de données sous une forme qualifiée demeurent réservées.

Pour donner droit à la déduction éventuelle de l'impôt préalable, les données et les informations transmises électroniquement doivent remplir les conditions visées sous ch. 812 et contenir toutes les indications mentionnées aux ch. 759 ss.

**813**

**814** Si les données et les informations transmises électroniquement ne remplissent pas les conditions énumérées sous ch. 812, la déduction de l'impôt préalable n'est possible que si, en plus, une facture écrite émise par le prestataire (sur papier ou microfiche) est disponible et conservée en originale.

Les informations et les données transmises électroniquement, mais aussi la facture écrite complémentaire, contiendront les indications visées sous les ch. 759 ss.

**815** Les informations et les données transmises ou réceptionnées électroniquement seront conservées telles qu'elles ont été transmises ou réceptionnées.

L'assujetti doit veiller à ce que les informations et les données transmises ou réceptionnées électroniquement puissent être lues en tout temps et dans un délai raisonnable, ceci pendant toute la durée du délai de prescription (ch. 943 ss). A cet égard, l'assujetti mettra les moyens nécessaires à disposition et il permettra à l'AFC, si elle en fait la demande, d'accéder directement aux données conservées électroniquement ou d'une façon similaire.

# Cinquième partie

## Déduction de l'impôt préalable

### I. Droit à la déduction de l'impôt préalable

1. L'assujetti peut déduire dans ses décomptes TVA les montants d'impôt préalable suivants :

- a. la TVA, que des assujettis lui ont facturée pour des livraisons de biens ou des prestations de services, pour autant que les factures contiennent les indications visées sous ch. 759 à 764a. Concernant les fiches et les tickets de caisses enregistreuses, on consultera le ch. 785 et pour la correction de la TVA facturée, le ch. 807 ; **816**
- b. la TVA sur ses acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (ch. 512 ss) qu'il a déclarée dans le même décompte de TVA ; **817**
- c. la TVA sur l'importation de biens (ch. 709 ss) que l'assujetti a versée ou qu'il va verser à l'AFD, ainsi que la TVA sur l'importation de biens qu'il a déclarée dans le cadre de la procédure de report du paiement de l'impôt (ch. 737). **818**

En outre, l'assujetti peut procéder à une déduction de l'impôt préalable de 2,4% s'il acquiert, à des fins imposables, des produits agricoles, sylvicoles ou horticoles, du bétail ou du lait auprès **d'agriculteurs,<sup>159</sup> sylviculteurs, horticulteurs (les dénommés « producteurs de produits naturels »), de marchands de bétail ou de centres collecteurs de lait** non assujettis à la TVA. Cette déduction de l'impôt préalable se calcule sur le montant (100%) facturé à l'assujetti ou sur le montant que celui-ci a crédité à son fournisseur. La condition à cet égard est que les pièces justificatives contiennent les indications visées sous ch. 759 à 763 (exception faite bien entendu de la mention du n° de TVA et d'un montant de TVA). **819**

Il est sans importance que ces acquisitions proviennent d'un producteur de produits naturels exerçant son activité à titre principal ou accessoire.

En principe, seuls les produits non travaillés sont réputés produits naturels. Toutefois, lorsque le travail exécuté, dans l'exploitation, relève typiquement de la transformation des propres produits naturels d'une exploitation agricole, il s'agit, malgré cela, d'une livraison de produits naturels. Tel est le cas, par exemple, pour la livraison de jus de raisin non fermenté provenant du propre raisin, pour la livraison de fromages provenant du propre lait, pour la vente de **820**

<sup>159</sup> Sont assimilés aux agriculteurs, par exemple les entreprises de culture hors sol, les producteurs d'oeufs, les pépiniéristes, les pêcheurs professionnels, les producteurs de champignons, les apiculteurs, les éleveurs d'animaux destinés à l'alimentation humaine (p. ex. bétail, gibier, volaille, autruches, lapins, poissons) et les viticulteurs livrant du raisin ou du moût non fermenté provenant de leur propre exploitation.

confitures confectionnées avec les propres baies, pour la vente de viande de la propre production animale et pour la vente de bois rond et de copeaux de bois provenant de la propre forêt.

Par contre, la fabrication de boissons dont la teneur en alcool dépasse 0,5% en volume n'est pas réputée production naturelle.

2. La **déduction de l'impôt préalable est admise**, si l'assujetti utilise les biens acquis ou importés, respectivement les prestations de services pour effectuer

- 821**            **a. des livraisons de biens imposables ;**
- 822**            **b. des prestations de services imposables ;**
- 823**            **c. des opérations imposées volontairement par option ;**
- 824**            **d. des travaux sur des constructions, lesquels sont imposables à titre de prestations à soi-même au sens des ch. 452 ss ;**
- 825**            **e. des cadeaux (libéralités à titre gratuit) jusqu'à 300 francs, sans TVA, par destinataire et par année. Le droit à la déduction de l'impôt préalable existe également en cas de remise à titre gratuit, aux fins (imposables) de l'entreprise, de cadeaux publicitaires d'une valeur maximale de 5'000 francs, sans TVA, par destinataire et par année ainsi que d'échantillons distribués pour les besoins de l'entreprise (sans limite de valeur).**

**826**            L'exonération de l'impôt en raison de l'exportation de biens (ch. 530 ss) et l'exonération de l'impôt de prestations de services (ch. 372 ss et ch. 565 ss) n'excluent pas le droit à la déduction de l'impôt préalable. Cela est également applicable à la remise à titre gratuit de biens à destination de l'étranger ou pour les activités effectuées à l'étranger qui seraient imposables si elles étaient effectuées sur le territoire suisse (p. ex. les livraisons de biens à l'étranger [ch. 579] ou les prestations de services selon les ch. 379 ss, pour autant que celles-ci ne soient pas exclues du champ de l'impôt).

Donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, par exemple les acquisitions de biens et de prestations de services affectées aux fins imposables suivantes :

- 827**            a. à la vente ou à la location ;
- 828**            b. à la production (p. ex. matières premières, produits intermédiaires, matériel auxiliaire ou d'emploi pour l'exploitation, électricité, gaz, eau) ;
- 829**            c. à l'utilisation comme moyen de production ou comme bien d'équipement (p. ex. machines, outils, mobilier pour locaux commerciaux, inventaire dans l'hôtellerie et la restauration [mobilier, linge, vaisselle, etc.], machines et matériel de bureau) ;

- d. à l'utilisation comme biens d'investissement (p. ex. immeubles ou parties d'immeuble utilisés à des fins commerciales, ateliers, entrepôts, remises pour machines et véhicules, magasins, locaux d'exposition et de vente) ; **830**
- e. aux transports (p. ex. véhicules en tous genres, réparations et travaux d'entretien apportés à ces véhicules, carburants, lubrifiants, pièces de rechange, conteneurs, palettes, emballages en tous genres, matériel d'isolation ou de rembourrage, prestations de transport fournies par des tiers, etc.) ; **831**
- f. à la publicité (p. ex. annonces, imprimés tels que prospectus, catalogues, listes de prix, circulaires, etc., matériel d'exposition) ; **832**
- g. à d'autres fins imposables de l'entreprise (p. ex. tenue de comptabilités, gestion de fortune, conseil en matière de gestion et d'exploitation d'entreprises, recherche de marchés, etc.). Le droit à la déduction de l'impôt préalable existe également pour les frais découlant de la fondation/ création d'entreprises (p. ex. dépenses liées à l'authentification des dispositions adoptées lors de l'assemblée générale constitutive, à l'inscription au registre du commerce ou à l'organisation de campagnes publicitaires et d'analyses de marchés), pour les frais imputables aux augmentations de capital ou à l'obtention de capitaux étrangers (p. ex. émission d'actions, obligations d'emprunt, obtention de prêts), pour les frais engagés dans le cadre de l'assainissement d'entreprises et les frais en relation avec la cessation d'une activité ou la liquidation.<sup>160</sup> **833**

Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la notice « Contributions des actionnaires et des associés, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement » ainsi que dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

3. Le droit à la déduction de l'impôt préalable prend naissance
- a. en cas d'établissement du décompte TVA d'après les contre-prestations convenues :** **834**  
à la fin de la période de décompte au cours de laquelle l'assujetti a **reçu** la facture de son fournisseur ou de son prestataire de services assujetti ;
- b. en cas d'établissement du décompte TVA d'après les contre-prestations reçues :** **835**  
à la fin de la période de décompte au cours de laquelle l'assujetti a **payé** la facture de son fournisseur ou de son prestataire de services assujetti ;

836

- c. pour la TVA versée ou à verser à l'AFD sur l'importation de biens ainsi que pour la TVA déclarée lors de l'importation par l'assujetti :**  
à la fin de la période de décompte
- au cours de laquelle la déclaration en douane a été acceptée et au cours de laquelle l'assujetti est entré en possession de la décision de taxation de l'AFD (ch. 740 ss) ;
  - au cours de laquelle est échu le document avec lequel la TVA à l'importation a été perçue conditionnellement au moyen d'un dépôt en espèces (régime douanier de l'admission temporaire ou régime douanier du perfectionnement actif) et au cours de laquelle l'assujetti est en possession de ce document (p. ex. quittance pour le dépôt en espèces, déclaration en douane pour l'admission temporaire, acquit-à-caution). La TVA (garantie ou déposée) mentionnée dans un document relatif au régime douanier de l'admission temporaire ou du trafic de perfectionnement qui n'est pas encore échu ne déclenche aucun droit à la déduction de l'impôt préalable ;

837

- d. pour la TVA sur l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger :**  
dans le même décompte de TVA dans lequel l'assujetti a déclaré cette TVA.

838

Le moment où les biens ou les prestations de services acquis sont utilisés n'a pas d'importance. Ainsi, des biens peuvent par exemple encore se trouver en stock lorsque la déduction de l'impôt préalable est opérée. Il faut simplement que l'assujetti envisage d'affecter les biens ou les services acquis à un but donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Le droit à la déduction de l'impôt préalable peut être fait valoir aussi longtemps que la prescription n'a pas été atteinte (art. 50 LTVA).

839

4. Les montants d'impôt préalable déductibles mentionnés en **monnaie étrangère** seront convertis en francs suisses. La conversion s'effectuera par le biais du cours moyen du mois publié à l'avance par l'AFC<sup>161</sup>. En cas d'établissement du décompte TVA d'après les contre-prestations convenues, le cours moyen du mois durant lequel l'assujetti a réceptionné la facture est applicable et en cas d'établissement du décompte TVA d'après les contre-prestations reçues, c'est le cours moyen du mois durant lequel la facture a été payée qui est applicable.

161 L'AFC publie, le 25 de chaque mois (resp. le premier jour ouvrable après le 25<sup>e</sup> jour du mois), les cours moyens du mois qui seront applicables le mois suivant. Ces cours moyens du mois sont disponibles sur le site internet de l'AFC.



La conversion peut également se faire au moyen du cours du jour des devises (vente)<sup>162</sup> valable pour la Suisse, qui était en vigueur le jour de la réception, respectivement du paiement de la facture. Ce cours du jour est également applicable aux monnaies étrangères pour lesquelles l'AFC ne publie pas de cours mensuel moyen.

La conversion à l'aide du cours mensuel moyen ou par le biais du cours du jour sera effectuée aussi bien pour le calcul de l'impôt préalable déductible que pour le calcul de la TVA due sur le chiffre d'affaires (ch. 208 ss). La méthode choisie (cours mensuel moyen ou cours du jour) sera appliquée pendant une année au moins. Le passage de l'une à l'autre de ces deux méthodes n'est admis que pour le début d'une nouvelle année civile ou d'un nouvel exercice commercial.

840

D'autres cours de conversion (p. ex. cours internes) ou ceux convenus entre le fournisseur et le destinataire de la prestation ne sont pas admis.

Pour les factures en monnaie étrangère établies entre des sociétés appartenant au même groupe (relations au sein d'un groupe d'entreprises), la TVA peut être calculée à l'aide du cours fixé par le groupe. La conversion par le biais du cours du groupe sera conservée pendant une année. Pour les restrictions, voir ch. 210.

L'application des cours fixés par un groupe est possible pour l'impôt sur le territoire suisse, mais toutefois pas pour la TVA à l'importation.<sup>163</sup>

## II. Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable

1. L'assujetti **ne peut pas déduire** l'impôt préalable s'il utilise initialement les biens et les prestations de services acquis à des affectations autres que celles visées sous ch. 821 à 825, par exemple
  - pour ses **besoins privés** (ou ceux des membres de sa famille ne travaillant pas dans l'exploitation) ;
  - pour une **activité de l'entreprise exclue** du champ de l'impôt au sens des ch. 580 ss (pour l'imposition de laquelle il n'a pas opté ou pour l'imposition de laquelle il n'a pas pu opter [ch. 696 à 698]), ainsi que pour des activités qui ne sont pas réputées chiffres d'affaires ou pour des activités qui sont effectuées dans le cadre de l'exercice de la puissance publique. Il en va de même pour les prestations acquises, affectées à des activités qui sont exercées dans le cadre d'une exemption de l'assujettissement subjectif au sens du ch. 9 (p. ex. agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs, etc.).

841

842

843

162 Les cours du jour déterminants sont disponibles sur le site internet de l'AFC.

163 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

Sont complètement exclues du droit à la déduction de l'impôt préalable, les dépenses qui **ne sont pas justifiées par l'usage commercial**. Il s'agit en particulier de prestations acquises ou déjà consommées qui servent principalement à l'organisation des loisirs ou au divertissement. Sont également concernées à ce titre, par exemple, certaines prestations destinées à encadrer les clients ou à créer une bonne ambiance dans l'entreprise.

### Exemples

- *Excursions du personnel se déroulant sur plusieurs jours telles que, par exemple, week-ends de ski ou de randonnée, semaine culturelle au Tessin.*

*Par contre, sur les dépenses en relation avec des manifestations organisées par l'entreprise telles que, par exemple, le repas de Noël ou en rapport avec des manifestations exceptionnelles, telles que l'excursion d'un jour avec le personnel à l'occasion du 20<sup>e</sup> anniversaire de la création de l'entreprise ou de la journée « portes ouvertes », l'impôt préalable y relatif peut être déduit en totalité ou partiellement dans le cadre des dispositions légales (ch. 845) ;*

- *excursions des actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale ;*
- *achat d'un bateau à moteur par un courtier en immeubles afin de se présenter de manière appropriée auprès des clients potentiels (acquisition de biens servant plutôt aux loisirs).*

Par contre, l'entreprise de taxi par bateau peut, dans le cadre des dispositions en vigueur, déduire l'impôt préalable qui lui a été transféré sur l'achat d'un bateau ;

- *achat et entretien d'un avion de sport (bien servant plutôt aux loisirs) au moyen duquel les clients sont également invités à effectuer des vols au-dessus des Alpes ;*
- *acquisitions de prestations qui, en règle générale, ne sont pas destinées à des affectations justifiées par l'usage commercial telles que, par exemple, les voitures de sport et les dépenses de luxe (p. ex. achat d'une voiture de sport de luxe par une entreprise d'installations techniques du bâtiment, d'un motorcycle de grosse cylindrée par une fiduciaire, de tapis d'Orient par un salon de coiffure, d'œuvres d'art telles que des tableaux et des sculptures pour le bureau d'un conseiller d'entreprise).*

Si l'assujetti utilise un **véhicule de luxe**, il ne peut, en principe, pas procéder à la déduction complète de l'impôt préalable à valoir sur l'acquisition de ce véhicule, même s'il l'utilise uniquement à des fins commerciales. La déduction intégrale de l'impôt préalable ne saurait être admise, étant donné que la quote-part du coût d'acquisition du véhicule inhérente à la part de luxe relève exclu-

sivement de l'intérêt du propriétaire d'une raison de commerce individuelle, respectivement de l'intérêt personnel de l'actionnaire/associé et qu'elle représente, de ce fait, une dépense n'ayant pas un caractère commercial.

Lorsque les frais d'acquisition (sans TVA) dépassent le montant de **100'000 francs (la dénommée valeur seuil)**, l'AFC part du principe qu'il s'agit d'un véhicule de luxe.

Des informations complémentaires relatives aux conséquences fiscales en relation avec les frais d'acquisition, les frais d'exploitation et les parts privées aux frais d'automobile pour les entreprises en raison individuelle, les personnes morales (p. ex. SA, Sàrl) et les sociétés de personnes (société en nom collectif, société en commandite, société simple) se trouvent dans la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ». <sup>164</sup>

2. Sont exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable, 50% des montants d'impôt préalable grevant les frais de nourriture et de boissons. Même lorsque les **frais de nourriture et de boissons** sont justifiés par l'usage commercial et **sont exclusivement affectés à des fins imposables**, l'impôt préalable ne peut être déduit qu'à raison de **50%**.

845

On parle de frais justifiés par l'usage commercial dès lors

- que les repas ne peuvent pas être pris au domicile privé
  - parce que le lieu de travail change souvent (p. ex. monteur, représentant),
  - parce que le lieu de travail est déplacé occasionnellement ou exceptionnellement (p. ex. visite à des clients),
  - parce que des obligations commerciales font partie intégrante du repas (p. ex. repas d'affaires) ;
- que les frais sont purement occasionnés par des nécessités professionnelles telles qu'elles se présentent, par exemple, lors de visites d'entreprises ou de manifestations publicitaires (p. ex. expositions pour la promotion de produits, vernissages dans des galeries, séances d'autographes par des sportifs dans des magasins de sport) ;
- que la nourriture et les boissons sont remis sous forme de cadeaux publicitaires d'une valeur (sans TVA) jusqu'à 5'000 francs ;
- que la nourriture et les boissons sont remis gratuitement sous forme de cadeaux d'une valeur (sans TVA) jusqu'à 300 francs par destinataire et par année.

Par contre, aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'existe sur les frais de nourriture et de boissons imputables aux besoins privés, à des opérations ne valant pas chiffres d'affaires ou qui sont affectés à des activités exclues du champ de l'impôt ou à des activités de puissance publique.

**846**

Il n'y a aucune restriction en matière de déduction de l'impôt préalable sur les frais de nourriture et de boissons relevant

- de l'acquisition de boissons et de produits alimentaires destinés à la revente ;
- du petit-déjeuner compris dans le prix de la prestation d'hébergement ou dont le prix est facturé avec celle-ci ;
- de boissons et de produits alimentaires qui valent échantillons de marchandises (sans limite de valeur).

**847**

3. Le droit à la déduction de l'impôt préalable selon le ch. 845 n'existe que si un document conforme aux exigences en matière de TVA est disponible (ch. 759 ss) et que l'utilisation à des fins justifiées par l'usage commercial peut être prouvée.

Les **indemnités forfaitaires** versées au personnel sont exclues du droit à la déduction de l'impôt préalable, même si une pièce justificative de ces frais est disponible.

**848**

4. Lorsque l'assujetti applique **l'imposition de la marge** (ch. 290 ss) sur la vente de biens mobiliers usagés identifiables, il n'est pas autorisé à procéder à la déduction de la TVA qu'il a payée lors de l'achat de tels biens, respectivement il n'est pas autorisé à déduire la TVA qu'il a acquittée ou va acquitter, voire qu'il a déclarée lors de l'importation de tels biens.

**849**

5. Aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'existe pour les **paiements effectués à titre de tiers** au sens du ch. 279.

**850**

6. **Lorsque l'assujetti reçoit des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics, il y a lieu de procéder à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.**

Au sens d'une simplification, les assujettis qui reçoivent des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics (ch. 407 ss) peuvent, au lieu de procéder comme il se doit à une réduction de la déduction de l'impôt préalable, traiter de telles contributions comme des chiffres d'affaires et les imposer **au taux normal**. En cas de facturation éventuelle de la subvention ou de la contribution des pouvoirs publics, il **n'est** toutefois **pas** admis de **faire mention de la TVA**.

L'application de cette simplification ne nécessite aucune autorisation préalable écrite de la part de l'AFC. La durée de son application s'élève à une année au moins.<sup>165</sup>

Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la notice « Subventions et autres contributions des pouvoirs publics » ainsi que dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

L'obtention de **dons** (prestations en espèces ou en nature) entraîne également une réduction de la déduction de l'impôt préalable, dans la mesure où le destinataire ne fournit aucune contrepartie (ch. 412 ss). **851**

7. **Si l'affectation des prestations acquises ne change** qu'ultérieurement ou s'il s'agit de biens qui se trouvaient encore en stock au début de l'assujettissement à la TVA, il y a lieu de consulter les instructions données sous les ch. 856 ss. **852**

8. L'assujetti qui sait ou qui aurait dû savoir, s'il avait procédé à un contrôle attentif, que son fournisseur ou prestataire de services n'est pas assujetti à la TVA, n'est pas autorisé à déduire l'impôt préalable. **853**

### III. **Différence entre la contre-prestation payée et le montant facturé (diminution de la contre-prestation) et remboursement de la contre-prestation** (ch. 803 à 806)

Si le destinataire assujetti de la prestation paie à son fournisseur (ou prestataire de services) un montant inférieur à celui qui lui a été facturé (p. ex. en raison d'escomptes, de rabais ou de défauts), le fournisseur de la prestation peut, dans son décompte TVA, déduire de son chiffre d'affaires imposable le montant correspondant à la diminution de la contre-prestation. De son côté, le destinataire de la prestation **réduira d'autant**, dans son décompte TVA de la période au cours de laquelle la diminution de la contre-prestation s'est produite, **la déduction de l'impôt préalable**. **854**

En fin de compte, le destinataire de la prestation ne peut pas déduire plus de TVA que celle que son fournisseur ou prestataire de services verse à l'AFC. Lorsqu'une facture n'est pas payée du tout, le destinataire assujetti de la prestation procédera à l'annulation **complète** de la déduction de l'impôt préalable opérée.

Il en va de même si le fournisseur ou le prestataire de services rembourse, en totalité ou en partie, la contre-prestation payée, par exemple en raison de ristournes, de défauts, d'annulation de la prestation (ch. 253) ou lorsqu'une livraison ou une prestation de services n'a pas ou pas entièrement été fournie. **855**

<sup>165</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> juillet 2005

#### IV. Changements d'affectation

(des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans les brochures « Changements d'affectation » et « Prestations à soi-même »)

856

##### 1. Raisons pour lesquelles il y a changements d'affectation

Les dépenses imputables à la réalisation de chiffres d'affaires imposables (opérations dans le champ d'application de la TVA) donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. Par contre, la déduction de l'impôt préalable n'est pas possible lorsque les dépenses sont imputables à la réalisation de chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt ou si celles-ci ont lieu en relation avec des recettes ne relevant pas du paiement d'une contre-prestation imposable telles que les subventions, les dons, etc. (opérations hors du champ d'application de la TVA).

Ainsi, il y a changement d'affectation, dès lors que des **modifications de l'utilisation** se produisent dans le sens qu'un bien ou une prestation de services affectés auparavant à des fins hors du champ d'application de la TVA sont dorénavant utilisés à des buts se trouvant dans le champ d'application de cet impôt (ou inversement). Les changements d'affectation peuvent entraîner soit un dégrèvement ultérieur de l'impôt (c.-à-d. la naissance ultérieure du droit à la déduction de l'impôt préalable), soit l'imposition de prestations à soi-même.

856a

Un **dégrèvement ultérieur de l'impôt** peut se produire lorsqu'un bien ou une prestation de services étaient auparavant affectés à des buts hors du champ d'application de la TVA et qu'ils sont dorénavant utilisés à des fins se trouvant dans le champ d'application de cet impôt.

##### **Exemple**

*La partie A d'un bâtiment a été louée par l'assujetti X à un non assujetti à la TVA. Il n'existait donc aucun droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses y relatives. Cette partie du bâtiment est dorénavant louée à un assujetti à la TVA et les recettes de location en cause font simultanément l'objet d'une imposition volontaire par option. C'est pourquoi, le droit à la déduction de l'impôt préalable existe dorénavant. Il y a donc changement d'affectation, lequel peut entraîner un dégrèvement ultérieur de l'impôt.*

856b

Une **imposition de prestations à soi-même** peut se produire lorsqu'un bien ou une prestation de services étaient auparavant affectés à des buts se trouvant dans le champ d'application de la TVA et qu'ils sont dorénavant utilisés à des fins hors du champ d'application de cet impôt.

##### **Exemple**

*La partie B d'un bâtiment a été louée par l'assujetti Y avec imposition par option des recettes de location à un assujetti à la TVA. Le droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses y relatives existait donc. Cette partie du bâtiment est dorénavant louée à un non assujetti à la TVA. De ce fait, l'option pour l'imposition est caduque ce qui a pour conséquence que le droit à la dé-*

*duction de l'impôt préalable n'existe plus. Il y donc changement d'affectation, lequel peut entraîner l'imposition de prestations à soi-même.*

## 2. Bases déterminantes pour le calcul du dégrèvement ultérieur de l'impôt et l'imposition de prestations à soi-même

Le dégrèvement ultérieur de l'impôt se fait par le biais des **taux d'impôt** appliqués lors de l'acquisition des biens ou des services, respectivement par le biais desquels (taux d'impôt) les biens ou les services ont été imposés à titre de prestations à soi-même. En cas d'imposition de prestations à soi-même, c'est le taux d'impôt en vigueur lors du changement d'affectation qui est applicable.

857

En général, seules les **dépenses entraînant une plus value et qui sont de ce fait à porter à l'actif du bilan** seront prises en compte dans les calculs.

857a

Pour l'imposition de prestations à soi-même ou pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt, il n'est toutefois pas nécessaire, en principe, que les valeurs soient effectivement activées. Cette obligation demeure uniquement pour le dégrèvement de prestations de services, étant donné que celles-ci, au contraire des biens, ne doivent pas figurer dans l'inventaire.

Lors de **rénovations importantes**<sup>166</sup>, à l'exception des coûts d'exploitation (frais de combustibles, frais de conciergerie et frais de gérance), toutes les dépenses de transformation/agrandissement seront traitées, sur le plan de la TVA, comme des dépenses augmentant la valeur. Par conséquent, les coûts qui lors de travaux d'entretien ordinaires sont attribuables à des dépenses de maintien de la valeur relèvent, dans le cadre de rénovations importantes, de dépenses augmentant la valeur.

857b

Seuls les dépenses et les investissements donnant droit à la déduction de l'impôt préalable font l'objet, en cas de changement de leur affectation, d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt ou de l'imposition de prestations à soi-même. **Les valeurs à prendre en considération** en la matière seront déterminées différemment s'il s'agit de biens mobiliers, immobiliers ou de prestations de services, à savoir :

857c

### a. biens immobiliers

Qu'il s'agisse du dégrèvement ultérieur de l'impôt ou de l'imposition de prestations à soi-même, il y a lieu de se référer aux instructions données sous les ch. 472 ss du chapitre « Prestations à soi-même ». En effet, ce sont les mêmes bases de calcul qui sont applicables.

857d

<sup>166</sup> Il y a rénovation importante, lorsque les dépenses (de maintien et d'augmentation de la valeur) de chaque étape de la construction (le critère possible est, dans ce cas, l'autorisation partielle de construire) dépassent le 5% de la valeur d'assurance du bâtiment (avant la transformation/agrandissement).

La « valeur des dépenses ayant donné droit en son temps à la déduction de l'impôt préalable » mentionnée sous ch. 478 sera calculée de telle façon qu'elle corresponde, en cas de changement d'affectation entraînant l'imposition de prestations à soi-même, au prix qui aurait été imposé à titre de prestations à soi-même au moment de la construction du bâtiment, dès lors que celui-ci n'aurait pas été utilisé à des fins imposables.

857e

**b. biens mobiliers**

Qu'il s'agisse du dégrèvement ultérieur de l'impôt ou de l'imposition de prestations à soi-même, il y a lieu de se référer aux instructions données sous les ch. 472 ss du chapitre « Prestations à soi-même ». En effet, ce sont les mêmes bases de calcul qui sont applicables.

857f

**c. prestations de services**

Qu'il s'agisse du dégrèvement ultérieur de l'impôt ou de l'imposition de prestations à soi-même, il y a lieu de se référer aux instructions données sous les ch. 484 ss du chapitre « Prestations à soi-même ». En effet, ce sont les mêmes bases de calcul qui sont applicables.

**3. Calcul de l'impôt et déclaration dans le décompte TVA**

858

**1. Calcul de l'impôt en cas de changements d'affectation complets**

Il y a changement d'affectation complet lorsque des biens ou des prestations de services, après le changement d'affectation, sont utilisés **exclusivement à des fins imposables ou exclusivement à des fins non imposables**.

858a

Le changement d'affectation complet sera déclaré en principe dans la période de décompte au cours de laquelle le changement d'affectation se produit. **L'incidence** fiscale intervient donc au moment où les éléments constitutifs d'un tel état de fait se produisent (p. ex. lors de la vente d'un immeuble avec transfert des risques et des profits, resp. au début et à la fin de l'imposition volontaire par option des recettes de location).

858b

**Etats de faits constitutifs de changements d'affectation complets**

- *une entreprise est nouvellement assujettie à la TVA et elle utilise les biens ou les prestations de services à dégrever de l'impôt exclusivement à des fins imposables (p. ex. pour réaliser des prestations de conseil) ;*
- *une entreprise est libérée de l'assujettissement à la TVA ;*
- *des biens et des prestations de services ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable quittent l'entreprise (p. ex. lorsque des immeubles sont vendus ou lorsque des immeubles ou des biens mobiliers sont transférés à la fortune privée) ;*



- des immeubles ou des parties d'immeuble (c.-à-d. des locaux individuels ou des étages) sont loués avec imposition volontaire par option ;
- l'option pour l'imposition volontaire de la location de l'immeuble dans son ensemble ou d'une partie de celui-ci (c.-à-d. des locaux individuels ou des étages) est caduque ;
- l'immeuble utilisé jusqu'à présent à des fins imposables est dorénavant loué ou affermé sans imposition volontaire par option (ou inversement) ;
- les biens et prestations de services, doublement affectés, sont utilisés à l'avenir exclusivement à des fins imposables ou exclusivement à des fins non imposables (p. ex. l'immeuble qui était utilisé aussi bien à l'exercice d'une activité imposable de conseil qu'à l'exercice d'une activité de formation pour laquelle l'imposition par option n'a pas été requise et qui, dorénavant, ne sera utilisé que pour l'exercice de l'activité de conseil).

En cas de changements d'affectation complets, la TVA est **en principe** déterminée selon la méthode de calcul **effective**. L'imposition de prestations à soi-même, respectivement le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable correspondants seront calculés **au moment du changement d'affectation**.

858c

#### **Exemple de calcul d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt**

858d

L'entreprise commerciale A fait construire durant les années 2005/06 un bâtiment contenant des bureaux et des appartements. La construction est terminée au début de l'année 2006. Les surfaces des bureaux peuvent être occupés dès le début du mois de mai 2006. Une partie des surfaces est utilisée par l'entreprise commerciale A pour sa propre activité imposable. Quant aux surfaces restantes, elles sont louées à des tiers à partir de mai 2006 (avec ou sans imposition par option).

Le locataire non assujetti Y déménage au 30.04.2009. A partir de mi-mai 2009, un nouveau locataire assujetti emménage. L'entreprise commerciale A demande alors auprès de l'AFC une option pour l'imposition des loyers. Cela a pour conséquence un changement d'affectation complet à mi-mai 2009 (début de l'imposition par option). L'entreprise commerciale A peut faire valoir un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sur la valeur résiduelle des dépenses ayant une incidence fiscale, à savoir celles qui augmentent la valeur de l'immeuble. Par rapport à la part proportionnelle des coûts de construction imputable à cette partie-là de l'immeuble d'un montant de Fr. 250'000.-, y compris 7,6% de TVA, il en résulte la valeur suivante à dégrever de l'impôt :

Part proportionnelle des coûts  
 de construction 2005/06, TVA 7,6% comprise : Fr. 250'000  
 Amortissements pour les années 2006 (= année où com-  
 mence l'utilisation) à 2008 (dernière année civile écoulée) :  
 3 années à 5% = 15% de Fr. 250'000 = - Fr. 37'500  
 Valeur résiduelle à mi-mai 2009, TVA 7,6% comprise : Fr. 212'500

Dégrèvement ultérieur de l'impôt :  
 7,6% de (107,6%) Fr. 212'500 = Fr. 15'009.30

858e

### **Exemple de calcul d'un impôt à titre de prestations à soi-même**

L'actionnaire principal de la société commerciale A, selon l'exemple de calcul ci-dessus (ch. 858d), acquiert au 1.1.2008 à des fins privées une unité de la propriété par étages qui a été louée, jusqu'au 31.12.2007, à l'entreprise U avec imposition par option des loyers. Il s'ensuit un changement d'affectation complet au 31.12.2007 (imposition par option caduque). L'entreprise commerciale A procède à l'imposition de prestations à soi-même sur la valeur résiduelle des dépenses ayant une incidence fiscale, à savoir celles qui augmentent la valeur de l'immeuble. Par rapport à la part proportionnelle des coûts de construction imputable à cette partie-là de l'immeuble d'un montant de Fr. 320'000.--, TVA 7,6% non comprise, il en résulte la valeur suivante à imposer à titre de prestations à soi-même :

Part proportionnelle des coûts  
 de construction 2005/06, TVA 7,6% non comprise : Fr. 320'000

Amortissements pour les années 2006 (= année où com-  
 mence l'utilisation) à 2007 (dernière année civile écoulée) :  
 2 années à 5% = 10% de Fr. 320'000 = - Fr. 32'000  
 Valeur résiduelle au 31.12.2007, TVA non comprise : Fr. 288'000

Imposition de prestations à soi-même :  
 7,6% de (100%) Fr. 288'000 = Fr. 21'888.00

## **2. Calcul de l'impôt en cas de changements d'affectation partiels**

858f

Il y a un changement d'affectation partiel lorsque des biens ou des prestations de services, après le changement d'affectation, **ne sont plus affectés exclusivement à des fins imposables ou à des fins non imposables, mais qu'ils sont doublement affectés.** Il y a également un changement d'affectation partiel lorsque les **proportions de la double affectation changent.**

858g

Lors de changements d'affectation partiels, les proportions d'utilisation à des fins imposables et non imposables sont déterminées une fois par année (d'une année commerciale à l'autre) et comparées avec celles de l'année précédente. Les écarts par rapport à l'année précédente entraînent, en

principe, l'imposition de prestations à soi-même ou le dégrèvement ultérieur de l'impôt. La valeur résiduelle des biens, respectivement la partie de la valeur non encore utilisée des prestations de services au début de l'année au cours de laquelle le changement d'affectation a lieu, sert de base de calcul.

Ainsi, contrairement au changement d'affectation complet, il n'y a lieu d'examiner qu'une seule fois par année si l'on est en présence, ou non, d'un changement d'affectation ayant une incidence fiscale.

### **Exemple**

*Utilisation à des fins imposables pour l'année*

2005 : 70%

2006 : 48%

**Il y a changement d'affectation au 1.1.2006** (à hauteur de 22 pour-cent) qui entraîne une imposition de prestations à soi-même. En conséquence, il y a lieu de calculer la TVA sur la valeur résiduelle des biens ayant une incidence fiscale, ainsi que sur la valeur de la partie non encore utilisée des prestations de services, à la date du 1.1.2006.

S'il s'avère, dès le début de l'année, que les proportions d'utilisation changeront, on procédera provisoirement au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, respectivement à l'imposition de prestations à soi-même dans le premier décompte TVA de l'année. La correction définitive, sur la base du changement d'affectation effectif, s'effectuera dans le dernier décompte TVA de l'année.

### **Etats de faits constitutifs de changements d'affectation partiels**

**858h**

- *une entreprise est nouvellement assujettie à la TVA et les biens et les prestations de services à dégrever de l'impôt sont **doublement affectés**, c'est-à-dire utilisés aussi bien à des fins imposables que non imposables (p. ex. à la fourniture de prestations de conseil imposables et à la fourniture de prestations de formation n'ayant pas fait l'objet d'une imposition volontaire par option) ;*
- *les proportions d'utilisation des biens et des prestations de services **doublement affectés**, c'est-à-dire utilisés tout autant à des activités imposables que non imposables changent (p. ex. dès lors que les proportions d'utilisation de l'infrastructure aux fins des activités imposables de conseil et de formation sans imposition par option sont de 70%, respectivement 30% pour l'année 2005 et qu'elles passent à 45%, respectivement 55% en 2006) ;*
- *des biens et des prestations de services qui étaient utilisés jusqu'à présent exclusivement à des fins imposables ou exclusivement à des fins*

non imposables sont dorénavant **doublément affectés**, c'est-à-dire utilisés aussi bien à des fins imposables que non imposables (p. ex. lorsqu'un immeuble utilisé jusqu'à présent exclusivement aux fins d'activités imposables de conseil est affecté dorénavant tant à la fourniture de prestations imposables de conseil qu'à la fourniture de prestations de formation n'ayant pas fait l'objet d'une imposition par option). Par contre, il n'y a pas double affectation en ce qui concerne la location ou l'affermage d'immeubles ou de parties d'immeubles à des tiers, étant donné que l'imposition volontaire par option de telles opérations vaut toujours, selon la requête d'imposition par option présentée, soit pour l'immeuble dans son intégralité, soit pour toute la partie d'un immeuble. Par conséquent, l'appréciation sur le plan fiscal de l'utilisation (changement d'affectation ou non) d'un immeuble (ou de parties de celui-ci) loués est en tout temps possible ;

- des installations sportives (ou des installations du même genre), dont l'utilisation change fréquemment, sont **doublément affectées**, c'est-à-dire utilisées aussi bien à des activités imposables que non imposables (p. ex. une patinoire dont l'affectation relève certains jours des billets d'entrée imposables délivrés individuellement aux patineurs et, pour les autres jours, de la location non imposable de ses installations à des clubs de hockey).

### 858i

Lors de changements d'affectation partiels, l'assujetti a le choix entre la **méthode de calcul par approximation et la méthode de calcul effective** de la TVA. La méthode choisie est applicable aussi bien pour les biens immobiliers que pour les biens mobiliers ainsi que pour les prestations de services.

Il y a lieu, tant avec la méthode de calcul par approximation qu'avec celle du calcul effectif, de n'examiner qu'une seule fois par année si l'on est en présence (ou non) d'un changement d'affectation ayant des incidences sur le plan fiscal. A cette fin, la comparaison s'effectuera uniquement avec l'année précédente, c'est-à-dire qu'il s'agit de comparer la proportion d'utilisation de l'année écoulée avec celle de l'année précédente.

### 858k

Lorsque, pour la première fois, les conditions relatives à un changement d'affectation partiel se produisent, l'assujetti décidera s'il veut calculer approximativement ou de manière effective les conséquences fiscales qui en découlent. La méthode choisie sera appliquée **pendant dix années au moins**.

### 858l

#### a. Calcul de la TVA par approximation

Lorsqu'un assujetti applique la méthode de calcul par approximation de la TVA, un changement d'affectation partiel ayant des incidences fiscales ne se produit qu'à la condition que les proportions d'utilisation

des biens et des prestations de services changent de plus de 20 pour-cent (= limite de tolérance)<sup>167</sup> par rapport à l'année précédente.

Tant que cette limite de tolérance n'est pas dépassée, aucune correction fiscale à la charge ou au profit de l'assujetti n'est à effectuer.

### **Exemple**

858m

*L'assujetti A possède son propre immeuble commercial qu'il utilise à des fins imposables (prestations de conseil) d'une part, et à des fins exclues du champ de l'impôt (prestations de formation n'ayant pas fait l'objet d'une demande d'imposition par option) d'autre part. L'utilisation à des fins imposables – déterminée par l'assujetti selon une clé appropriée sur le plan commercial – se présente comme suit :*

*Pour l'année 2005 : 45,00%*

*Pour l'année 2006 : 34,00%*

*La proportion d'utilisation de l'immeuble en 2006 s'est modifiée, par rapport à l'année 2005, de onze pour-cent. Etant donné que la limite de tolérance de 20 pour-cent n'a pas été dépassée, il n'y a **aucun changement d'affectation ayant une incidence fiscale** au 1.1.2006. Il n'y a donc pas lieu de procéder à des corrections fiscales.*

*La solution en cas d'application de la méthode de calcul effective se trouve sous ch. 858o.*

### **b. Calcul effectif de la TVA**

858n

Lorsqu'un assujetti applique la méthode de calcul effective, chaque changement d'affectation partiel sera pris en considération sur le plan fiscal. En d'autres termes, une limite de tolérance, telle qu'elle existe en cas d'application de la méthode de calcul par approximation, n'est pas prévue dans la méthode de calcul effective.

Il s'ensuit que toutes les modifications des proportions d'utilisation provoquent des corrections fiscales.

### **Exemple**

858o

*Même état de fait que dans l'exemple sous ch. 858m.*

*Lorsque le calcul est effectué de manière effective, **chaque modification** des proportions d'utilisation provoque un **changement d'affectation ayant des incidences sur le plan fiscal**. Dans le cas présent, il y a changement d'affectation, au 1.1.2006, à raison de onze pour-cent. L'impôt à titre de prestations à soi-même sera donc déclaré de manière correspondante.*

### c. Procédure pratique en matière de détermination de l'impôt

858p

Etant donné que les changements d'affectation partiels ne se produisent pas fréquemment, il est renvoyé, en ce qui concerne la procédure pratique en matière de détermination de l'impôt, à la brochure « Changements d'affectation ».

### 3. Déclaration dans le décompte TVA

858q

Les montants de TVA calculés provenant de **dégrèvements ultérieurs de l'impôt** seront déclarés sous chiffre 111 (impôt préalable déductible sur les investissements et les autres charges d'exploitation), ceux résultant de **l'imposition de prestations à soi-même** sous chiffres 020 (valeur des prestations à soi-même) et 070 ou 071 (valeur des prestations à soi-même et montant de TVA) du décompte TVA.

Les calculs y relatifs seront joints au décompte TVA. Le détail des justificatifs (p. ex. factures ou autres documents) sur lequel se basent les calculs effectués ne sera, quant à lui, envoyé à l'AFC que si elle en fait expressément la demande.

859

### 4. Solutions particulières

Il existe des solutions particulières dans les domaines suivants :

- les banques ;
- les producteurs de films ;
- les collectivités publiques ;
- l'imposition de groupe ;
- les immeubles inoccupés ;
- la procédure de déclaration ;
- les changements d'affectation se produisant au moment de l'application de la méthode de décompte effective dès lors qu'auparavant les décomptes TVA ont été établis au moyen des taux de la dette fiscale nette ;
- les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ainsi que les dons.

De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la brochure « Changements d'affectation » ou dans les autres brochures et notices.

## V. Double affectation

Des informations complémentaires au sujet de la double affectation se trouvent dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation », dans la brochure « Changements d'affectation » et dans la brochure « Prestations à soi-même ».

860

1. Il y a double affectation lorsque des biens mobiliers (p. ex. véhicules, installations), des biens immobiliers (bâtiments et parts de bâtiment) ou des presta-

tions de services sont utilisés, simultanément ou à de courts intervalles, tant pour des affectations imposables (donnant droit à la déduction de l'impôt préalable [ch. 821 ss]) qu'à des fins non soumises à la TVA (ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable [ch. 841 ss]).

2. Pour l'acquisition de prestations qu'il utilise en partie à des fins ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable, l'assujetti supporte ainsi, au même titre qu'un non assujetti, une charge partielle de TVA. **861**

En cas de double affectation, cette charge fiscale partielle peut être déterminée de différentes façons :

- a. En réduisant le montant de l'impôt préalable déductible. Seule est déductible la part d'impôt correspondant à l'affectation donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, ceci par **862**
- l'imputation directe de la prestation acquise au chiffre d'affaires imposable ou non imposable concerné, ou
  - par l'imputation de l'utilisation proportionnelle de la prestation acquise, en utilisant pour ce faire une clé de répartition appropriée (p. ex. surface [m<sup>2</sup>] ou volume [m<sup>3</sup>], chiffres d'affaires, bénéfices bruts, masse salariale, nombre de collaborateurs).
- b. Si l'assujetti utilise pour une part prépondérante (c.-à-d. plus de 50%) des biens mobiliers (ou des parties de ceux-ci) grevés de l'impôt préalable à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, il peut déduire la totalité de l'impôt préalable. Cependant, une fois par année (p. ex. dans le dernier trimestre de l'exercice commercial), il imposera l'utilisation à des fins ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable à titre de prestations à soi-même (ch. 428 ss). **863**

Pour les biens immobiliers, cette règle n'est applicable que pour les frais accessoires. Pour les autres charges, la déduction de l'impôt préalable sera en permanence réduite de manière proportionnelle, c'est-à-dire selon le ch. 862.

Concernant les simplifications en cas de double affectation, voir les ch. 873 ss.

### **Exemples**

*La voiture de tourisme d'une entreprise en raison individuelle est utilisée pour des courses professionnelles et des courses privées.* **864**

- *Utilisation à raison de 30% pour des courses professionnelles : selon le ch. 862, 70% de l'impôt préalable ne peuvent pas être déduits (ch. 847). Ainsi, seuls 30% de l'impôt préalable payé sur l'achat et l'entretien (réparations, essence, etc.) de la voiture sont déductibles.*

- *Utilisation à raison de 85% pour des courses professionnelles : selon le ch. 863, l'impôt préalable est déductible en totalité. Quant à l'impôt de prestations à soi-même, il se calcule au taux normal sur la valeur de l'utilisation privée (prix de location comme pour un tiers indépendant). Si certaines conditions sont remplies, une estimation annuelle à forfait peut être calculée (plus de détails à ce sujet dans la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel »).*

**865**

*Des installations de bureau sont utilisées aussi bien pour effectuer des activités imposables (p. ex. gestion de fortune) que des activités exclues du champ de l'impôt (p. ex. négociation de crédits).*

- *Utilisation à raison de 20% pour les activités imposables : selon le ch. 862, 20% de l'impôt préalable sont déductibles. Quant aux 80% restants de l'impôt préalable payé, ils ne sont pas déductibles.*
- *Utilisation à raison de 80% pour les activités imposables : selon le ch. 863, l'impôt préalable est déductible en totalité. Quant à l'impôt de prestations à soi-même, il se calcule au taux normal sur la valeur de l'utilisation pour des activités exclues du champ de l'impôt (prix de location comme pour un tiers indépendant).*

Des exemples complémentaires en la matière se trouvent dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

**866**

3. L'assujetti peut décider librement, pour chaque bien mobilier doublement affecté qu'il utilise pour une part prépondérante (plus de 50 %) à des fins imposables, s'il veut procéder selon les instructions du ch. 862 ou selon celles du ch. 863. Dans ce contexte, il tiendra toutefois compte de ce qui suit :

**867**

S'il procède selon les instructions du ch. 862, il peut, lors de l'augmentation ultérieure de l'affectation à des fins commerciales imposables, appliquer la procédure du dégrèvement ultérieur de l'impôt visée sous les ch. 856 ss. Par contre, si la part de l'affectation à des fins non imposables augmente, il sera alors redevable de l'impôt à titre de prestations à soi-même sur la valeur de cette augmentation (v. brochure « Changements d'affectation »). S'il procède selon les instructions du ch. 863, aucun dégrèvement ultérieur de l'impôt ou imposition ultérieure de prestations à soi-même ne seront à effectuer au-delà de l'exercice commercial en cours.

**868**

4. D'une manière générale, la double affectation d'immeubles et de parts d'immeubles sera traitée sur le plan fiscal selon les instructions du ch. 862. Les coûts de planification, des travaux de construction et les frais accessoires liés à la construction, grevés d'impôt préalable, seront répartis au moyen d'une clé. Cette clé de répartition sera calculée sur la base de la surface (m<sup>2</sup>)



des unités individuelles, ou, dans des cas fondés, selon le volume (m<sup>3</sup>) des locaux. Cette clé de répartition est également applicable aux parties communes de la construction, telles que les fondations, la façade, la cage d'escalier, le toit, le chauffage et l'ascenseur, c'est-à-dire aux parties de la construction qui ne sont pas attribuables directement à une utilisation puisqu'elles concernent l'immeuble dans son ensemble (concernant les frais accessoires, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles »).

Les plans et les états de situation des architectes et des ingénieurs (p. ex. projets de construction, devis, cubages, frais d'investissement, décomptes de construction) sont appropriés pour le calcul des clés de répartition, lesquelles doivent garantir l'attribution des frais aux différentes activités exercées. **869**

5. Si le bailleur ou le vendeur a opté pour l'imposition d'opérations portant sur la vente ou la location d'immeubles (bâtiments et parts de bâtiment) à des **acquéreurs ou locataires assujettis**, il a le droit, dans le cadre de l'option qui lui a été octroyée, de déduire entièrement l'impôt préalable. **870**

—

**871**

—

**872**

6. Simplifications en cas de double affectation
- a. Aperçu des différentes possibilités qui existent en matière de réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation. **873**

Le calcul détaillé, sur la base de l'utilisation effective, de la part déductible de l'impôt préalable en cas de double affectation peut occasionner une charge de travail considérable. En effet, ce calcul est très compliqué en regard des différentes et multiples situations qui peuvent entraîner une réduction de la déduction de l'impôt préalable. C'est pourquoi, en lieu et place du calcul selon la méthode effective (ch. 861 ss), l'AFC accorde en outre la possibilité de calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de méthodes forfaitaires.

A cet égard, les possibilités suivantes sont applicables en principe : **874**

- variante forfaitaire 1 : attribution partielle de l'impôt préalable ;
- variante forfaitaire 2 : clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires ;
- variante forfaitaire 3 : unité de la prestation ;
- variante forfaitaire 4 : taux de la dette fiscale nette inversés.<sup>168</sup>

Pour plus d'informations concernant ces méthodes de calcul forfaitaires ou, le cas échéant, d'autres procédures de simplification (p. ex. l'imposition d'opérations exclues du champ de l'impôt en lieu et place de la réduction

tion de la déduction de l'impôt préalable), ainsi que la durée et les autres conditions inhérentes à leur application, voir la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

**875**

Concernant la remise de biens et de prestations de services à titre gratuit, voir la brochure « Prestations à soi-même » et au sujet du forfait d'impôt préalable pour les banques la brochure « Forfait d'impôt préalable pour les banques ».

**876**

Concernant le calcul par approximation de la réduction de la déduction de l'impôt préalable auprès des pouvoirs publics, voir la brochure « Collectivités publiques ».

**877**

- b. Simplifications en matière de réduction de la déduction de l'impôt préalable dans des cas spéciaux

Le calcul par approximation est prévu pour les opérations exclues du champ de l'impôt suivantes :

- les opérations relevant de l'octroi de crédits/recettes d'intérêt et recettes provenant du négoce de papiers-valeurs ;
- la gérance de ses propres immeubles, loués sans imposition par option ;
- les prestations des conférenciers ;
- l'activité des membres des conseils d'administration, des conseils de fondation et d'autres personnes exerçant des fonctions analogues ;
- les bons cadeaux non échangés.

Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

## Sixième partie

### Comptabilité et conservation des livres et des pièces justificatives ; obligations et droits en la matière

#### I. Généralités

La comptabilité sera adaptée aux particularités de la TVA. Dans la plupart des cas, il suffira d'ajouter des comptes supplémentaires pour la TVA sur le chiffre d'affaires et pour l'impôt préalable ainsi que d'adapter quelque peu les journaux et les livres auxiliaires existants.

878

Les directives et remarques suivantes ont pour but de faciliter l'enregistrement comptable de la TVA. Une comptabilité tenue régulièrement, exacte du point de vue matériel et formel, constitue la condition essentielle pour garantir l'enregistrement correct de la TVA sur le chiffre d'affaires et de la TVA grevant les charges et les investissements (impôt préalable).

879

Les numéros des comptes repris dans les exemples sont tirés du plan comptable PME de Walter Sterchi.

880

#### II. Obligation de tenir une comptabilité

Chaque assujetti (y compris celui qui a opté pour l'assujettissement ou pour l'imposition d'opérations exclues du champ de l'impôt) doit tenir dûment ses livres comptables, de manière à ce que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires et de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre.

881

Les livres comptables des assujettis seront adaptés à la nature et à l'importance de l'entreprise. Ils renseigneront de manière détaillée et complète sur l'ensemble des livraisons et des prestations de services effectuées et sur la TVA qui en résulte, ainsi que sur toutes les charges, les investissements et l'impôt préalable déductible en résultant. Dans certains cas, cela impliquera de tenir des contrôles et des livres auxiliaires spéciaux (p. ex. facturiers ou journaux pour les factures débiteurs et les factures créanciers, contrôles de marchandises, documents sur les actifs immobilisés, relevés concernant la double affectation de biens et de prestations de services). Pour l'imposition de la marge (ch. 290 ss et 935) et en cas de changement d'affectation (ch. 903), il y aura lieu en outre de tenir compte d'exigences particulières.

882

Dans certains cas, l'AFC a édicté des prescriptions spéciales. Les commerces de détail ou les fleuristes, par exemple, sont tenus de prendre des dispositions particulières concernant la répartition des recettes entre les différents taux d'impôt applicables. Cela nécessite une subdivision des comptes de marchandises ou la tenue de journaux particuliers pour les achats. Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent sous ch. 952 ainsi que dans les brochures « Commerce de détail » et « Horticulteurs et fleuristes ».

883

- 884** La comptabilité sera tenue à jour de façon suivie. Toutes les recettes et toutes les dépenses seront enregistrées chronologiquement et accompagnées d'un libellé approprié dans les livres de caisse, de comptes de chèques postaux et de banque (ou dans les comptes correspondants).
- 884a** Il est recommandé aux entreprises, dont les chiffres d'affaires proviennent en grande partie de recettes au comptant, de les déterminer et de les comptabiliser chaque jour. Dans ce contexte, une seule écriture comptable suffit pour la période considérée (p. ex. « recettes du 01.07.2008 »). Simultanément, le montant effectif des espèces en caisse sera déterminé et comparé avec les soldes figurant dans la comptabilité.<sup>169</sup>
- 885** Les documents comptables, les copies des factures clients et les factures des fournisseurs porteront le numéro du compte sur lequel ils (elles) ont été enregistré(e)s et, le cas échéant, un numéro de document.
- 886** Lorsque des comptes individuels pour les débiteurs et les créanciers ne sont pas tenus, il convient de mentionner, sur les copies des factures clients et sur les factures des fournisseurs, le mode, la date et le montant du paiement.
- 887** Les assujettis qui ont l'obligation de procéder à l'inscription de leur entreprise au registre du commerce doivent tenir une comptabilité conforme, ceci au sens des articles 957 ss CO.
- 888** Les assujettis qui ne sont pas légalement astreints à tenir des livres devraient, dans leur propre intérêt, se conformer tout de même à ces dispositions. Cela d'autant plus que selon l'article 125 alinéa 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD), ils ont de toute façon l'obligation de tenir un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés.
- 889** Des livres régulièrement tenus, accompagnés d'un compte d'exploitation et d'un bilan, sont plus crédibles et constituent de meilleurs moyens de preuve que de simples relevés épars sans bilan de clôture.
- 890** Chaque opération commerciale doit pouvoir être suivie aisément et de manière fiable, sur la base de pièces justificatives, depuis son inscription dans les livres auxiliaires et dans les livres de base jusqu'au décompte TVA, respectivement jusqu'au bilan de l'exercice, et vice versa (contrôlabilité [ch. 894]).
- 891** Qu'il soit ou non astreint légalement à tenir des livres, tout assujetti établira, en principe à la fin de chaque exercice commercial, les documents suivants :
- un inventaire détaillé des marchandises en stock ;
  - des listes détaillées des débiteurs et des créanciers ;

---

169 Précision de la pratique

- des états détaillés des travaux et des prestations de services en cours et non encore facturés, ainsi qu’
- un relevé détaillé des paiements anticipés reçus et des avances versées.

**Une comptabilité défaillante et l’absence de bouclements, de documents et de pièces justificatives peuvent, notamment en cas de contrôle fiscal, avoir des répercussions préjudiciables et entraîner, de la part de l’AFC, un calcul de la TVA par approximation.** **892**

### III. Principes comptables<sup>170</sup>

#### **Saisie des transactions commerciales de façon continue**

**893**

Toutes les recettes et dépenses, accompagnées d’un libellé approprié, seront enregistrées chronologiquement dans les livres de caisse, de comptes de chèques postaux et de banque (ou dans les comptes correspondants). Ces enregistrements seront additionnés de façon suivie et les soldes des comptes établis périodiquement. Les soldes devront correspondre aux espèces en caisse relevées régulièrement ainsi qu’aux avis de situation et aux extraits des établissements financiers (p. ex. la Poste et les banques).

Lorsque des livres de base conventionnels ne sont pas tenus, mais que toutes les transactions commerciales sont enregistrées directement dans le grand-livre au moyen de l’informatique, la comptabilité sera tenue à jour quotidiennement. En outre, il est recommandé de tenir un journal comptable (enregistrement chronologique de la comptabilisation de toutes les transactions commerciales).

#### **Documents comptables**

**893a**

Pour chaque écriture comptable, une pièce justificative doit exister (p. ex. copie de la facture débiteur, extrait journalier des recettes de la caisse enregistreuse, facture créancier, pièce justificative des frais, contre-écriture). Sur les pièces justificatives, il y a lieu de désigner le numéro du compte concerné et, le cas échéant, d’indiquer le numéro du document. Lorsque des comptes individuels pour les débiteurs et les créanciers ne sont pas tenus, il convient de mentionner, sur les copies des factures clients et sur les factures des fournisseurs, le mode, la date et le montant du paiement.

#### **Lecture (lisibilité) à l’oeil nu**

**893b**

L’utilisation de moyens électroniques ou d’ordinateurs en comptabilité implique que toutes les données puissent être rendues lisibles à l’oeil nu, que ce soit par le biais de l’impression sur papier ou de la visualisation à l’écran. A cet effet, des conditions appropriées tant sur le plan technique, de l’organisation que du personnel doivent être garanties pendant toute la durée du délai de prescription (ch. 943 à 948).

<sup>170</sup> Précision de la pratique

**Contrôlabilité**

Chaque transaction commerciale doit, en tout temps, pouvoir être suivie aisément et de manière fiable depuis la pièce justificative jusqu'au bilan de l'exercice, respectivement jusqu'au décompte TVA, et vice versa.

**Exemple**

*Achat auprès du fournisseur X de marchandises pour la revente, Fr. 3'000, TVA 7.6% exclue*

*Date de la facture : 15.05.2008*

*Date du paiement par virement bancaire : 15.06.2008*

*Etablissement du décompte TVA d'après les contre-prestations reçues*

**A : Document comptable**

document n° 000 001 du 15.05.2008 :

facture créancier du fournisseur X, Fr. 3'000 + 7.6% de TVA (Fr. 228)

**B : Enregistrement dans le livre de base/journal**

inscription du paiement (débit) dans le livre de banque

15.06.2008 : paiement au fournisseur X : Fr. 3'228

**C : Saisie dans la comptabilité (grand-livre)**

date de comptabilisation : 15.06.2008

libellé : achat de marchandises fournisseur X

<u>Comptabilisation</u> :	<u>Doit</u>	<u>Avoir</u>
<b>compte 1020 :</b> banque		3'228
<b>compte 4200 :</b> dépense pour marchandises de revente	3'000	
<b>compte 1170 :</b> impôt préalable sur mat. + prest. services	228	

**D : Comptabilisation dans le bilan de l'exercice 2008**

compte 4200 « dépense pour marchandises de revente »

solde selon compte de résultats Fr. 375'000

y compris l'écriture comptable individuelle suivante :

15.06.2008 achat de marchandises fournisseur X Fr. 3'000

Compte 1170 « impôt préalable sur les achats  
de marchandises et de prestations de services »

total de l'impôt préalable comptabilisé durant l'exercice Fr. 32'500

y compris l'écriture comptable individuelle suivante :

15.06.2008 achat de marchandises fournisseur X Fr. 228

**E : Détermination lors du calcul périodique de la TVA**journal TVA pour les mois d'avril à juin 2008impôt préalable sur les achats de marchandiseset de prestations de services

total de l'impôt préalable selon journal Fr. 8'500

y compris l'écriture comptable individuelle suivante :

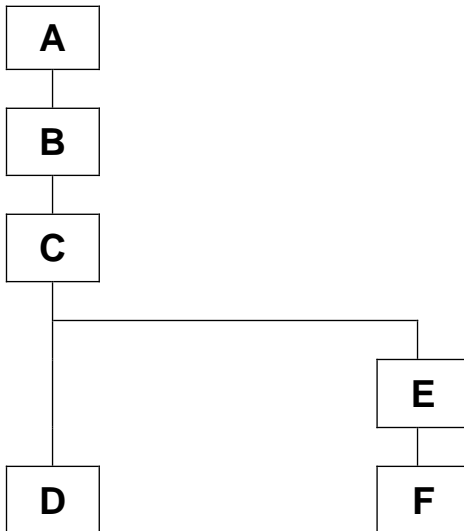
15.06.2008 achat de marchandises fournisseur X Fr. 228

**F : Déclaration dans le décompte TVA pour la période des mois d'avril à juin 2008**

total de l'impôt préalable déclaré Fr. 9'700

dont impôt préalable sur les charges de matériel et de

prestations de services selon calcul de la TVA : Fr. 8'500

**Schéma selon l'exemple du ch. 894**

A : Document comptable

E : Calcul de la TVA

B : Livre de base/journal

F : Décompte TVA

C : Comptabilité/grand-livre

D : Bilan de l'exercice

La vérification d'une transaction commerciale doit être possible en tout temps **dans les deux sens** (c.-à-d. de A à D + F et vice versa).

Le contrôle des transactions commerciales implique notamment que les livres comptables soient structurés de manière cohérente, que le libellé des écritures soit compréhensible, que le numéro du compte concerné et les annotations en relation avec le paiement soient indiqués sur les documents et que les livres comptables et les pièces justificatives soient classés et conservés en bon ordre et de manière systématique.

### **On renoncera dans la mesure du possible aux écritures collectives.**

S'il est procédé à des écritures collectives, la vérification des montants collectifs sera garantie par l'établissement de journaux séparés. Cela s'applique par exemple à la comptabilité simple des petites et moyennes entreprises (ch. 914 ss), dans laquelle seuls les mouvements financiers ressortant des livres de base sont périodiquement comptabilisés dans le grand-livre, ou encore à la tenue d'une comptabilité par ordinateur dans laquelle seules des écritures groupées (condensées) sont périodiquement reportées dans les comptes du grand-livre pour y être visualisées.

895

### **Comptabilité sur la base des montants bruts**

Conformément aux principes régissant l'établissement régulier des comptes (art. 662a CO), la comptabilité sera tenue sur la base des montants bruts. Cela signifie **qu'aucune compensation entre actifs et passifs** ainsi qu'entre **des charges et des produits** n'est admise.

#### **Exemple**

*Pour les conversations téléphoniques privées, le personnel doit payer une participation aux frais. Une caisse, qui est vidée chaque semaine, a été prévue à cet effet. Le montant en caisse est reporté à l'actif de la caisse principale.*

#### **Comptabilisation non autorisée :**

Compte 1000 : caisse principale / compte 6510 : charges de téléphone

En effet, en procédant de la sorte, il y a compensation non autorisée entre des charges et des produits.

#### **Comptabilisation correcte :**

Compte 1000 : caisse principale / groupe de comptes 3000 : produit d'exploitation

#### **Alternative autorisée :**

Compte 1000 : caisse principale / compte 6519 : produit téléphone du personnel

Les frais commerciaux refacturés sont comptabilisés sur un compte séparé en diminution de charges. Lors de la vérification de la concordance des chiffres d'affaires (ch. 968), ce compte en diminution de charges devra être spécialement pris en considération.



Les contre-prestations figurant dans le compte en diminution de charges seront saisies, sur le plan de la TVA, en tant que chiffres d'affaires. Il ne saurait donc être admis que la TVA y relative soit déclarée au titre d'une diminution de la déduction de l'impôt préalable.

La comptabilisation au brut sera également appliquée à la vente de biens provenant d'immobilisations.

### **Exemple**

*Vente d'un camion pour Fr. 21'520, TVA 7,6% incluse ;  
valeur comptable Fr. 15'000*

<i>Compte de liquidités</i>	<i>/ prod. vente moyen d'exploit.</i>	<i>Fr. 20'000</i>
<i>Compte de liquidités</i>	<i>/ TVA due</i>	<i>Fr. 1'520</i>
<i>Amortissement véhicule</i>	<i>/ véhicule</i>	<i>Fr. 15'000</i>

L'on ne procédera pas à la comptabilisation de produits dans des comptes de charges (diminution des charges), respectivement à la comptabilisation de charges dans des comptes de produits (diminution des produits). La vérification de la concordance des chiffres d'affaires, au sens du ch. 968, s'en trouvera par là facilitée.

896

## **IV. Comptabilisation de la TVA**

### **1. Compte de passage**

897

D'une manière générale, la TVA fait partie des contre-prestations provenant de la livraison de biens ou de la fourniture de prestations de services imposables. Toutefois, dans la comptabilité de l'assujetti, elle revêt plutôt le caractère d'un poste neutre. Dans le décompte TVA, l'impôt préalable peut être déduit de la TVA due sur le chiffre d'affaires imposable. Un excédent de TVA due sur le chiffre d'affaires sera acquitté à l'AFC, tandis qu'un excédent d'impôt préalable sera remboursé ou crédité par l'AFC.

### **2. Comptabilisation au brut et au net**

898

C'est en premier lieu la structure de l'entreprise et l'organisation de la comptabilité qui détermineront quelle est, de ces deux méthodes « au brut » ou « au net », celle qui peut être recommandée à l'assujetti.

Si la comptabilité est organisée de façon appropriée, les deux méthodes « **au brut** » et « **au net** » peuvent être appliquées simultanément (p. ex. les produits **au brut** et les charges **au net**).

899

#### **a. Généralités**

Le caractère de poste neutre de la TVA en comptabilité implique que la TVA due sur le chiffre d'affaires soit comptabilisée sur un compte séparé « TVA due » et que la TVA déductible, payée ou à payer sur les achats auprès de fournisseurs ou de prestataires de services assujettis soit, quant à elle, comptabilisée sur des comptes séparés « impôt préalable ».

900

901

Dans le décompte TVA, l'impôt préalable sera réparti entre d'une part

– **l'impôt préalable sur les achats de marchandises et les prestations de services**

(p. ex. le compte 1170 enregistre l'impôt préalable des comptes de la classe 4 tels que « matériel », « marchandises » et « prestations de tiers »), et d'autre part

– **l'impôt préalable sur les investissements et les autres charges d'exploitation**

(p. ex. le compte 1171 enregistre l'impôt préalable des comptes des classes 1, 5 et 6 ; il contient également l'impôt préalable à valoir sur la location de main-d'œuvre temporaire).

902

En cas de double affectation, la tenue de comptes supplémentaires peut s'avérer utile pour le calcul de l'impôt préalable déductible, respectivement donc pour le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, ceci sans égard à la méthode de calcul choisie à cet effet (ch. 861 ss).

En cas de circonstances particulières, c'est-à-dire lorsque par exemple des clés différentes sont appliquées pour procéder au calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable relative à certains secteurs d'activité, des comptes d'impôt préalable correspondant à ces secteurs d'activité devront être tenus (p. ex. pour l'immeuble comprenant aussi bien des locaux d'habitation que des locaux commerciaux, lesquels ont fait l'objet d'une imposition par option de leur location à des assujettis ; pour les parties de l'entreprise subventionnées).

903

Pour calculer les éventuels changements d'affectation (des biens meubles ou immeubles, resp. des prestations de services) et les conséquences fiscales qui en découlent, des données volumineuses sont souvent nécessaires. Afin de pouvoir établir en tout temps les valeurs déterminantes en la matière, il est recommandé de procéder, dans la mesure du possible, à une distinction dans la comptabilité déjà, c'est-à-dire au moyen de comptes séparés.

Ces comptes seront tenus séparément pour les biens meubles et immeubles ainsi que pour les prestations de services. Si la comptabilité n'est pas tenue de cette façon, il est alors nécessaire de procéder à des enregistrements extra-comptables appropriés, facilement contrôlables (p. ex. tenue de listes et de fichiers pour les investissements).

Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la brochure « Changements d'affectation ».

904

Il est en outre recommandé d'ajouter des codes spéciaux aux dépenses grevées d'impôt préalable figurant dans les comptes ou alors de comptabiliser ces dépenses dans des comptes séparés (selon les taux d'impôt qui leur sont applicables).

### b. Comptabilisation au net

Lorsque la **comptabilisation** est tenue **au net**, la TVA à acquitter sur le chiffre d'affaires est comptabilisée sur un compte séparé « TVA due » et la TVA déductible sur les achats auprès de fournisseurs et prestataires de services assujettis, payée ou à payer, sur des comptes séparés « impôt préalable ».

905

En procédant de cette façon, les charges et les produits apparaîtront toujours sans TVA en comptabilité. En outre, il ressort en tout temps des comptes « TVA due » et « impôt préalable » le solde exact de la créance ou de la dette fiscale envers l'AFC.

906

Il est superflu (v. à ce sujet les ch. 902 ss) de subdiviser les comptes individuels de charges et d'immobilisation en fonction de critères fiscaux (p. ex. « y compris impôt préalable au taux normal », « y compris impôt préalable au taux spécial », « y compris impôt préalable au taux réduit », ou encore « sans impôt préalable déductible »). Le surcroît de travail provoqué par la comptabilisation séparée des montants d'impôt sera limité si la répartition des factures débiteurs et des factures créanciers s'effectue déjà en tant que « montant net » et « TVA » dans les livres de base, les facturiers ou les journaux au moyen de colonnes appropriées et qu'ainsi, dans les comptes de la comptabilité, seule la récapitulation de ces montants est enregistrée (exemple sous ch. 916).

907

### c. Comptabilisation au brut

Dans la **comptabilisation au brut**, les comptes de produits et de charges enregistrent dans un premier temps les montants bruts, c'est-à-dire y compris la TVA à acquitter sur le chiffre d'affaires et y compris l'impôt préalable à valoir sur les dépenses. La TVA due et l'impôt préalable déductible ne sont déterminés que périodiquement, de façon globale, en règle générale tous les mois ou au plus tard à la fin de la période de décompte et sont ensuite, comme pour la comptabilisation au net, transférés sur les comptes séparés « TVA due » et « impôt préalable ». Ainsi, les comptes de produits et de charges ne contiendront finalement que des montants nets, c'est-à-dire sans TVA.

908

La comptabilisation au brut, pour autant que les prestations fournies soient soumises au même taux d'impôt, est appropriée en particulier pour les factures débiteurs. Cette méthode peut toutefois être également appliquée lorsque différents taux d'impôt sont facturés (p. ex. taux normal, taux réduit ou sans TVA). En pareil cas – afin de faciliter le calcul de la TVA – les comptes devront être répartis selon les taux d'impôt.

909

Pour les factures créanciers, la comptabilisation au brut ne devrait, en règle générale, être appropriée que pour les achats de marchandises et de matériel, en tenant compte que là aussi il s'agit de répartir les comptes d'après les différents taux d'impôt. La méthode de comptabilisation au brut

convient par contre moins bien à l'enregistrement des investissements et des autres charges d'exploitation, étant donné que la subdivision des comptes individuels, sur la base des taux d'impôt, occasionne non seulement un surcroît de travail considérable, mais nuit également à la clarté de la comptabilité.

910

**d. Exemples de comptabilisation**  
**Comptabilisation au net**

	<u>Doit</u>	<u>Avoir</u>
1. Vente d'une caméra contre facture		
Débiteur X	Fr. 2'367.20	
à ventes marchandises		Fr. 2'200.00
à TVA due		Fr. 167.20
2. Réparation d'une bicyclette contre paiement au comptant		
Caisse	Fr. 161.40	
à recettes atelier		Fr. 150.00
à TVA due		Fr. 11.40
3. Achat de pièces de rechange contre facture		
Achats de marchandises	Fr. 500.00	
Impôt préalable sur achats de marchandises et de prestations de services	Fr. 38.00	
à créancier Y		Fr. 538.00
4. Achat de papier à imprimer au comptant		
Matériel de bureau	Fr. 75.00	
Impôt préalable sur les investissements et les autres charges d'exploitation	Fr. 5.70	
à caisse		Fr. 80.70

**Comptabilisation au brut**

(transactions identiques à celles du ch. 910)

	<u>Doit</u>	<u>Avoir</u>
1. Débiteur X	Fr. 2'367.20	
à ventes marchandises 7,6%		Fr. 2'367.20
2. Caisse	Fr. 161.40	
à recettes atelier 7,6%		Fr. 161.40
3. Achats de marchandises 7,6%	Fr. 538.00	
à créancier Y		Fr. 538.00
4. Matériel de bureau 7,6%	Fr. 80.70	
à caisse		Fr. 80.70

**Transfert global de la TVA sur le chiffre d'affaires et de l'impôt préalable à la fin du mois ou à la fin de la période de décompte en cas de comptabilisation au brut**

912

	<u>Doit</u>	<u>Avoir</u>
Ventes de marchandises, taux normal (TVA)	Fr. ....	
Recettes atelier, taux normal (TVA)	Fr. ....	
..... (TVA)	Fr. ....	
à TVA due		Fr. ....
Impôt préalable sur achats de marchandises et de prestations de services	Fr. ....	
à achats de marchandises, taux normal (TVA)		Fr. ....
Impôt préalable sur les investissements et les autres charges d'exploitation	Fr. ....	
à matériel de bureau, taux normal (TVA)		Fr. ....
à ..... (TVA)		Fr. ....

**e. Calcul de la TVA en cas de comptabilisation au brut**

913

La TVA à acquitter et les montants d'impôt préalable déductible à transférer (ch. 912) seront ressortis de la manière suivante du total des montants bruts comptabilisés dans les comptes concernés :

	<b>2,4%</b>	<b>3,6%</b>	<b>7,6%</b>
	<u>Montant brut x 2,4</u>	<u>Montant brut x 3,6</u>	<u>Montant brut x 7,6</u>
	102,4	103,6	107,6
ou par la multiplication du total			
par :	2,3438%	3,4749%	7,0632%

**V. Genres de comptabilité**

**1. Comptabilité des petites et moyennes entreprises**

914

Les explications qui suivent s'appliquent en particulier aux petites entreprises qui ont été autorisées par l'AFC à établir leurs décomptes TVA d'après les contre-prestations reçues (ch. 964 ss).

Etant donné que seuls les mouvements financiers sont comptabilisés, il est indispensable d'indiquer le montant, le mode et la date du paiement sur les copies des factures clients et sur les factures des fournisseurs, ainsi que d'y faire figurer le numéro du compte concerné.

### a. Comptabilisation au net

915

La comptabilisation au net (ch. 905 à 907) rend superflue toute répartition des comptes par taux d'impôt. Toutefois, dans les livres de base, il est nécessaire de procéder à des inscriptions séparées pour la TVA due sur le chiffre d'affaires, respectivement pour l'impôt préalable.

916

### Exemple d'un livre de caisse en cas de comptabilisation au net

Date	Libellé	Cpte	Taux de TVA %	Recettes	Dépenses	Solde
<b>2008</b>						
1.1.	Solde initial					5'128.00
3.1.	Achat PC	1521			3'500.00	1'628.00
	Impôt préalable	1171	7,6		266.00	1'362.00
3.1.	Ventes au comptant	3000	7,6	800.00		2'162.00
	TVA due	2200		60.80		2'222.80
3.1.	Ventes au comptant	3001	2,4	100.00		2'322.80
	TVA due	2200		2.40		2'325.20
3.1.	Achat mat. de bureau	6500			50.00	2'275.20
	Impôt préalable	1171	7,6		3.80	2'271.40
3.1.	Prélèvement privé	2850			200.00	2'071.40
6.1.	Ventes au comptant	3000	7,6	500.00		2'571.40
	TVA due	2200		38.00		2'609.40
6.1.	Prélèvement bancaire	1020		600.00		3'209.40
6.1.	Achats march. comptant	4000			600.00	2'609.40
	Impôt préalable	1170	7,6		45.60	2'563.80
6.1.	Achats march. comptant	4000			300.00	2'263.80
	Impôt préalable	1170	2,4		7.20	2'256.60
6.1.	Achat mat. d'emballage	4005			80.00	2'176.60
	Impôt préalable	1170	7,6		6.10	2'170.50
6.1.	Prime ass. incendie	6300			90.00	2'080.50
....	.....	....	....	.....	.....	.....
....	.....	....	....	.....	.....	.....

### Récapitulation caisse janvier 2008

Compte	Recettes		Compte	Dépenses	
1020	Banque	.....	1170	Impôt préalable <sup>1)</sup>	.....
2200	TVA due	.....	1171	Impôt préalable <sup>2)</sup>	.....
3000	Ventes march.	.....	1521	Immobilisations	.....
3001	Ventes march.	.....	2850	Prélèvement privé	.....
3002	Ventes march.	.....	4000	Achats march.	.....
3404	Recettes	.....	4005	Matériel	.....
	d'hébergement	.....		d'emballage	.....
....	.....	.....	4200	Achats march.	.....
....	.....	.....	6300	Ass. pr entreprise	.....
....	.....	.....	6500	Mat. de bureau	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
	<b>Total recettes</b>	.....		<b>Total dépenses</b>	.....
	<b>Solde initial</b>	.....		<b>Solde final</b>	.....
		.....			.....

1) Impôt préalable sur les achats de marchandises et de prestations de services

2) Impôt préalable sur les investissements et les autres charges d'exploitation

**b. Comptabilisation au brut**

Lorsque la méthode de comptabilisation au brut (ch. 908 ss) est appliquée, les comptes individuels doivent être répartis selon les taux d'impôt (taux normal, taux spécial, taux réduit, sans TVA), et cela aussi bien pour les recettes, les achats de marchandises que pour les charges d'exploitation et éventuellement les investissements.

**917**

**Exemple d'un livre de caisse en cas de comptabilisation au brut**

**918**

Date	Libellé	Cpte	Taux de TVA %	Recettes	Dépenses	Solde
<b>2008</b>						
1.1.	Solde initial					5'128.00
3.1.	Achat PC	1521	7,6		3'766.00	1'362.00
3.1.	Ventes au comptant	3000	7,6	860.80		2'222.80
3.1.	Ventes au comptant	3001	2,4	102.40		2'325.20
3.1.	Achat mat. de bureau	6500	7,6		53.80	2'271.40
3.1.	Prélèvement privé	2850			200.00	2'071.40
6.1.	Ventes au comptant	3000	7,6	538.00		2'609.40
6.1.	Prélèvement bancaire	1020		600.00		3'209.40
6.1.	Achats march. comptant	4000	7,6		645.60	2'563.80
6.1.	Achats march. comptant	4001	2,4		307.20	2'256.60
6.1.	Achat mat. d'emballage	4005	7,6		86.10	2'170.50
6.1.	Prime ass. incendie	6300			90.00	2'080.50
....	.....	....	....	.....		.....
....	.....	....	....		.....	.....

**Récapitulation caisse janvier 2008**

Compte Recettes			Compte Dépenses		
1020	Banque	.....	1521	Immobilisations 7,6%	.....
3000	Ventes march. 7,6%	.....	1522	Immobilisations 0%	.....
3001	Ventes march. 2,4%	.....	2850	Prélèvement privé	.....
3002	Ventes march. 0%	.....	4000	Achats march. 7,6%	.....
3404	Recettes d'hébergement 3,6%	.....	4001	Achats march. 2,4%	.....
....	.....	.....	4002	Achats march. 0%	.....
....	.....	.....	4005	Mat. emballage 7,6%	.....
....	.....	.....	6300	Ass. pr entreprise	.....
....	.....	.....	6500	Mat. de bureau 7,6%	.....
....	.....	.....	6501	Mat. de bureau 0%	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
	Total recettes	.....		Total dépenses	.....
	Solde initial	.....		Solde final	.....
		.....			.....

La TVA à acquitter peut être ressortie des comptes de produits et ensuite transférée sur le compte « TVA due ». Quant à l'impôt préalable déductible, il peut être calculé et transféré des comptes de charges et des comptes d'immobilisations sur les comptes « impôt préalable ». Le transfert de ces montants de TVA aura lieu périodiquement, mais au moins une fois par période de décompte.

### c. Comptabilisation mixte

919

Les méthodes de comptabilisation au net et au brut peuvent également être appliquées simultanément.

920

#### Exemple d'un livre de caisse en cas de comptabilisation mixte (recettes au brut, dépenses au net)

Date	Libellé	Cpte	Taux de TVA %	Recettes	Dépenses	Solde
<b>2008</b>						
1.1.	Solde initial					5'128.00
3.1.	Achat PC	1521			3'500.00	1'628.00
	Impôt préalable	1171	7,6		266.00	1'362.00
3.1.	Ventes au comptant	3000	7,6	860.80		2'222.80
3.1.	Ventes au comptant	3001	2,4	102.40		2'325.20
3.1.	Achat mat. de bureau	6500			50.00	2'275.20
	Impôt préalable	1171	7,6		3.80	2'271.40
3.1.	Prélèvement privé	2850			200.00	2'071.40
6.1.	Ventes au comptant	3000	7,6	538.00		2'609.40
6.1.	Prélèvement bancaire	1020		600.00		3'209.40
6.1.	Achats march. comptant	4000			600.00	2'609.40
	Impôt préalable	1170	7,6		45.60	2'563.80
6.1.	Achats march. comptant	4000			300.00	2'263.80
	Impôt préalable	1170	2,4		7.20	2'256.60
6.1.	Achat mat. d'emballage	4005			80.00	2'176.60
	Impôt préalable	1170	7,6		6.10	2'170.50
6.1.	Prime ass. incendie	6300			90.00	2'080.50
....	.....	....	....	.....		.....
....	.....	....	....		.....	.....
....	.....	....	....			.....

#### Récapitulation caisse janvier 2008

Compte	Recettes	Compte	Dépenses
1020	Banque	.....	1170 Impôt préalable <sup>1)</sup> .....
3000	Ventes march. 7,6%	.....	1171 Impôt préalable <sup>2)</sup> .....
3010	Ventes march. 2,4%	.....	1521 Immobilisations .....
3020	Ventes march. 0%	.....	2850 Prélèvement privé .....
3404	Recettes d'hébergement 3,6%	.....	4000 Achats march. ....
....	.....	.....	4005 Mat. d'emballage .....
....	.....	.....	6300 Ass. pr entreprise .....
....	.....	.....	6500 Mat. de bureau .....
....	.....	.....	.....
	<b>Total recettes</b>	.....	<b>Total dépenses</b> .....
	<b>Solde initial</b>	.....	<b>Solde final</b> .....
		.....	.....

1) Impôt préalable sur les achats de marchandises et de prestations de services

2) Impôt préalable sur les investissements et les autres charges d'exploitation

La TVA à acquitter sera ressortie périodiquement, mais au moins une fois par période de décompte, des comptes de produits et ensuite transférée sur le compte « TVA due ».



#### **d. Comptabilité sans livres de base conventionnels**

Si aucun livre de base conventionnel n'est tenu, mais que toutes les transactions commerciales sont directement enregistrées dans le grand-livre au moyen de l'informatique, il y a lieu de tenir compte de ce qui suit :

- la comptabilité sera tenue à jour (si tel n'est pas le cas, la tenue de livres auxiliaires est alors indispensable) ;
- l'impôt préalable sera réparti (pour ce faire il est préférable d'appliquer la méthode de comptabilisation au net) sur les comptes « impôt préalable sur les achats de marchandises et de prestations de services » (comptes de la classe 4), et « impôt préalable sur les investissements et les autres charges d'exploitation » (des classes 1, 5 et 6) ;
- les comptes ne comprendront que des écritures individuelles, qui contiendront au minimum les renseignements suivants : date, nom, éventuellement numéro de facture, contre-écriture, montant (les écritures collectives ne sont pas admises) ; en outre, il peut s'avérer utile pour les charges grevées d'impôt préalable d'ajouter un code indiquant comment a été calculé l'impôt préalable ;
- la tenue d'un journal comptable (enregistrement chronologique de la comptabilisation de toutes les transactions commerciales) a fait ses preuves (en revanche, le fait d'observer les instructions qui précèdent rend la tenue de journaux débiteurs et créanciers spécifiques à la TVA superflue).

921

## **2. Tenue de la comptabilité par ordinateur<sup>171</sup>**

Dans leur grande majorité, les assujettis tiennent leur comptabilité au moyen d'un système informatique qui fonctionne sur la base d'un logiciel adapté aux spécificités comptables. En relation avec l'enregistrement des données et l'établissement des décomptes TVA, il y a lieu de tenir compte de ce qui suit :

922

### **Récapitulation TVA**

L'enregistrement en tant que tel ainsi que la répartition des chiffres d'affaires, des charges et des investissements par taux d'impôt, peuvent être effectués de la manière suivante :

- au moyen de la tenue de journaux débiteurs et créanciers puisque ceux-ci, selon les principes qui règlent la tenue régulière des comptes, doivent de toute façon être établis

923

**ou**

- par le biais d'une récapitulation comptable périodique séparée (p. ex. journal de TVA, résumé TVA), dans laquelle les chiffres d'affaires, les investisse-

ments et les charges seront répertoriés chronologiquement et distinctement par taux d'impôt.

924

### Exemple : comptabilité débiteurs/créanciers avec tenue de journaux pour les débiteurs et les créanciers

Enregistrement des chiffres d'affaires ainsi que des charges et des investissements donnant droit à la déduction de l'impôt préalable au moyen de journaux débiteurs et créanciers.

#### Factures établies (débiteurs)

Date	Client	Facture n°	Cpte	Montant de la facture TVA incl.	Contre-prestations nettes				TVA due
					7,6%	3,6%	2,4%	0,0%	
<b>Total de la période</b>									

#### Factures reçues (créanciers)

Date	Fournisseur	Facture n°	Cpte	Montant de la facture TVA incl.	Charges/investissem. nets				Impôt préal. 1)	Impôt préal. 2)
					7,6%	3,6%	2,4%	0,0%		
<b>Total de la période</b>										

- 1) Impôt préalable sur les achats de marchandises et de prestations de services
- 2) Impôt préalable sur les investissements et les autres charges d'exploitation

On fera un total intermédiaire de toutes les colonnes au bas de chaque page

### Exemple : comptabilité débiteurs/créanciers avec tenue de journaux codés pour les débiteurs et les créanciers

Les écritures qu'il y a lieu de faire habituellement dans le journal sont complétées par les colonnes « code TVA » et « montant TVA ».

#### Factures établies (débiteurs)

Date	Client	Facture n°	Cpte	Montant de la facture TVA incl.	Code TVA	Chiffre d'affaires sans TVA	TVA due
<b>Total de la période</b>							

#### Factures reçues (créanciers)

Date	Fournisseur	Facture n°	Cpte	Montant de la facture TVA incl.	Code TVA	Charges / investissements sans TVA	Impôt préalable
<b>Total de la période</b>							

On fera un total intermédiaire de toutes les colonnes au bas de chaque page. En outre, en fin de journal, on effectuera la récapitulation des totaux individuels par code TVA. Les colonnes « TVA due » et « Impôt préalable » comprendront non seulement les montants de TVA facturés ouvertement (explicitement), mais également les montants d'impôt transférés implicitement, c'est-à-dire calculés (resp. compris) dans le prix des livraisons de biens et des prestations de services. Pour l'impôt préalable grevant les achats de marchandises et de prestations de services, ainsi que pour l'impôt préalable frappant les investissements et les autres charges d'exploitation, il est recommandé d'utiliser des codes TVA séparés.

Une autre méthode consiste à compléter chaque écriture du journal par la simple indication du code TVA de la facture concernée. Cette méthode ne peut toutefois être conseillée qu'à la condition que le montant global de la facture soit toujours imposable au même taux d'impôt, c'est-à-dire dès lors que la contre-prestation ne doit pas être répartie.

On fera un total intermédiaire de toutes les colonnes, par taux d'impôt, au bas de chaque page.

### Exemple : tenue de la comptabilité par ordinateur au moyen d'un journal TVA séparé

Les échanges commerciaux, triés par taux de TVA, d'une période de décompte sont consignés dans un journal TVA séparé.

#### Code U7 Chiffre d'affaires : imposable au taux normal

Date	Libellé	Cpte	Montant brut TVA incluse	TVA	Montant net sans TVA
<b>Total de la période code U7</b>					

#### Code U0 Chiffre d'affaires : exportation

Date	Libellé	Cpte	Montant brut TVA incluse	TVA	Montant net sans TVA
<b>Total de la période code U0</b>					

#### Code M7 Impôt préalable : achats de marchandises et de prestations de services, taux normal

Date	Libellé	Cpte	Montant brut TVA incluse	TVA	Montant net TVA exclue
<b>Total de la période code M7</b>					

.....etc.

On fera un total intermédiaire de toutes les colonnes au bas de chaque page. En outre, en fin de journal, on effectuera la récapitulation des totaux individuels par code TVA.

Ce procédé se prête aussi bien à la méthode de décompte d'après les contre-prestations convenues qu'à celle selon les contre-prestations reçues (ch. 962 à 965). Lorsque le décompte TVA est arrêté d'après les contre-prestations convenues, la colonne « date » indique la date de l'établissement de la facture, respectivement la date de réception de la facture (comptabilisation des transactions commerciales par le biais de comptes débiteurs et créanciers). Par contre, si le décompte TVA est

arrêté d'après les contre-prestations reçues, il y a lieu d'indiquer dans cette colonne la date de réception du paiement, respectivement la date du paiement effectué au fournisseur (v. toutefois ch. 927).

### Méthodes de décompte

En principe, la TVA due sera décomptée d'après les contre-prestations convenues (ch. 962 à 963). Toutefois, dès lors que dans la comptabilité seuls les mouvements financiers sont enregistrés (pour les charges comme pour les produits), il existe la possibilité d'établir, sur demande, les décomptes TVA d'après les contre-prestations reçues (ch. 964 à 965).

Bien que la comptabilité soit tenue selon les contre-prestations convenues (c.-à-d. que les chiffres d'affaires sont comptabilisés sur des comptes débiteurs lors de l'établissement des factures, resp. les charges sur des comptes créanciers lors de la réception des factures), il existe bon nombre de programmes comptables qui permettent d'établir des journaux TVA selon les contre-prestations reçues (donc d'après les encaissements et décaissements).

Si la comptabilité est tenue selon les contre-prestations convenues, le décompte TVA devra, lui aussi, être arrêté d'après les contre-prestations convenues. Il s'ensuit que l'établissement du décompte TVA, d'après le journal TVA, selon les contre-prestations reçues n'est pas admis en pareil cas.

### Codes TVA

Nombreux sont les programmes comptables qui requièrent l'introduction d'un code TVA directement lors de la comptabilisation d'une transaction commerciale. Ce code indique au système de quelle façon l'opération commerciale doit être traitée fiscalement en comptabilité, ainsi que dans les journaux TVA.

#### **Exemple : opération de Fr. 2'690 (TVA incluse)**

*En introduisant le code TVA « opération 7,6% », seul le montant net (TVA exclue) de Fr. 2'500.00 sera enregistré dans le compte de produits et la TVA de Fr. 190.00 sera automatiquement comptabilisée dans le compte « TVA due » (comptabilisation au net). Dans le journal TVA (exemple sous ch. 926), cette opération commerciale sera également mentionnée avec le même code TVA.*

Dans le programme comptable, les comptes individuels sont souvent directement reliés à un code TVA qui permet de comptabiliser les transactions commerciales dans les comptes concernés. En cas de comptabilisation sur le compte qui lui est relié, le code TVA correspondant sera automatiquement appliqué pour autant que, lors de l'enregistrement de l'écriture comptable, ce code n'ait pas été modifié à la main.

Par conséquent, lors de **chaque** écriture sur un compte qui est relié à un code TVA, il y a lieu d'examiner si ce code TVA correspond bien à la transaction commerciale concernée.

927

928

**Exemple****Compte 4200 « achats de marchandises de revente » relié au code TVA « impôt préalable sur les achats de marchandises et de prestations de services, taux normal ».**

*En passant automatiquement une écriture sur le compte 4200, c'est-à-dire sans que la personne chargée de passer cette écriture n'intervienne en quoi que ce soit, une comptabilisation d'impôt préalable a lieu. Ainsi, dès lors que des achats de marchandises ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable (p. ex. achats de marchandises auprès d'un non-assujetti) sont comptabilisés sur le compte 4200, il faut, lors de la comptabilisation de cette transaction, modifier manuellement le code TVA (p. ex. en utilisant le code TVA « impôt préalable zéro »).*

**929** Si des explications complémentaires sont jugées nécessaires, il est recommandé de soumettre à l'AFC, avant la programmation, les journaux et tableaux prévus pour la détermination et l'enregistrement détaillés du chiffre d'affaires et de l'impôt préalable. D'éventuelles modifications ultérieures des programmes ou d'autres inconvénients pourront ainsi être évités.

**VI. Comptabilisation de certaines transactions commerciales**

**930** **1. Notes de crédit pour retour de marchandises, rabais et autres diminutions de la contre-prestation ; pertes**

Pour la personne qui les établit, les notes de crédit constituent une diminution de la TVA due sur le chiffre d'affaires et pour la personne qui les reçoit, une diminution de la déduction de l'impôt préalable. Il faut, en principe, les comptabiliser dans les mêmes comptes que les factures qu'elles concernent, mais dans le sens inverse et en utilisant la même méthode de comptabilisation (au brut ou au net) que celle appliquée aux autres opérations commerciales. Il en va de même de la comptabilisation des pertes (ch. 252).

**931** **2. Escomptes**

Sous réserve de conventions de droit privé qui en disposeraient autrement, les escomptes peuvent en principe être déduits du montant brut (TVA incluse) de la facture. Ils entraînent une diminution de la TVA due sur le chiffre d'affaires chez le fournisseur et une diminution de la déduction de l'impôt préalable chez le destinataire de la prestation. Des comptes séparés seront tenus dans la comptabilité pour les escomptes « clients » et « fournisseurs ».

Pour la comptabilisation des escomptes, deux possibilités existent :

- 932** a. En cas d'application de la **comptabilisation au net** (ch. 905 ss), les escomptes peuvent également être comptabilisés au net. Le montant de TVA sera ainsi corrigé séparément pour chaque réduction opérée à titre d'escompte.
- 933** b. Afin de simplifier la passation des écritures, il est également possible dans un premier temps d'enregistrer les escomptes **au brut** même si les factures

ont été comptabilisées **au net**. Quant à la TVA comprise dans les escomptes (TVA à valoir sur le chiffre d'affaires, resp. l'impôt préalable), elle peut être ressortie à la fin de la période de décompte. Si les achats, respectivement les livraisons de biens ou les prestations de services, sont soumis à des taux d'impôt différents, les escomptes seront répartis en conséquence dans la comptabilité (ch. 953).

### Exemples de comptabilisation (méthode au brut)

934

#### Escomptes sur paiements des clients

		Doit	Avoir
1	Débiteur A /	2'152.00	
	/ Produit marchandises 7,6%		2'000.00
	/ TVA due		152.00
	Banque /	2'109.00	
	<b>Escomptes clients 7,6%</b> /	<b>43.00</b>	
	/ Débiteur A		2'152.00
2	Débiteur B /	3'766.00	
	/ Produit marchandises 7,6%		3'500.00
	/ TVA due		266.00
	Cpte de chèques postaux /	3'653.00	
	<b>Escomptes clients 7,6%</b> /	<b>113.00</b>	
	/ Débiteur B		3'766.00
<b>Rectification de l'impôt à la fin de la période de décompte :</b>			
Total escomptes clients 7,6% : <b>Fr. 156.00</b>			
	TVA due / Escomptes clients 7,6%	11.00	11.00
(calcul de la TVA sous ch. 913)			

#### Escomptes sur paiements aux fournisseurs

		Doit	Avoir
1	Achat marchandises 7,6% /	850.00	
	Impôt préalable (marchan-		
	dises et prest. services) /	64.60	
	/ Créancier X		914.60
	Créancier X /	914.60	
	/ Banque		896.30
	<b>Escomptes fournisseurs 7,6%</b> /		<b>18.30</b>
2	Achat marchandises 7,6% /	2'800.00	
	Impôt préalable (marchan-		
	et prest. services) /	212.80	
	/ Créancier Y		3'012.80
	Créancier Y /	3'012.80	
	/ Cpte de chèques postaux		2'952.50
	<b>Escomptes fournisseurs 7,6%</b> /		<b>60.30</b>
<b>Rectification de l'impôt à la fin de la période de décompte :</b>			
Total escomptes fournisseurs 7,6% : <b>Fr. 78.60</b>			
	Escomptes fourniss. 7,6% / Impôt préalable (marchan-	5.55	5.55
	dises et prest. services)		
(calcul de la TVA sous ch. 913)			

935

**3. Commerce de biens usagés**

Lors de l'imposition de la marge dans le commerce de biens mobiliers usagés identifiables, il faut tenir compte des particularités relatives à l'enregistrement et à la comptabilisation de telles affaires.

Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent sous les ch. 290 ss, dans la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés », ainsi que dans les brochures « Taux de la dette fiscale nette » et « Véhicules automobiles ».

936

**4. Affaires conclues en compensation**

Lorsque des livraisons ou des prestations de services sont compensées avec d'autres livraisons ou prestations de services, les deux parties au contrat doivent comptabiliser la valeur intégrale de leur propre livraison ou prestation de services, ainsi que la valeur intégrale de la livraison ou de la prestation de services reçue en contrepartie.

La simple comptabilisation de la différence de valeur entre les prestations fournies réciproquement n'est pas admise, cela même si le partenaire au contrat n'est pas assujéti à la TVA ou s'il s'agit d'un particulier.

**Exemples de comptabilisation**

(d'après l'exemple de facturation sous ch. 790)

**Comptabilisation chez Robineau SA**

(comptabilisation au net)

	<u>Doit</u>	<u>Avoir</u>
Débiteur Bayard & Cie	16'140	
à vente de marchandises		15'000
à TVA due		1'140
Achat de marchandises	2'000	
Impôt préalable sur les achats de marchandises et de prestations de services	152	
à débiteur Bayard & Cie		2'152

**Comptabilisation chez Bayard & Cie**

(comptabilisation au net)

Machines	15'000	
Impôt préalable sur les investissements et autres charges d'exploitation	1'140	
à créancier Robineau SA		16'140
Créancier Robineau SA	2'152	
à recette extraordinaire		2'000
à TVA due		152



La défalcation de la valeur résiduelle figurant au bilan peut se faire conformément au ch. 895.

## 5. Comptabilisation des prestations à soi-même

Les prestations à soi-même (ch. 428 ss) seront par principe comptabilisées et la TVA due à ce titre sera créditée sur le compte « TVA due ». **937**

Si la valeur des biens ou des prestations de services prélevés pour ses propres besoins est insignifiante et qu'ainsi elle n'est pas enregistrée dans la comptabilité, le genre, le volume et la valeur d'un tel prélèvement seront déterminés de manière objective par écrit.

Si la détermination de la valeur exacte des prestations à soi-même entraîne une charge de travail excessive, l'AFC peut admettre qu'elle soit calculée par approximation. Plus d'informations à ce sujet sous ch. 951 et 960. **938**

D'après le plan comptable général PME (ch. 880), les états de faits constitutifs de prestations à soi-même sont à comptabiliser sur les comptes séparés suivants : **939**

Compte 3700 ss	Propres prestations et consommation privée
Compte 6090	Charges de locaux comme prélèvements à titre privé
Compte 6270	Charges de véhicules comme prélèvements à titre privé
Compte 6550	Charges d'administration comme prélèvements à titre privé

## 6. Comptabilisation en cas de contrats de vente par acomptes ou de contrats de leasing

**940**

Des exemples d'écritures comptables à ce sujet se trouvent dans la notice « Comptabilisation lors de contrats de vente par acomptes et de contrats de financement avec cession à un institut de financement ».

## 7. Paiements anticipés/acomptes obtenus des clients Comptabilisation

**940a**

Il y a lieu de comptabiliser l'ensemble des paiements anticipés et l'ensemble des acomptes reçus des clients, ceci sans égard au fait qu'une facture ait déjà été établie ou non. Les paiements anticipés et les acomptes seront dans un premier temps saisis sur un compte du passif « acomptes des clients ». Le transfert dans le compte de résultats (produits d'exploitation) ne sera fait qu'au moment de la fourniture de la contrepartie.<sup>172</sup>

### Décompte TVA

Indépendamment du mode de décompte adopté (d'après les contre-prestations convenues ou d'après les contre-prestations reçues), les paiements anticipés et les acomptes, obtenus sans facturation ou avant la facturation, seront toujours imposés lors de la réception du paiement (ch. 962 à 965).

940b

**8. Paiements anticipés/acomptes versés aux fournisseurs****Comptabilisation**

Il y a lieu de comptabiliser l'ensemble des paiements anticipés et l'ensemble des acomptes payés aux fournisseurs, ceci sans égard au fait qu'une facture ait déjà été établie ou non. Les paiements anticipés et les acomptes seront dans un premier temps saisis sur un compte d'actif « acomptes aux fournisseurs ». Le transfert dans le compte de résultats (charges d'exploitation), respectivement dans les immobilisations (investissements), ne sera fait qu'au moment de la fourniture de la contrepartie.

**Décompte TVA**

Indépendamment du mode de décompte adopté (d'après les contre-prestations convenues ou d'après les contre-prestations reçues), la déduction de l'impôt préalable n'est possible, pour les paiements anticipés et les acomptes, que lors de la réception d'une facture qui répond aux exigences figurant sous les ch. 759 à 764.

**VII. Assujettissement à la TVA et obligation de remettre les décomptes des sociétés simples telles que communautés de travail, consortiums, etc.**

941

Les sociétés simples au sens de l'article 530 CO (v. ch. 6) qui agissent vis-à-vis de l'extérieur et fournissent des prestations sous une raison sociale commune sont, indépendamment de leur structure juridique, assujetties à la TVA si les conditions d'assujettissement ayant trait au volume et au genre de chiffres d'affaires sont remplies (brochure « Assujettissement à la TVA »). L'assujettissement de ces sociétés simples demeure quand bien même l'un ou l'autre des associés serait, ou ne serait pas, déjà inscrit en tant qu'assujetti. Si les conditions d'assujettissement sont remplies, la société simple s'annoncera spontanément dans les 30 jours auprès de l'AFC en tant qu'assujettie à la TVA.

942

Si une société simple fait exécuter par l'un de ses associés des travaux commandés par le maître de l'ouvrage, on sera alors en présence de livraisons imposables non seulement entre l'associé et la société simple, mais également entre la société simple et le maître de l'ouvrage.

La participation au bénéfice versée par la société simple aux associés ne constitue pas, chez les destinataires, du chiffre d'affaires imposable. Pareilles participations au bénéfice n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable.

**VIII. Conservation des livres comptables et des pièces justificatives**

943

Les livres comptables et les pièces justificatives (p. ex. correspondances, commandes, factures des fournisseurs, copies des factures clients, contrats de vente, justificatifs des paiements, bandes de caisses enregistreuses, décisions de taxation à l'importation et à l'exportation de l'AFD, livres auxiliaires, ainsi que pièces justificatives internes telles que rapports de travail, fiches d'atelier, bons de sortie de matériel, récapitulatifs pour les décomptes TVA) seront classés par exercice compta-

ble en bon ordre, de manière complète et systématique. Ils seront en outre conservés sur le territoire suisse pendant **dix ans**.

Les documents commerciaux en relation avec des biens immobiliers seront conservés pendant **20 ans**. En font partie tous les documents tels que, par exemple, les comptes, les factures des fournisseurs, les journaux pour l'impôt préalable et les calculs en relation avec les changements d'affectation. **944**

Si, à l'expiration de ce délai de conservation, la prescription de la dette fiscale n'est pas encore intervenue, l'obligation de conserver les documents en cause demeure aussi longtemps que la prescription n'a pas été atteinte. **945**

**Le compte d'exploitation et le bilan seront conservés, par écrit et signés, en originaux.** **946**

Les autres livres commerciaux, les documents comptables ainsi que la correspondance commerciale peuvent également être conservés électroniquement ou de façon analogue, pour autant qu'ils puissent être lus en tout temps. **947**

Il est admis de scanner et de conserver électroniquement les documents douaniers (décisions de taxation à l'importation et à l'exportation de l'AFD) ; les documents originaux émis par l'AFD peuvent dans ce cas être détruits.<sup>173</sup>

A cet effet, des précautions de nature technique et organisationnelle seront prises pour garantir la sécurité et l'inviolabilité des supports de données pendant toute la durée du délai de conservation, ceci même en cas de changement de système informatique, des programmes ou des supports de données. En outre, les supports de données et les données elles-mêmes seront protégés contre les risques d'endommagement ou de perte.

Les enregistrements devront être disponibles en tout temps et lisibles sans complications. L'examen de ces enregistrements ne devra pas être plus difficile, ni exiger plus de temps que l'examen des documents. Les ressources et le personnel nécessaires seront mis gratuitement à la disposition des personnes chargées du contrôle. Celles-ci pourront en outre demander la production de certains documents sous une forme directement lisible (sur papier).

Il y a lieu, par ailleurs, de tenir compte des autres dispositions de l'ordonnance du 24 avril 2002 concernant la tenue et la conservation des livres de comptes (Olico ; RS 221.431).<sup>174</sup>

Concernant les données transmises et conservées électroniquement, voir les ch. 812 ss.

173 Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

174 Auparavant : ordonnance du 2 juin 1976 concernant l'enregistrement des documents à conserver

**948** Les documents et les pièces justificatives, dont la multiplication à volonté par simple copie pourrait occasionner des confusions ou des abus, seront conservés en originaux.

**IX. Décompte TVA simplifié pour les assujettis réalisant un chiffre d'affaires annuel jusqu'à 3 millions de francs et dont la dette fiscale ne dépasse pas 60'000 francs par an**

**949** Des taux de la dette fiscale nette, répartis par branche d'activité, ont été déterminés pour faciliter l'établissement des décomptes TVA des assujettis qui réalisent un chiffre d'affaires annuel jusqu'à 3 millions de francs et dont la dette fiscale ne dépasse pas 60'000 francs par an (c.-à-d. dette fiscale résultant de la multiplication du chiffre d'affaires par le taux de la dette fiscale nette correspondant).

Ces taux de la dette fiscale nette ont été calculés en tenant compte d'une charge d'impôt préalable moyenne. Les assujettis qui font usage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette transféreront la TVA ouvertement ou implicitement à leurs clients aux taux légaux. Par contre, la TVA due à l'AFC sur leurs chiffres d'affaires sera calculée au moyen du taux de la dette fiscale nette qui leur a été octroyé. De cette façon, le calcul de l'impôt préalable déductible à valoir sur les factures des fournisseurs de prestations est évité.

En cas d'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette, les décomptes TVA ne seront établis que semestriellement. Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

L'établissement des décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette nécessite une autorisation de l'AFC, laquelle sera demandée par écrit. Cette méthode de décompte sera appliquée durant cinq ans au moins. Si l'assujetti renonce à son application, il ne pourra y adhérer de nouveau qu'après cinq ans au plus tôt. Les assujettis qui appliquent les taux de la dette fiscale nette ne peuvent pas opter simultanément pour l'imposition d'opérations exclues du champ de l'impôt (ch. 693 ss et 707 ss).

**950** Les collectivités publiques et les domaines qui leur sont apparentés (organisations d'aide sociale, écoles, hôpitaux, associations, etc.) ont la possibilité d'établir leurs décomptes TVA (trimestriellement) au moyen de taux forfaitaires. L'application des taux forfaitaires n'est liée ni à une limite de chiffre d'affaires, ni à un montant maximum de dette fiscale.

Pour de telles institutions, la méthode des taux de la dette fiscale nette ne saurait être appliquée en lieu et place de la méthode des taux forfaitaires.

Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la brochure « Collectivités publiques ».

## **X. Simplifications concernant la tenue de la comptabilité et le calcul de la TVA**

Si le calcul de la TVA ou l'enregistrement exact de certains faits générateurs d'impôt causent une charge de travail excessive à l'assujéti, l'AFC peut admettre qu'il calcule la TVA par approximation ou à l'aide de forfaits. Cela vaut par exemple pour la répartition par taux d'impôt, pour les prestations à soi-même et pour certains montants d'impôt préalable, à la condition toutefois que les créances fiscales de l'AFC soient couvertes.

951

### **Exemples de calculs par approximation ou à l'aide de réglementations forfaitaires**

#### **1. Répartition des ventes au comptant lorsque seule une partie insignifiante du total des recettes au comptant est soumise à un autre taux d'impôt**

952

La répartition en fonction des taux d'impôt (taux réduit et taux normal) des ventes au comptant peut se faire de manière simplifiée si seule une partie insignifiante des recettes, imputable à quelques articles, est soumise à l'un de ces deux taux d'impôt. La partie insignifiante du chiffre d'affaires imputable à l'autre taux d'impôt sera déterminée trimestriellement sur la base des achats de telles marchandises, en tenant compte toutefois des marges bénéficiaires qui leur sont applicables.

#### **Exemples**

- *Le propriétaire d'une station-service vend, en plus de l'essence et des lubrifiants (taux normal), des journaux et des revues (taux réduit).*
- *Un commerçant de lait vend différents produits tirés du lait (taux réduit) ainsi que, pour une part infime de son chiffre d'affaires, des boissons alcoolisées telles que du vin pour la fondue (taux normal).*

Les chiffres d'affaires provenant, dans ces exemples, de la vente de journaux et de revues, ainsi que de boissons alcooliques, peuvent être déterminés sur la base des achats en tenant compte des marges appliquées lors de la vente.

Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la brochure « Commerce de détail ».

#### **2. Répartition des escomptes sur les différents taux d'impôt**

##### **a. Impôt sur le chiffre d'affaires**

953

Quiconque établit ses décomptes TVA d'après les contre-prestations convenues et accorde les mêmes conditions de paiement pour l'ensemble de ses ventes à crédit, peut répartir le total des escomptes effectivement accordés proportionnellement aux différentes catégories de prestations qui composent le chiffre d'affaires total.

### **b. Impôt préalable**

**954** Pour le calcul de l'impôt préalable déductible, les escomptes déduits sur les factures des fournisseurs de prestations seront, en règle générale, répartis exactement d'après les taux d'impôt. Si cette répartition entraîne une charge de travail excessive, il est possible de soumettre à l'AFC une proposition relative à la détermination par approximation de ces déductions.

**955** Si, lors de la répartition des escomptes au sens des ch. 953 et 954, des montants sont libellés en monnaie étrangère, la conversion en francs suisses se fera par le biais du cours mensuel moyen de la période concernée.

### **3. Imposition des frais accessoires (ports / frêt / emballages / suppléments pour petites quantités) en cas de facturation de prestations imposables à différents taux d'impôt**

**956** Si la répartition des frais accessoires conformément à la valeur proportionnelle des biens livrés (ch. 781 et 782) entraîne une charge de travail disproportionnée, il est possible de procéder selon l'une des deux méthodes ci-après :

- 957**
- les frais accessoires sont totalement imposés au taux normal. Cette méthode est recommandée lorsque les livraisons sont destinées principalement ou exclusivement à des acquéreurs habilités à déduire l'impôt préalable ;
- 958**
- les frais accessoires sont imposés au taux d'impôt dont l'application est prédominante dans la facture.

### **4. Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel**

Pour les états de faits suivants, la TVA due peut être calculée de manière simplifiée :

- les parts privées aux frais d'automobile ;
- les prélèvements de biens provenant de la propre exploitation et les prestations de restauration à la table familiale de l'employeur (y compris la subsistance du personnel) ;
- les parts privées aux frais de chauffage, d'éclairage, de nettoyage, de téléphone, etc.

Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».

### **5. Pour d'autres simplifications ou calculs par approximation, l'accord de l'AFC est à chaque fois nécessaire**

**960** Les demandes y relatives, motivées et présentant une proposition de la simplification souhaitée, seront adressées par écrit à l'AFC.

## **XI. Obligation de fournir des renseignements, de présenter les pièces justificatives et de faciliter les contrôles fiscaux**

**961**

La TVA est perçue selon le principe de l'auto-taxation, ce qui signifie que l'assujetti, en plus de l'obligation qu'il a de remettre ses décomptes TVA, est seul responsable de l'entière et correcte imposition de ses chiffres d'affaires.

Sur demande, l'assujetti est tenu de renseigner gratuitement et en conscience l'AFC sur tous les faits ayant de l'importance pour la constatation de l'assujettissement, le calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires et la détermination de l'impôt préalable déductible. L'assujetti a également l'obligation de produire ou d'envoyer les preuves et les pièces justificatives nécessaires, ainsi que de faciliter les contrôles fiscaux. Lors de tels contrôles, tous les livres commerciaux et les documents sur lesquels se fondent les états de faits générateurs de livraisons de biens, de prestations de services, de prestations à soi-même ou au moyen desquels les montants d'impôt préalable peuvent être constatés, devront être présentés. Il s'agit en particulier

- du grand-livre ou des comptes du grand-livre ;
- des livres de base ;
- de la comptabilité analytique d'exploitation ;
- des comptes de résultats (comptes de pertes et profits) ;
- des bilans ;
- des rapports des organes de révision et des rapports annuels (pour les personnes morales) ;
- des inventaires ;

ainsi que les livres auxiliaires et tous les autres documents et pièces justificatives qui servent à justifier l'intégralité et la régularité de la tenue des livres.

Le secret professionnel protégé par la loi demeure réservé (ch. 961b).

### **Obligation de tiers à fournir des renseignements**

**961a**

L'AFC est en outre autorisée à demander, à titre gratuit, aux tiers qui y sont astreints, toutes les informations mentionnées sous ch. 961. Les tiers astreints à fournir des renseignements sont les personnes, établissements, sociétés et collectivités de personnes

- pouvant entrer en ligne de compte en qualité d'assujettis ;
- responsables du paiement de la TVA en complément ou à la place de l'assujetti ;
- ayant reçu ou effectué des livraisons de biens ou des prestations de services.

Sont également astreintes à fournir des renseignements toutes les personnes qui ont une participation importante dans une société soumise à l'imposition de groupe. Le secret professionnel protégé par la loi demeure ici également réservé.

**961b****Obligation de renseigner des détenteurs d'un secret professionnel**

Les détenteurs/trices d'un secret professionnel sont également astreint(e)s à fournir des renseignements au sens des ch. 961 et 961a, mais ils (elles) peuvent cacher les noms des clients et leur adresse (p. ex. la rue) ou les remplacer par des codes. Le lieu du domicile devra par contre rester lisible.

En vertu de l'article 321 du Code pénal suisse (CP), entrent en considération en qualité de détenteurs/trices possibles d'un secret professionnel (énumération **exhaustive**), les ecclésiastiques, les avocats, les défenseurs en justice, les notaires, les contrôleurs astreints au secret professionnel selon le code des obligations, les médecins, les dentistes, les pharmaciens, les sages-femmes, ainsi que leurs auxiliaires.

En outre, le secret professionnel se limite aux prestations spécifiques des détenteurs/trices potentiel(le)s d'un secret professionnel, c'est-à-dire aux prestations qu'ils (elles) fournissent dans le cadre du mandat qui leur a été confié, respectivement aux prestations dont ils (elles) ont eu connaissance dans l'exercice de leur mandat. Tel que cela ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral, la gestion de fortune et le placement de fonds ne sont, en règle générale, pas des prestations spécifiques des avocats ou des notaires, du moins lorsqu'elles ne sont pas fournies en relation avec une liquidation ou un partage successoral.

Des informations complémentaires au sujet du secret professionnel des avocats et des notaires se trouvent dans la brochure « Avocats et notaires ».

Les banques et les autres établissements financiers se référeront aux instructions données à ce sujet dans la brochure « Finance ».

**961c****Autres conséquences induites par le système d'auto-taxation de la TVA<sup>175</sup>**

A toutes fins utiles, il est expressément fait mention ici de l'obligation de s'annoncer en tant que contribuable TVA (déclaration d'assujettissement), respectivement de retirer cette déclaration si l'assujettissement prend fin (ch. 16), ainsi que de l'obligation de tenir une comptabilité (ch. 881 ss).

**XII. Modes de décompte****1. Décompte TVA d'après les contre-prestations convenues****962****a. TVA sur le chiffre d'affaires**

En principe, la TVA due sur le chiffre d'affaires sera acquittée sur la base des **contre-prestations convenues**. Il y a donc lieu de déclarer les contre-prestations provenant de livraisons de biens et de prestations de services dans la période de décompte au cours de laquelle elles ont été facturées au client. La facturation sera faite dans les trois mois qui suivent l'exécution de la livraison de biens ou de la prestation de services. Les factures partielles et les demandes d'acomptes qui leur sont assimilées (p. ex. dans

<sup>175</sup> Précision de la pratique



l'industrie du bâtiment) seront déclarées dans la période fiscale durant laquelle elles ont été établies. En cas de paiement anticipé et de livraison de biens ou de prestation de services non facturés ou facturés tardivement, la TVA sera acquittée dans la période de décompte au cours de laquelle le paiement a été réceptionné, respectivement au cours de laquelle la contre-prestation a été compensée avec une créance de l'acquéreur (ch. 206 ss).

En cas de cession de créances à une banque ou à un institut de financement, voir les ch. 267 ss.

### b. Impôt préalable

L'impôt préalable peut déjà être déduit dans le décompte TVA de la période de décompte au cours de laquelle l'assujetti a reçu la facture (ch. 834 et 836 ss). L'assujetti a le choix toutefois de ne procéder à la mise en compte de l'impôt préalable qu'au moment où il a payé la facture. Lorsque la comptabilité est tenue sur la base des mouvements financiers, cette manière de faire a l'avantage en général d'être plus simple.

963

## 2. Décompte TVA d'après les contre-prestations reçues

### a. TVA sur le chiffre d'affaires

Si, dans le grand-livre, les transactions commerciales sont comptabilisées selon les mouvements financiers (trafic des paiements), l'AFC peut, sur demande, autoriser l'établissement des décomptes TVA d'après les contre-prestations reçues.

964

Le passage à ce mode de décompte implique que celui-ci, au vu du procédé appliqué en comptabilité, soit **plus simple** pour l'assujetti. Partant, le genre de comptabilité appliqué par le requérant est déterminant en la matière. Il est évident en effet, dès lors que la saisie des transactions commerciales en comptabilité et le décompte TVA correspondant se font de manière « synchrone » (c.-à-d. que la tenue de la comptabilité et l'établissement du décompte TVA ont lieu, l'une comme l'autre, soit selon les factures, soit selon les mouvements financiers), que seule une charge de travail minimale, respectivement une perte de temps insignifiante, résulteront de l'établissement du décompte de TVA lui-même et du contrôle de sa concordance avec la comptabilité.

Par conséquent, tous les assujettis qui désirent obtenir l'autorisation d'arrêter les décomptes TVA d'après les contre-prestations reçues **doivent** tenir leurs livres selon les mouvements financiers. Ainsi, un assujetti qui tient également une comptabilité débiteurs ou une liste des postes débiteurs ouverts au moyen de l'informatique, lui permettant de transférer automatiquement les mouvements financiers dans le grand-livre, devra établir ses décomptes TVA d'après les contre-prestations **convenues** (ch. 962).<sup>176</sup>

Si le décompte TVA est établi d'après les contre-prestations reçues, celui-ci englobera toutes les contre-prestations reçues – durant la période de décompte considérée – pour des livraisons de biens et des prestations de services, y compris les acomptes et les paiements anticipés ainsi que les montants soldés par compensation de créances, échanges, biens reçus en paiement, etc. (ch. 206 ss), ceci sans égard à la date ou à la période de la livraison du bien ou de la prestation de services.

En cas de cession de créances à une banque ou à un institut de financement, voir les ch. 267 ss.

### b. Impôt préalable

Lorsque les décomptes TVA sont établis d'après les contre-prestations reçues, l'impôt préalable ne peut être déduit que dans le décompte TVA ayant trait à la période fiscale au cours de laquelle le paiement de la facture a été effectué (ch. 835 ss).

## 3. Décompte TVA et comptabilisation

966

Indépendamment du mode de décompte adopté, l'assujetti devrait, dans son propre intérêt, être en mesure de ressortir directement de sa comptabilité les chiffres d'affaires et les montants d'impôt préalable à déclarer dans le décompte TVA. Cette façon de procéder garantit dans une large mesure l'établissement d'un décompte exact et complet de la TVA. En outre, afin que les décomptes TVA puissent être remis dans les délais légaux, il est nécessaire que la comptabilité soit tenue à jour en permanence.

967

Si la comptabilité ne permet pas d'enregistrer directement les chiffres d'affaires et les montants d'impôt préalable à déclarer, il convient de tenir des facturiers ou des registres prévus à cet effet.

Le détail des chiffres d'affaires et des montants d'impôt préalable déclarés doit pouvoir être documenté en tout temps. Cela implique par exemple l'impression d'une liste des enregistrements de base effectués au moyen de l'informatique, laquelle correspondra aux montants déclarés dans le décompte TVA. On évitera ainsi, lorsqu'il s'agira par exemple de ressortir les transactions commerciales enregistrées dans une période de décompte inexacte, que le contrôle de la concordance des décomptes TVA avec la comptabilité soit rendu difficile, voire impossible à effectuer.

968

### Contrôle de la concordance des chiffres d'affaires <sup>177</sup>

On vérifiera périodiquement (au moins une fois par exercice commercial) la concordance des chiffres d'affaires déclarés avec les chiffres qui ressortent de la comptabilité. **A la date de clôture de l'exercice, il s'agit donc de procéder au contrôle de la concordance des chiffres d'affaires de l'année**

**commerciale écoulée.** Cette vérification sera consignée dans une pièce justificative qui sera conservée, à des fins de contrôle, avec les documents ayant servis à l'établissement des décomptes TVA. Les éventuelles différences qui auront été constatées entre les chiffres qui ressortent de la comptabilité et les chiffres d'affaires déclarés dans les décomptes TVA, qu'elles soient au profit ou à la charge de l'assujetti, seront corrigées dans le prochain décompte TVA ou au moyen d'un décompte rectificatif séparé (ch. 976). Si le montant calculé lors du contrôle de la concordance peut être prouvé de manière irréfutable et détaillée par le biais de documents appropriés (pièces justificatives, documents comptables, décisions de taxation de l'AFD, etc.), un avis de crédit pourra en être la conséquence.

Pour le contrôle de la concordance des chiffres d'affaires, il convient de toujours se référer aux chiffres d'affaires tels qu'ils ressortent de la **comptabilité générale (compte de résultats)** et non pas aux chiffres émanant des récapitulatifs accessoires du programme comptable telles que le journal de TVA ou le résumé TVA.

En l'occurrence, les différences constatées seront répertoriées séparément par genre de chiffre d'affaires, c'est-à-dire pour les chiffres d'affaires exonérés d'impôt (exportations, prestations de services fournies à l'étranger), pour les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt et, en ce qui concerne les chiffres d'affaires imposables, d'après les différents taux d'impôt.

Lors du contrôle de la concordance des chiffres d'affaires, il est en outre recommandé de toujours se baser sur des **chiffres d'affaires au brut (TVA incluse)**. En cas de **comptabilisation au net**, les chiffres d'affaires (selon la comptabilité), plus la TVA comptabilisée, seront comparés avec les chiffres d'affaires déclarés (sans TVA), plus la TVA déclarée. En cas de **comptabilisation au brut**, les chiffres d'affaires comptabilisés (avant le transfert de la TVA sur le compte « TVA due ») seront comparés avec les chiffres d'affaires (TVA incluse) déclarés.

Les comptes relatifs aux **produits d'exploitation** ainsi que les **produits extraordinaires et hors exploitation** seront en outre examinés par rapport aux écritures qui ne sont pas pertinentes du point de vue de la TVA (p. ex. constitution/dissolution de du croire, dommages-intérêts obtenus des assurances). Pareilles écritures seront éliminées de manière correspondante dans le cadre du contrôle de la concordance des chiffres d'affaires.

D'une manière générale, selon le principe de la comptabilité tenue sur la base des montants bruts (ch. 895), il ne devrait y avoir, dans les **comptes de charges**, aucun chiffre d'affaires pertinent pour la TVA. Si tel n'est pas le cas, ces chiffres d'affaires comptabilisés en tant que diminution de charges seront également pris en considération lors du contrôle de la concordance des chiffres d'affaires.

Enfin, on vérifiera que toutes les ventes de biens d'investissement utilisés dans l'entreprise (ventes d'immobilisations) soient également comprises dans le contrôle de la concordance des chiffres d'affaires.

**L'application de cette procédure permettra de prendre en considération, dans le contrôle de la concordance des chiffres d'affaires, toutes les transactions commerciales qui sont pertinentes du point de vue de la TVA – indépendamment du groupe de comptes dans lequel elles ont été comptabilisées.**

**Exemples (contrôle de la concordance des chiffres d'affaires)**

**Exemple 1 : contrôle de la concordance des chiffres d'affaires pour l'exercice allant du 1er janvier au 31 décembre 2007.** Décompte TVA d'après les **contre-prestations reçues** / comptabilisation au net. Que des chiffres d'affaires imposables au taux normal.

968a

<b>A CHIFFRE D'AFFAIRES SELON COMPTABILITE</b>	Taux normal Fr.
Produits Production	725'000
Produits Commerce	1'652'000
<b>Produits d'exploitation selon compte de résultats (sans TVA)</b>	<b>2'377'000</b>
+ débiteurs au début de l'exercice (sans TVA)	88'000
./. débiteurs à la fin de l'exercice (sans TVA)	-102'000
+ travaux en cours au début de l'exercice	11'000
./. travaux en cours à la fin de l'exercice	-16'000
<b>Produits d'exploitation selon délimitation temporelle = paiements reçus</b>	<b>2'358'000</b>
Contre-prestation pour utilisation véhicule par le personnel	14'000
<b>Total du chiffre d'affaires pertinent (sans TVA)</b>	<b>2'372'000</b>
TVA due comptabilisée	181'336
./. correction écriture de clôture (TVA sur augmentation postes débiteurs)	- 1'064
	180'272
<b>Total du chiffre d'affaires selon comptabilité (TVA incl.)</b>	<b>2'552'272</b>
<b>B DECLARATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES DANS LES DECOMPTEs TVA</b>	Imposable au taux normal chif. 010+070 Fr.
1 <sup>er</sup> trimestre 2007 Chiffre d'affaires déclaré (sans TVA)	498'000
2 <sup>e</sup> trimestre 2007 "	658'000
3 <sup>e</sup> trimestre 2007 "	701'000
4 <sup>e</sup> trimestre 2007 "	501'000
<b>Total du chiffre d'affaires déclaré (sans TVA)</b>	<b>2'358'000</b>
TVA due déclarée	179'208
<b>Total du chiffre d'affaires déclaré (TVA incluse)</b>	<b>2'537'208</b>
<b>C DIFFERENCE DE CHIFFRE D'AFFAIRES : total A ./ total B</b>	Imposable au taux normal chif. 010+070 Fr.
<b>A déclarer ultérieurement dans le décompte TVA (= 1<sup>er</sup> trimestre 2008, TVA incluse)</b>	<b>15'064</b>

968b

**Exemple 2 : contrôle de la concordance des chiffres d'affaires pour l'exercice allant du 1er janvier au 31 décembre 2007.** Décompte TVA d'après les **contre-prestations convenues / comptabilisation au brut.**

*Chiffres d'affaires imposables tant au taux réduit qu'au taux normal.*

<b>A CHIFFRE D'AFFAIRES SELON COMPTABILITE</b>		imposable	imposable	<b>TOTAL</b>
		taux normal	taux réduit	
		Fr.	Fr.	Fr.
	Produits Commerce (taux normal)	3'598'000		3'598'000
	Produits Commerce (taux réduit)		2'361'000	2'361'000
	Produits Prestations de services	158'000		158'000
<b>Produits d'exploitation selon cpte de résultats (avant contre-écriture pour la TVA)</b>		<b>3'756'000</b>	<b>2'361'000</b>	<b>6'117'000</b>
	Contre-prest. pr utilisation véhicule par personnel	25'000		25'000
	Produits des ventes de matériel d'exploitation	32'000		32'000
<b>Total du chiffre d'affaires selon comptabilité (TVA incluse)</b>		<b>3'813'000</b>	<b>2'361'000</b>	<b>6'174'000</b>
<b>B DECLARATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES DANS LES DECOMPTE TVA</b>		imposable	imposable	<b>TOTAL</b>
		taux normal	taux réduit	
		chif. 070	chif. 071	<b>chif. 010</b>
		Fr.	Fr.	Fr.
<b>1<sup>er</sup> trim. 2007</b>	Chiffre d'affaires déclaré (TVA incl.)	998'000	770'000	1'768'000
<b>2<sup>e</sup> trim. 2007</b>	"	1'001'000	570'000	1'571'000
<b>3<sup>e</sup> trim. 2007</b>	"	889'000	450'000	1'339'000
<b>4<sup>e</sup> trim. 2007</b>	"	857'000	564'000	1'421'000
<b>Total du chiffre d'affaires déclaré (TVA incluse)</b>		<b>3'745'000</b>	<b>2'354'000</b>	<b>6'099'000</b>
<b>C DIFFERENCE DE CHIFFRE D'AFFAIRES : total A ./ total B</b>		Imposable	Imposable	<b>TOTAL</b>
		taux normal	taux réduit	
		chif. 070	chif. 071	<b>chif. 010</b>
		Fr.	Fr.	Fr.
<b>A déclarer ultérieurement dans le décompte TVA (= 1<sup>er</sup> trimestre 2008, TVA incluse)</b>		<b>68'000</b>	<b>7'000</b>	<b>75'000</b>

**Exemple 3 : contrôle de la concordance des chiffres d'affaires pour l'exercice allant du 1<sup>er</sup> octobre 2006 au 30 septembre 2007.** Décompte TVA d'après les **contre-prestations convenues / comptabilisation au net**. Chiffres d'affaires au taux normal, exonérés de TVA (exportations) et exclus du champ de l'impôt.

A CHIFFRE D'AFFAIRES SELON COMPTABILITE	imposable	exonéré	exclu	TOTAL
	taux normal	(exportations)		
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Produits Production	570'000	232'000		802'000
Produits Commerce	1'163'000	465'000		1'628'000
Produits Conseils	161'000			161'000
Produits Formation (sans imposition par option)			165'000	165'000
<b>Prod. d'exploitation selon compte de résultats (sans TVA)</b>	<b>1'894'000</b>	<b>697'000</b>	<b>165'000</b>	<b>2'756'000</b>
+ travaux en cours au début de l'exercice	27'000	8'000		35'000
./. travaux en cours à la fin de l'exercice	-10'000	-13'000		-23'000
<b>Produits d'exploitation selon délimitation temporelle</b>	<b>1'911'000</b>	<b>692'000</b>	<b>165'000</b>	<b>2'768'000</b>
Prod. loc. immeuble (imposés par option en partie)	109'000		71'000	180'000
Produit des intérêts			123'000	123'000
Produits location de services	56'000			56'000
Contre-prest. pr utilisation véhicule par personnel	20'000			20'000
Frais généraux refacturés	8'000			8'000
Prod. vente mat. d'exploitation utilisé pr production	12'000			12'000
Prod. vente mat. d'exploitation utilisé pr formation			2'000	2'000
<b>Total du chiffre d'affaires pertinent (sans TVA)</b>	<b>2'116'000</b>	<b>692'000</b>	<b>361'000</b>	<b>3'169'000</b>
TVA due comptabilisée	160'816			160'816
<b>Total du chiffre d'affaires selon comptabilité (TVA incluse)</b>	<b>2'276'816</b>	<b>692'000</b>	<b>361'000</b>	<b>3'329'816</b>
<b>B DECLARATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES DANS LES DECOMPTE TVA</b>	imposable	exonéré	exclu	TOTAL
	taux normal	exportations		
	chif. 070	chif. 040	chif. 043	chif. 010
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
<b>4<sup>e</sup> trim. 2006</b> Chif. d'affaires déclaré (sans TVA)	586'000	116'000	82'000	784'000
<b>1<sup>er</sup> trim. 2007</b> "	475'000	235'000	101'000	811'000
<b>2<sup>e</sup> trim. 2007</b> "	532'000	204'000	79'000	815'000
<b>3<sup>e</sup> trim. 2007</b> "	452'000	154'000	99'000	705'000
<b>Total du chiffre d'affaires déclaré (sans TVA)</b>	<b>2'045'000</b>	<b>709'000</b>	<b>361'000</b>	<b>3'115'000</b>
TVA due déclarée	155'420			155'420
<b>Total du chiffre d'affaires déclaré (TVA incluse)</b>	<b>2'200'420</b>	<b>709'000</b>	<b>361'000</b>	<b>3'270'420</b>
<b>C DIFFERENCE DE CHIFFRE D'AFFAIRES : total A ./. total B</b>	imposable	exonéré	exclu	TOTAL
	taux normal	exportations		
	chif. 070	chif. 040	chif. 043	chif. 010
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
<b>A déclarer ultérieurement dans le décompte TVA (= 4<sup>e</sup> trimestre 2007, TVA incluse)</b>	<b>76'396</b>	<b>-17'000</b>	<b>0</b>	<b>59'396</b>

968d

**Exemple 4 : contrôle de la concordance des chiffres d'affaires pour l'exercice allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2007.** Décompte TVA établi au moyen des taux de la dette fiscale nette (TDFN) et d'après les **contre-prestations reçues**. Que des chiffres d'affaires imposables, deux TDFN.

A CHIFFRE D'AFFAIRES SELON COMPTABILITE	TDFN 1	TDFN 2	TOTAL
	Fr.	Fr.	Fr.
Produits Production	586'500		586'500
Produits Commerce		343'000	343'000
<b>Produits d'exploitation selon compte de résultats (TVA incluse)</b>	<b>586'500</b>	<b>343'000</b>	<b>929'500</b>
+ Débiteurs au début de l'exercice	31'000	8'000	39'000
./. Débiteurs à la fin de l'exercice	-13'000	-15'000	-28'000
+ travaux en cours au début de l'exercice	10'000		10'000
./. travaux en cours à la fin de l'exercice	-12'000		-12'000
<b>Produits d'exploitation selon délimitation temporelle = paiements reçus</b>	<b>602'500</b>	<b>336'000</b>	<b>938'500</b>
Frais généraux refacturés	3'500		3'500
Produits vente de matériel d'exploitation	6'000		6'000
<b>Total du chiffre d'affaires selon comptabilité (TVA incluse)</b>	<b>612'000</b>	<b>336'000</b>	<b>948'000</b>
<b>B CHIFFRE D'AFFAIRES DECLARE DANS LES DECOMPTES TVA</b>	TDFN 1 chif. 072	TDFN 2 chif. 073	<b>TOTAL</b> chif. 010
	Fr.	Fr.	Fr.
1 <sup>er</sup> semestre 2007 Chif. d'affaires déclaré (TVA incl.)	288'100	191'000	479'100
2 <sup>e</sup> semestre 2007 "	313'300	141'100	454'400
<b>Total du chiffre d'affaires déclaré (TVA incluse)</b>	<b>601'400</b>	<b>332'100</b>	<b>933'500</b>
<b>C DIFFERENCE DE CHIFFRE D'AFFAIRES : total A ./. total B</b>	TDFN 1 chif. 072	TDFN 2 chif. 073	<b>TOTAL</b> chif. 010
	Fr.	Fr.	Fr.
<b>A déclarer ultérieurement dans le décompte TVA (= 1<sup>er</sup> semestre 2008, TVA incluse)</b>	<b>10'600</b>	<b>3'900</b>	<b>14'500</b>



**Exemple 5 : contrôle de la concordance des chiffres d'affaires pour l'exercice allant du 1er septembre 2006 au 31 août 2007.** Décompte TVA d'après les *contre-prestations convenues* / comptabilisation au net. Que des chiffres d'affaires imposables au taux normal.

<b>A CHIFFRE D'AFFAIRES SELON COMPTABILITE</b>	imposable taux normal
	Fr.
Produits Production	3'148'000
Produits Commerce	2'103'000
<b>Produits d'exploitation selon compte de résultats (sans TVA)</b>	<b>5'251'000</b>
Contre-prestation pour utilisation véhicule par le personnel	30'000
Frais généraux refacturés	12'000
<b>Total du chiffre d'affaires pertinent de l'exercice (sans TVA)</b>	<b>5'293'000</b>
+ produits d'exploitation pour juillet et août 2006	805'000
./. produits d'exploitation pour juillet et août 2007	-847'000
+ utilisation véhicule par le personnel pour juillet et août 2006	25'000
./. utilisation véhicule par le personnel pour juillet et août 2007	-30'000
+ frais généraux refacturés pour juillet et août 2006	3'000
./. frais généraux refacturés pour juillet et août 2007	-1'000
<b>Total du chiffre d'affaires de juillet 2006 à juin 2007 (sans TVA)</b>	<b>5'248'000</b>
(pour les périodes de décompte TVA correspondantes)	
TVA due (comptabilisée) pour l'exercice	402'268
+ TVA due (comptabilisée) pour juillet et août 2006	63'308
./. TVA due (comptabilisée) pour juillet et août 2007	-66'728
TVA due (comptabilisée) de juillet 2006 à août 2007	398'848
<b>Total du chiffre d'affaires selon comptabilité pour juillet 2006 à juin 2007, TVA incluse</b>	<b>5'646'848</b>
(pour les périodes de décompte TVA correspondantes)	
<b>B DECLARATION DU CHIFFRE D'AFFAIRES DANS LES DECOMPTEs TVA</b>	imposable taux normal chif. 070
	Fr.
<b>3<sup>e</sup> trimestre 2006</b> Chiffre d'affaires déclaré (sans TVA)	1'251'896
<b>4<sup>e</sup> trimestre 2006</b> "	1'508'000
<b>1<sup>er</sup> trimestre 2007</b> "	1'131'000
<b>2<sup>e</sup> trimestre 2007</b> "	1'319'000
<b>Total du chiffre d'affaires déclaré (sans TVA)</b>	<b>5'209'896</b>
TVA due déclarée	395'952
<b>Total du chiffre d'affaires déclaré (TVA incluse)</b>	<b>5'605'848</b>
<b>C DIFFERENCE DE CHIFFRE D'AFFAIRES : total A ./. total B</b>	imposable taux normal chif.
<b>A déclarer ultérieurement dans le décompte TVA</b>	010+070
	Fr.
<b>(= 3<sup>e</sup> trimestre 2007, TVA incluse)</b>	<b>41'000</b>

969

### Contrôle de la concordance de l'impôt préalable<sup>178</sup>

On vérifiera périodiquement (au moins une fois par exercice commerciale) la concordance des montants d'impôt préalable déclarés avec les chiffres qui ressortent de la comptabilité. **A la date de clôture de l'exercice, il s'agit de procéder au contrôle de la concordance de l'impôt préalable de l'année commerciale écoulée.** Cette vérification sera consignée dans une pièce justificative qui sera conservée, à des fins de contrôle, avec les documents ayant servi à l'établissement des décomptes TVA. Les éventuelles différences qui auront été constatées entre les montants d'impôt préalable déclarés dans les décomptes TVA et ceux qui ressortent de la comptabilité seront corrigées dans le prochain décompte TVA ou annoncées à l'AFC par le biais d'un décompte rectificatif (ch. 976).

Pour le contrôle de la concordance de l'impôt préalable, il convient toujours de se référer aux comptes d'impôt préalable de la **comptabilité financière** et non pas aux chiffres émanant de récapitulatifs accessoires du programme comptable telles que le journal de TVA ou le résumé TVA.

Si les montants d'impôt préalable comptabilisés et déclarés peuvent être ressortis aisément et de manière fiable des comptes d'impôt préalable, l'établissement d'un document (séparé) relatif au contrôle de la concordance de l'impôt préalable n'est pas nécessaire. En pareil cas, il suffit de joindre aux pièces justificatives une copie des comptes d'impôt préalable.

Lorsque la méthode de **comptabilisation au brut** est appliquée en partie ou complètement et qu'il n'est ainsi pas possible de déterminer en détail la composition des montants de chaque écriture touchant les comptes d'impôt préalable, des livres auxiliaires ou des listes appropriés seront tenus en dehors de la comptabilité financière. Ces livres auxiliaires ou ces listes devront permettre de comparer avec toute l'assurance voulue les montants d'impôt préalable grevant les charges et les investissements comptabilisés avec les montants d'impôt préalable déclarés.

### XIII. Paiement et remboursement de l'impôt ; intérêt moratoire et intérêt rémunérateur

970

La TVA due (TVA sur le chiffre d'affaires moins l'impôt préalable) pour une période de décompte doit être payée à l'AFC dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période fiscale, c'est-à-dire

- en cas de décompte trimestriel, dans les 60 jours qui suivent l'expiration d'un trimestre civil ;
- en cas d'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette, dans les 60 jours qui suivent l'expiration d'un semestre civil, et
- en cas de décompte mensuel, dans les 60 jours qui l'expiration du mois. On relèvera à ce propos que l'AFC peut autoriser, sur demande, l'établissement de

<sup>178</sup> Précision de la pratique

décomptes TVA mensuels dès lors que les excédents d'impôt préalable s'élevaient régulièrement à plus de 20'000 francs par mois et qu'ils représentent sur une année entière plus de 250'000 francs en tout.

En cas de retard dans le paiement de l'impôt et quelle qu'en soit la raison, un intérêt moratoire est dû sans sommation préalable.

Les excédents d'impôt préalable seront remboursés à l'assujetti dans les 60 jours qui suivent la réception de son décompte TVA, respectivement ils pourront le cas échéant être compensés avec sa dette fiscale. En cas de remboursement tardif, un intérêt rémunérateur (dont le taux est identique à celui de l'intérêt moratoire) sera alloué à l'assujetti à partir du 61<sup>e</sup> jour jusqu'à la date du paiement.

971

L'adresse de paiement et ses éventuelles modifications seront communiquées par écrit à l'AFC en joignant un bulletin de versement. Lorsque le retard dans le paiement de l'excédent d'impôt est causé par l'absence d'une adresse de paiement communiquée en bonne et due forme à l'AFC, l'intérêt rémunérateur ne sera alloué à l'assujetti qu'au terme des 60 jours qui suivent la communication de cette adresse de paiement.

#### **XIV. Voies de droit de l'assujetti**

Si l'assujetti conteste une mesure prise par l'AFC en relation avec, par exemple

972

- l'immatriculation ou le refus de l'immatriculation dans le registre des contribuables TVA ;
- la radiation ou le refus de la radiation du registre des contribuables TVA ;
- une créance de TVA ou d'intérêts ;
- le refus de la déduction de l'impôt préalable ou d'un autre crédit d'impôt ;
- une communication sur la manière de traiter certaines opérations sur le plan fiscal (p. ex. livraisons, prestations à soi-même, dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, prestations de services),

l'assujetti peut requérir de l'AFC qu'elle rende, au sens de l'article 5 de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA<sup>179</sup>), une décision sujette à réclamation.

Contre cette décision, il peut être formé réclamation auprès de l'AFC. Quant à la décision sur réclamation, elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif auprès du Tribunal administratif fédéral<sup>180</sup>. Lorsque la réclamation porte sur une décision déjà motivée de la part de l'AFC, cette dernière peut, à la demande ou avec l'assentiment du réclamant, transmettre la réclamation, en tant que recours, directement au Tribunal administratif fédéral.

179 RS 172.021

180 Loi sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007

En général, est réputée décision déjà motivée, toute décision dans laquelle l'AFC s'est déjà exprimée en détail sur tous les points essentiels du litige. A cet égard, la condition relative à la demande ou à l'assentiment du réclamant vise à garantir que l'instance administrative interne ne soit pas contournée contre la volonté du réclamant.<sup>181</sup>

Les dispositions de la PA sont applicables aux procédures susmentionnées, y compris celle devant le Tribunal administratif fédéral. Enfin, l'arrêt rendu par le Tribunal administratif fédéral peut faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal fédéral. S'agissant de la procédure devant le Tribunal fédéral, les dispositions de la loi sur le Tribunal fédéral (LTF<sup>182</sup>) sont applicables. Les délais de recours, **pour toutes ces procédures**, sont fixés à **30 jours**. Il s'agit d'un délai légal qui ne peut pas être prolongé.

### 973

Les réclamations indiqueront les conclusions, les motifs et les moyens de preuve et porteront la signature du réclamant ou de son mandataire. Les moyens de preuve seront non seulement spécifiés dans la réclamation, mais également annexés à celle-ci. Le mandataire (p. ex. avocat, fiduciaire) justifiera ses pouvoirs, vis-à-vis de l'AFC, au moyen d'une procuration écrite, valablement signée par le mandant.

Une motivation suffisante est également nécessaire en cas de réclamation dirigée contre une taxation fixée par voie d'estimation qui fait suite à la violation de l'obligation de rendre les décomptes TVA. En pareil cas, l'assujetti doit donc remettre, avec sa réclamation, les formulaires de décompte TVA complètement remplis et les moyens de preuve ou alors **exposer**, dans sa motivation, les raisons qui font que les chiffres retenus par l'AFC ne peuvent pas correspondre à la réalité. La simple indication selon laquelle la comptabilité n'a pas encore pu être établie ou que l'estimation est trop élevée n'est pas suffisante.

Si la réclamation ne remplit pas les conditions susmentionnées ou si les conclusions ou les motifs n'ont pas la clarté nécessaire, l'AFC impartit au réclamant un court **délai supplémentaire** pour qu'il régularise sa réclamation. Ce délai supplémentaire doit être bref, étant donné que le délai pour former réclamation constitue un délai légal qui ne saurait être prolongé (v. dernier paragraphe sous ch. 972).<sup>183</sup>

181 Précision de la pratique

182 RS 173.110, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007

183 Précision de la pratique

**XV. Remise d'impôt<sup>184</sup>****974**

La TVA est un impôt général sur la consommation qui doit grever l'utilisation des revenus du consommateur final. Toutefois, pour des raisons de praticabilité et de rentabilité de la perception, la TVA n'est pas perçue auprès du consommateur final, mais auprès du fournisseur de la prestation (ch. 3 à 5), lequel est chargé de la reverser ensuite à l'AFC. C'est pourquoi la LTVA ne prévoit une remise d'impôt que dans le cadre d'une **procédure concordataire judiciaire**. En effet, le fait que la procédure concordataire judiciaire se déroule selon les règles de procédure y relatives, clairement définies dans la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (PA ; RS 281.1), permet de garantir en l'espèce l'application du principe d'égalité de traitement.

---

184 Précision de la pratique

## Septième partie

### Instructions sur la manière de remplir le décompte TVA (en cas d'application de la méthode effective)

#### 975 I. Remarque préliminaire

Le décompte TVA est muni d'un code barre et est enregistré électroniquement. C'est pourquoi, l'AFC ne peut pas accepter les décomptes informatisés imprimés par l'assujetti, même s'ils correspondent, par leur forme et leur contenu, aux décomptes TVA officiels.

#### 976 II. But

Ces instructions ont pour but de faciliter l'établissement correct des décomptes TVA.

**Tous les chiffres d'affaires et montants d'impôt déclarés dans le décompte TVA seront justifiés par la comptabilité et d'autres documents.** Ces documents seront conservés dans le cadre du délai de prescription (ch. 943) et ils ne seront envoyés à l'AFC que sur sa demande expresse.

Ces instructions ne concernent que le formulaire de décompte TVA à utiliser en cas d'application de la méthode de décompte effective (calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires avec déduction de l'impôt préalable).

Les assujettis qui arrêtent leurs décomptes TVA au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette (décompte TVA simplifié accordé aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 3 millions de francs par année et dont la dette fiscale ne s'élève pas à plus de 60'000 francs par an), ou par le biais de la méthode des taux forfaitaires, trouveront des instructions sur la manière de remplir le formulaire de décompte TVA dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette ». En cas d'établissement du décompte TVA au moyen des taux forfaitaires, il y a lieu en outre de consulter la brochure « Collectivités publiques ».

Les numéros de téléphone des collaboratrices et des collaborateurs compétent(e)s pour le contrôle de vos décomptes TVA figurent au-dessus du bulletin de versement. Ils (elles) se tiennent volontiers à votre disposition pour répondre à vos questions et ils (elles) vous enverront un nouveau formulaire de décompte TVA en cas de **perte** de l'original. Dans vos échanges téléphoniques ou par écrit avec l'AFC, il est important que vous indiquiez votre numéro de TVA et le numéro de référence. Ceux-ci se trouvent également sur la partie supérieure gauche de l'original du formulaire de décompte TVA.

**Correction** : lorsqu'un décompte TVA déjà remis doit être corrigé après coup, les corrections y relatives seront annoncées, durant le délai de prescription (ch. 943 ss), par écrit ou au moyen d'un décompte rectificatif à l'AFC. Les formulaires pour un tel décompte rectificatif sont disponibles sur le site internet de l'AFC.

### III. Décompte TVA

Le formulaire de décompte TVA comprend deux parties (I. = chiffre d'affaires, II. = calcul de la TVA) et 14 chiffres.

#### **Signature et numéro de téléphone :**

Le décompte TVA, avant son envoi à l'AFC, sera signé et muni du numéro de téléphone.

- **Chiffre 010, total des contre-prestations convenues (ou reçues)  
Décompte d'après les contre-prestations convenues**  
(sur la base de la facturation ; ch. 962) :

En cas d'application de ce mode de décompte, les recettes obtenues au comptant sans facturation seront également mentionnées sous ce chiffre.

#### **Décompte d'après les contre-prestations reçues** (sur la base des encaissements ; ch. 964) :

L'AFC autorisera l'application de ce mode de décompte à l'assujetti qui en fait la demande, ceci dans la mesure où, pour des raisons comptables, ce mode de décompte s'avère plus simple pour lui.

- **Chiffre 020, prestations à soi-même**  
Des informations complémentaires au sujet des prestations à soi-même se trouvent sous les ch. 428 ss, ainsi que dans la brochure « Prestations à soi-même ».
- **Chiffre 040, prestations fournies à l'étranger / prestations exonérées d'impôt fournies sur le territoire suisse / livraisons de biens destinés à l'exportation / prestations de services pour lesquelles le lieu de fourniture se situe à l'étranger / prestations à des bénéficiaires selon l'article 90 alinéa 2 lettre a LTVA**

Pareilles prestations sont soit exonérées de l'impôt, soit non soumises à la TVA (c.-à-d. qu'aucune TVA n'est due sur le chiffre d'affaires en résultant, mais qu'elles donnent droit tout de même à la déduction de l'impôt préalable sur les charges). Ces chiffres d'affaires seront déclarés sous chiffre 010 et la déduction correspondante, à condition que la preuve du caractère non imposable soit amenée de manière irréfutable, pourra être opérée sous chiffre 040 (ch. 529 ss ainsi que ch. 579).

Les livraisons de biens et les prestations de services fournies aux missions diplomatiques, missions permanentes, postes consulaires et aux organisations internationales, ainsi qu'à certaines catégories de personnes comme les agents diplomatiques, les fonctionnaires consulaires et les hauts fonctionnaires des organisations internationales sont, à certaines conditions, exonérées d'impôt

(ch. 574 ss). Pour de tels chiffres d'affaires, dont la déclaration s'effectue également sous chiffre 010, une déduction correspondante pourra être opérée sous chiffre 040 à condition que les formulaires officiels requis en la matière soient disponibles.

– **Chiffre 042, valeurs d'achat en cas d'application de la procédure prévue par l'article 35 LTVA (imposition de la marge)**

Les assujettis qui ont acquis un bien mobilier usagé identifiable en vue de le revendre, peuvent, pour calculer la TVA due sur la vente (cette dernière sera déclarée sous chiffre 010), déduire du prix de vente le prix d'achat de ce bien, à condition qu'ils n'aient pas eu le droit de déduire l'impôt préalable sur le prix d'achat, ou qu'il n'aient pas exercé ce droit. Le prix d'achat entrant en ligne de compte peut être déduit sous ce chiffre.

De plus amples informations à ce sujet se trouvent sous les ch. 290 ss, ainsi que dans les brochures « Véhicules automobiles » et « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés ».

– **Chiffre 043, opérations exclues du champ de l'impôt / subventions et dons**

Les opérations exclues du champ de l'impôt qui n'ont pas fait l'objet d'une imposition par option (c.-à-d. pour lesquelles aucune TVA n'est due sur le chiffre d'affaires en résultant, mais qui ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses), peuvent être déduites sous ce chiffre. Ces opérations devront également être déclarées sous chiffre 010. Il en va de même par analogie pour les chiffres d'affaires provenant d'une partie de l'exploitation exemptée de l'assujettissement à la TVA (v. ch. 9 p. ex.).

C'est également sous ce chiffre que l'on procédera, après qu'ils aient été déclarés sous chiffre 010, à la déduction pour les subventions et les dons.

– **Chiffre 044, diminutions de la contre-prestation (p. ex. escomptes, rabais, pertes) pour des chiffres d'affaires imposables**

Lorsque le décompte TVA est établi d'après les contre-prestations convenues, les diminutions de la contre-prestation telles que, par exemple, les escomptes, les rabais et les pertes sur chiffres d'affaires imposables, peuvent être déduites sous ce chiffre. Quant aux ristournes accordées et autres réductions de prix octroyées après coup, elles peuvent être déduites sans égard au mode de décompte appliqué, ceci pour autant que les chiffres d'affaires correspondants aient été préalablement déclarés sous chiffre 010.<sup>185</sup>



- **Chiffre 045, divers (p. ex. livraisons de monnaie d'or et d'or fin, livraisons de biens à des compagnies de navigation aérienne)**

Sous ce chiffre, il est possible de mentionner tous les montants déductibles qui ne peuvent pas être attribués aux chiffres 040 à 044, ceci à la condition que les chiffres d'affaires correspondants aient été déclarés sous chiffre 010. Sont concernés à ce titre en particulier, les chiffres d'affaires relevant de la livraison exonérée d'impôt de monnaies d'or et d'or fin (ch. 577 à 577c) ou des livraisons de biens exonérées d'impôt faites à des compagnies de navigation aérienne (ch. 567 ss), ainsi que les non-opérations telles que les recettes de dividendes, intérêts moratoires et les dommages-intérêts.<sup>186</sup>

- **Chiffres 070 / 071 / 074, calcul de l'impôt**

La TVA sur le chiffre d'affaires, déclarée sous chiffre 060, est calculée ici. A cet effet, le chiffre d'affaires ressortant des documents établis sera réparti d'après les différents taux d'impôt.

En cas de **chiffres d'affaires au net** (c.-à-d. chiffres d'affaires sans TVA), la TVA sera calculée aux taux de 7,6%, 3,6% et/ou 2,4%.

En cas de **chiffres d'affaires au brut** (c.-à-d. chiffres d'affaires y compris la TVA [le chiffre d'affaires correspond donc au 107,6%, 103,6% et/ou à 102,4%]), la TVA peut être calculée au moyen du multiplicateur approprié (7,6% = 7,0632%, 3,6% = 3,4749%, 2,4% = 2,3438%).

- **Chiffre 090, acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger**

Si l'acquéreur de prestations de services imposables, fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger, est déjà assujéti à la TVA en raison d'autres chiffres d'affaires imposables, il doit déclarer et imposer toutes ses acquisitions de prestations de services dans le décompte TVA de la période fiscale au cours de laquelle il a effectué de telles acquisitions.

Sous les ch. 512 ss, figurent de plus amples informations au sujet de l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Ces 512 ss précisent dans quels cas la TVA déclarée à ce titre peut de nouveau être déduite en tant qu'impôt préalable.

- **Chiffres 110 / 111, impôt préalable déductible sur les acquisitions de biens et de prestations de services ainsi que sur les investissements et les autres charges d'exploitation**

Si les conditions matérielles et formelles sont remplies (ch. 816 ss, 963 et 965), tous les montants d'impôt préalable peuvent être déduits sous ces chiffres.

– **Chiffre 130, réduction de la déduction de l'impôt préalable (p. ex. double affectation, obtention de subventions)**

Seront déclarées ici les réductions de la déduction de l'impôt préalable résultant par exemple

- de la double affectation (ch. 860 ss) ;
- de l'obtention de subventions (ch. 407 ss, 850) ;
- de l'obtention de dons (ch. 412 ss, 851) ;
- de l'exercice d'une activité relevant de la puissance publique.

– **Chiffre 150, montant à payer à l'Administration fédérale des contributions**

La dette de TVA doit être payée, au moyen du bulletin de versement annexé au décompte TVA, dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. Les paiements échelonnés, si ceux-ci ont été convenus avec l'AFC, peuvent être versés sur le compte de chèques postal 30-37-5. Toutefois, ils ne doivent en aucun cas être déduits ou mentionnés dans le décompte TVA.


– **Chiffre 160, montant en faveur de l'assujetti**

Si le décompte TVA présente un solde en faveur de l'assujetti, l'AFC versera le montant correspondant, en règle générale, dans les 60 jours qui suivent la réception du décompte TVA. En pareils cas, un bulletin de versement rose peut être annexé au décompte TVA (merci de ne pas joindre un bulletin de versement orange muni d'un numéro de référence) ou alors, il s'agira de communiquer l'adresse de paiement par écrit à l'AFC.

# Annexes

## I. Déclarations en douane à l'exportation

Décision de taxation à l'exportation, NCTS, imprimée sur formulaire n° 11.38

 Eidgenössische Eidgenössische Konföderation Schweiz  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun Svizra

Eidgenössische Zollverwaltung EZZ  
Administration fédérale des douanes AFD  
Administración Federal de los Duanas AFD

**ADMIN. FÉD. DES DOUANES**  
**BUREAU DE DOUANE:**

**NO TVA**

**TRANSITAIRE**

**RÉFÉRENCE DÉCLARANT**

**PAYS DE DESTINATION**

**POS 1**

**CD**

**NO TARIF**

**CLÉ**

**EMBALLAGE**

**PERMIS**

**CERTIFICAT DOUANIER D'EXPORTATION**

**EXPÉDITEUR**

**NO DÉC**

**DÉSIGNATION MARCH.**

**MASSE NETTE**

**NO**

**DÉCLARATION CERTIFICAT DOUANIER**

**POIDS BRUT TOTAL**

**MOYEN DE TRANSPORT**

**QUANT. SUPPL.**

**VALEUR**

FORM 11.38/2018 (REV. 10/2017)

Form: 11.38

1/1

Exemplaire n° 3 du document unique (formulaire n° 11.030)

<p>Schweizerische Eidgenossenschaft Confédération suisse Confederazione Svizzera Confederaziun svizra</p> <p>Eidgenössische Zollverwaltung EZZV Administration fédérale des douanes AFD Amministrazione federale delle dogane AFD Confederaziun svizra</p>		<p><b>A BUREAU D'EXPÉDITION/D'EXPORTATION</b></p>		
<p><b>3</b></p> <p>Exemplaire pour l'expéditeur/l'exportateur</p>	<p><b>2</b> Expéditeur/Exportateur avec signature</p>		<p><b>1</b> DECLARATION</p>	
	<p><b>8</b> Destinataire</p>		<p><b>3</b> Formulaires <b>4</b> Let. chargem. Document précédent</p>	
	<p><b>14</b> Déclarant/Représentant</p>		<p><b>5</b> Articles <b>6</b> Total des colis <b>7</b> Numéro de référence</p>	
	<p><b>18</b> Identité et nationalité du moyen de transport au départ</p>		<p><b>9</b> Responsable financier</p>	
	<p><b>21</b> Identité et nationalité du moyen de transport actif franchissant la frontière</p>		<p><b>10</b> Pay. perm. <b>11</b> Pays trans. <b>12</b> P.A.C.</p>	
	<p><b>25</b> Mode transport à la frontière <b>26</b> Mode transport intérieur <b>27</b> Lieu de chargement</p>		<p><b>15</b> Pays d'expédition/d'importation <b>16</b> Pays d'origine <b>17</b> Pays de destination</p>	
	<p><b>29</b> Bureau de sortie</p>		<p><b>19</b> Ctr. <b>20</b> Conditions de livraison</p>	
	<p><b>31</b> Codes et désignation des marchandises</p>		<p><b>22</b> Masse et nombre total facture <b>23</b> Valeur de change <b>24</b> Nature de la transaction</p>	
	<p><b>32</b> Garantie non valable pour</p>		<p><b>25</b> Marques et numéros - Nocs) conteneur(s) - Nombre et nature</p>	
	<p><b>D</b> CONTRÔLE PAR LE BUREAU DE DÉPART</p>		<p><b>30</b> Localisation des marchandises</p>	
<p>Résultat: Droits approuvés: Non: _____ marqués: _____ Délai (date limite): _____ Signature: _____</p>		<p><b>33</b> Code des marchandises <b>34</b> Code P. origine <b>35</b> Masse brute (kg) <b>36</b> R. P. E. I. M. E. <b>37</b> Masse nette (kg) <b>38</b> Contingent</p>		
<p><b>51</b> Bureau de passage prévu (et pays)</p>		<p><b>40</b> Déclaration sommaire/Document précédent</p>		
<p><b>52</b> Lieu et date:</p>		<p><b>41</b> Unités supplémentaires</p>		
<p><b>53</b> Bureau de destination (et pays)</p>		<p><b>42</b> Valeur statistique</p>		
<p><b>54</b> Lieu et date:</p>		<p><b>43</b> Code M.S.</p>		
<p><b>55</b> Signature et nom du déclarant/représentant:</p>		<p><b>44</b> Report de paiement <b>45</b> Identification de l'entreôt</p>		
<p><b>56</b> Cachet:</p>		<p><b>B</b> DONNÉES COMPTABLES</p>		
<p><b>57</b> Signature:</p>		<p><b>C</b> BUREAU DE DÉPART</p>		


Form. 11.030 F


Décision de taxation pour l'exportation dans le trafic touristique,  
« copie vendeur » du formulaire n° 11.49

Schweizerische Eidgenossenschaft Confédération suisse Confederazione Svizzera Confederaziun svizra		Eidgenössische Zollverwaltung EZV Administration fédérale des douanes AFD Amministrazione federale delle dogane AFD		KOPIE Verkäufer Vendeur Venditore Seller
<b>Ausfuhrdeklaration im Reisenden- und Grenzverkehr Déclaration d'exportation dans le trafic de voyageurs et le trafic frontière Dichiarazione d'esportazione nel traffico viaggiatori e di confine Export declaration in traveller and frontier traffic</b>				
<b>Käufer</b> <b>Acheteur</b> <b>Acquirente</b> <b>Customer</b>	(Name, Vorname) (Nom, prénom) (Cognome, nome) (Name, forename)			
Ständige Wohnadresse, Strasse Adresse permanente, rue Indirizzo permanente, strada Permanent address, street				
PLZ, Ort NPA, lieu NPA, luogo PC, place				
Staat Pays Stato Country				
Stücke oder Nettogewicht Prices ou poids net Pezzi o peso netto Pieces or net weight	Warenbezeichnung, Marke Designation de la marchandise, marque Designazione della merce, marca Description of goods, make	Verkaufspreis in Fr. Prix de vente en Fr. s. Prezzo di vendita in fr. sv. Selling price in Sfr.		
<b>Verkäufer</b> <b>Vendeur</b> <b>Venditore</b> <b>Seller</b>	MWST-Nr. N° TVA N. IVA VAT No. Datum Date Data Date	Stempel, Unterschrift Timbre, signature Bollo, firma Stamp, signature		
<b>Erklärung des Käufers:</b> Ich bestätige die Richtigkeit der Angaben. <b>Declaration de l'acheteur:</b> J'atteste l'exactitude des indications données. <b>Dichiarazione dell'acquirente:</b> Confermo l'esattezza delle indicazioni fornite. <b>Customer's declaration:</b> I hereby certify that the particulars are true and correct.		Bankverbindung Relation bancaire Relazione bancaria Bank details		
Identitätsausweis Passeport Documento d'identità Identity document		Art Genre Genere Type	Nr. N° N. No.	Unterschrift Signature Firma Signature
Revisionsbefund – Résultat de la vérification – Risultato della visita		Annahme – Acceptation – Accettazione		
		Kontrolle – Contrôle – Controllo		

## II. Déclarations en douane à l'importation

Décision de taxation TVA, e-dec, imprimée sur formulaire n° 11.08

 Schweizerische Eidgenossenschaft Confédération suisse Confederazione Svizzera Confederaziun svizra		Département fédéral des finances DFF Administration fédérale des Douanes AFD	
---	--	---	--

Import: Déf.  
  
 Version 1 10408401

**DÉCISION DE TAXATION TVA**

Date d'acceptation: 17.08.2007, 07:35  
 Date d'établissement: 17.08.2007, 08:08

GENEVE AEROPORT  
 CASE POSTALE 211  
 CH 1215 GENEVE

**TEST**

Expéditeur: Muster BP 8 FR 10140 VENDEUVRE  Importateur: Muster AG CH 9486 SCHAANWALD  Destinataire: Muster AG CH 9486 SCHAANWALD  Transitaire: Sped. Carlo Sinatra Sinatra Carlo Monbijoustrasse 75 CH 3004 Bern No. ligne 13 a Ref.: 215.05.0001/44	Pays de production: FR Positions: 1 Complé TVA: Paiement en espèces No TVA: 50673 Transport: Trafic routier, Camion, DE, S9 EJZ  Documents précédents (Genre, Numéro, données supplémentaires): T2, 45209348289003, ---  Mentions spéciales: PRECISION SUR LA REIMPORTATION  Montant total: TVA (CHF): 4'863.40
--	---

---

1 TEILE, ANDERE, STKGEW. ÜBER 100 KG. MONTE SUR LAND ROVER 130TD5 8704.2300 099

Préférence: FR      Dédouanement: Trafic de perfectionnement  
 Type de position: Matériel neuf

	Montant (CHF)	Taux [%]	TVA (CHF)
Valeur TVA	62'335.00		
Redevances selon décision de taxation douane séparée	1'657.10		
<b>Base de calcul TVA</b>	<b>63'992.00</b>	<b>7.6</b>	<b>4'863.40</b>

Masse effective: 2270.000

Colis (genre, nombre, numéro): Lot, 1, EQUIPE SUR VEHICULE	Autorisations (office, numéro): AFD autres, 1234	Documents (genre, numéro, date, données supplémentaires): Facture commerciale, 23400645, 11.05.2007, ---
---	---	---

---

Indication des voies de droit:  
 La fixation de la TVA peut être attaquée auprès de la direction des douanes compétente dans un délai de cinq ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle la présente décision a été rendue.  
 Par contre, le délai est de 60 jours à compter de la date d'établissement pour les recours se rapportant à des omissions de procédure ou n'ayant pas trait à la fixation de la TVA.

Seite 1 de 1

Form: 11.08\_05.2005, 10.000.000 / 23044-05/80134810

Certificat de TVA à l'importation, exemplaire n° 8 de la déclaration en douane à l'importation (formulaire n° 11.010)

**ZOLL DOUANA DOGANA**

**8** 2. Expéditeur/Expporteur No. \_\_\_\_\_

**1** **DECLARATION** No. \_\_\_\_\_

3. Formulaires 4. Let. charges Document précédent \_\_\_\_\_

5. Articles 6. Total des colis 7. Numéro de référence \_\_\_\_\_

8. Destinataire No. \_\_\_\_\_

9. Responsable financier No. \_\_\_\_\_

10. Pays d'orig. 11. Pays trans./orig. 12. Éléments de la valeur 13. P.A.C. \_\_\_\_\_

14. Déclarant/Représentant No. \_\_\_\_\_

15. Pays d'expédition d'importation 16. Pays d'origine 17. Pays de destination \_\_\_\_\_

18. Pays d'origine 17. Pays de destination \_\_\_\_\_

19. Identité et nationalité du moyen de transport à l'arrivée 19. CI: \_\_\_\_\_ 20. Date de livraison \_\_\_\_\_

21. Identité et nationalité du moyen de transport actif franchissant la frontière 22. Monnaie et montant réel facturé 23. Taux de change 24. Nature de la transaction \_\_\_\_\_

25. Mode transport à la frontière 26. Mode transport intérieur 27. Lieu de déchargement 28. Données financières et bancaires \_\_\_\_\_

**8** 29. Bureau d'entrée 30. Localisation des marchandises \_\_\_\_\_

31. Coils et désignation des marchandises Marques et numéros - Noms contenus(s) - Nombre et nature \_\_\_\_\_

32. Article No. \_\_\_\_\_ 33. Code des marchandises \_\_\_\_\_

34. Code P. origine 35. Masse brute (kg) 36. Référence \_\_\_\_\_

37. P.N. d'I.M.E. 38. Masse nette (kg) 39. Contingent \_\_\_\_\_

40. Déclaration sommaire/Document précédent \_\_\_\_\_

41. Unités supplémentaires 42. Prix de l'article 43. Code I.M.E. \_\_\_\_\_

44. Mentions spéciales/ Documents produits/ Certificats et autorisations Code-TVA \_\_\_\_\_ Code M.S. 45. Ajustement \_\_\_\_\_ 46. Valeur statistique \_\_\_\_\_

47. Calcul des impositions Type Base d'imposition Quant. Montant Imp. 48. Report de paiement 49. Identification de l'entrepôt \_\_\_\_\_

**B DONNEES COMPTABLES**

50. Principale obligé No. \_\_\_\_\_ Signature: \_\_\_\_\_

**C BUREAU DE DEPART**

51. Bureaux de passage privés/ Copie pour:  DF AG  RFA  CV  DGD TVA \_\_\_\_\_

52. Garantie (en valeur) pour le contrôle par le bureau de destination Code \_\_\_\_\_ 53. Bureau de destination (et pays) \_\_\_\_\_

54. Lieu et date: \_\_\_\_\_

Signature et nom du déclarant/représentant: \_\_\_\_\_

Form. 11.010.1





## Répertoire alphabétique

Les numéros indiqués se réfèrent aux chiffres marginaux qui figurent dans ces Instructions.

### A

- Abattage de bois 46, 343
- Abonnement pour service, entretien et réparations 45
- Abonnements 45, 202, 431, 573, 624
- Accessoires, frais - 226 à 248, 350
- Achat de biens immobiliers 372
- Acheminement de marchandises en libre pratique 747
- Acides pour l'ensilage 332
- Acomptes/paiements anticipés, des clients, aux fournisseurs 940a à b
- Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger 7, 9, 26, 512 à 528, 817, 837
- Acquit-à-caution 553, 554, 742, 743, 836
- Acte, s'abstenir d'un - 188
- Acte de défaut de biens 252
- Acteurs 616, 618, 621, 622
- Actifs et passifs, v. reprise des actifs et passifs
- Actifs immobilisés 882, 895, 940b
- Actionnaires 430, 844
- Actions dans le but de se procurer des fonds, v. collectes de fonds
- Activité dépendante (dépendance) 119, 417
- Adjudication de travaux 90
- Administration d'immeubles 122, 462, 644, 661, 663, 868
- Adressage de factures 759, 764a
- Aérobic 604b
- Aéroport de Bâle-Mulhouse (EuroAirport) 367, 525
- Affaires conclues en compensation 788 à 792, 895, 896, 936
- Affaires de compensation et échanges 219 à 224, 788 à 792, 936
- Affectation, modification de l' - 856 à 859
  - v. aussi changements d'affectation
- Affermage, v. location
- Affichage 172, 415, 421, 622
- Affrètement 51b à e, 59, 567
- Agences de publicité 166 à 180a
- Agences de voyages 51b, 59, 183 à 186a, 202, 203, 299, 360, 757
- Agriculteurs 9, 407, 819, 843
- Agriculture 9, 338, 339, 342 à 345, 693, 819
- Aide humanitaire 378
- Aide sociale 599 à 601
- Aircraft-management 363, 387a
- Aliénation à titre gratuit, v. cadeaux
- Aliénation de biens meubles et immeubles 36 à 42
- Ambassadeur/ambassades 574 à 576
- Ambulances 595 à 598, 680
- Amortissements 242, 477, 478, 492
- Analyse des eaux usées 89
- Analyse du sol 89
- Analyses de marchés 112
- Analyse (sur le plan fiscal) des prestations de services, v. lieu de la prestation de services
- Ancien(ne)s collaborateurs/trices 432
- Animaux 329, 332, 339, 348, 349, 591, 593, 604, 715d
- Animaux domestiques 332, 348
- Annonces 166 à 180a, 415 à 425, 832
- Annulation de la prestation 42, 253, 254, 269, 739, 745 à 749, 854, 855
- Antiquités, commerce d' - 204, 205, 290
- Apiculteurs 819
- Appareils à sous et automates de jeux d'adresse 158, 618, 678
- Appartements 152
- Appartements de vacances 7, 8, 18, 152 à 163, 340, 371, 483, 669
- Appartements protégés 162, 599, 606
- Approximation, détermination par - 315, 321a, 481, 488, 497, 793a, 858i à m, 876, 877, 892, 938, 951 à 960
- Architecture, travaux d' - 85 à 100, 372, 373, 490, 495
- Archives 620
- Argent WIR 211, 213
- Armoires fermant à clé 56, 386, 645, 673
- Arrangements
  - dans le cadre de voyages 183, 299, 360
  - comprenant des prestations culturelles et d'autres prestations 360
  - arrangements floraux 331, 360
- Artistes 158, 377, 616 à 618, 621, 622, 714
- Artistes exécutants 618, 621, 622
- Artistes-peintres 622, 625, 714
- Assemblages de biens 357 à 366
  - v. aussi biens, combinaisons de -
- Assemblée générale 614, 833, 844
- Assignations de paiement 211, 212
- Assistance sociale 10, 599 à 601, 607, 608, 695
- Associations (de corps de métiers, clubs, fédérations, groupements, unions, etc.) 9, 10, 51c, 51d, 139, 299, 407, 412, 418, 426, 601, 614, 615, 624a, 676, 950
- Associés 120, 300, 430, 412b, 435, 941, 942
- Assujettissement à la TVA

- acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger 7, 512 à 526a
  - début de l' - 11 à 16, 515, 522, 941, 961, 961c
  - fin de l' - 19 à 22, 472 à 478, 504, 705, 706, 961, 961c
  - subjectif 6 à 10
  - Assujettissement subjectif, v. assujettissement à la TVA
  - Assurance de construction, v. déductions opérées par le maître de l'ouvrage
  - Assurances, courtier, représentant en assurances, agent d'assurances 10, 101, 199, 230, 386, 403 à 406, 427, 521, 580, 626 à 632, 682a à 682e, 698, 968
  - Assurances maladie 627
  - Ateliers, v. établissements stables
  - Atterrissage intermédiaire 571
  - Attestation de salaire 300
  - Auberges de jeunesse 129 à 141
  - Augmentation du prix à la fin du leasing 52a
  - Authentification 100, 121
  - Auto-école 603, 604
  - Automates
    - v. appareils à sous et automates de jeux d'adresse
    - v. automates à boissons
    - v. automates à musique
    - v. automates de produits comestibles
    - v. automates pour jeux de hasard
  - Automates à boissons 151, 151a, 316 à 322
  - Automates à musique 158
  - Automates de produits comestibles, v. automates à boissons
  - Automates et maisons de jeux 158, 676 à 678
  - Automates pour jeux de hasard 676 à 678
  - Automobiles, v. aussi imposition de la marge
  - Avions de sport 844
  - Avis de droit 110
  - Avis d'experts 99, 110, 528
  - Avocat 101 à 127, 256, 382, 388, 392, 528, 961b, 973
  - Avoir fiscal, v. excédent d'impôt préalable
  - AVS 125, 202, 427
- B**
- Bagages 64
  - Bail à ferme, v. location
  - Bâle CFF 375
  - Banque de données 73 à 78, 620
  - Baraques 662, 618
  - Bateaux 672, 844
  - Bateaux-restaurants 8, 136
  - Bâtiments, v. biens immobiliers
  - Base de calcul de l'impôt, v. contre-prestation
  - Bazars 601
  - Bénéfice 215, 412b, 676 à 678, 942, 961
  - Bénéficiaires institutionnels 574 à 576, 721b
  - Bénéficiaires, personnes - 574 ss
  - Besoins du personnel 300 à 321a, 431 à 433, 435 à 439, 842, 844
  - Besoins privés 301, 302, 435 à 439, 452, 457 à 463, 482, 483, 489 à 496, 558, 841, 842, 844, 937
  - Bétail 329, 339, 819
  - Beurre 410
  - Bibliothèques 620
  - Biens, combinaisons de - 331, 357, 359 à 366
  - Biens (définition) 33 à 35
  - Biens de grande valeur lors d'importations 737
  - Biens d'investissement 55, 294 à 297, 301, 450, 470 à 481, 680 à 682, 830
  - Biens en retour 719, 739, 747
  - Biens francs de droits de douane 709, 715
  - Biens immatériels 73 à 84
  - Biens immobiliers
    - changements d'affectation de - 856 à 859
    - commissions, prestation d'intermédiaire 372
    - déduction de l'impôt préalable 824, 830
    - définition 33, 35
    - double affectation de - 860, 863, 868 à 870, 877, 902, 903, 944
    - location de - 53 à 56, 65a, 668 à 671
    - prestations à soi-même 434, 452 à 463, 475, 478, 482, 483, 485, 488 à 490
    - propriété par étage 663 à 667
    - transfert au moyen de la procédure de déclaration 401
    - transfert/constitution de droits réels sur des - 657 à 662
    - travaux exécutés sur des - 45, 46, 87
    - vente de - 36, 38, 100, 295, 368
  - Biens mobiliers (définition) 34
  - Biens neufs 473 à 475
  - Biens remis en paiement 10, 37, 211, 219, 221, 287, 788 à 793, 964
  - Biens usagés 37, 250, 290 à 297, 476 à 478, 680 à 682
  - Bilan, v. comptabilité
  - Billets de banque 640, 655, 711
  - Billets d'entrée 621, 656
  - Bois, y compris copeaux 820
  - Boissons 129 à 151a, 161, 301, 313, 316, 318, 322, 328, 332, 346, 359, 432, 481, 582, 622, 820, 845, 846
    - provenant d'automates, v. automates à boissons
  - Boissons alcoolisées 151, 151a, 316, 328, 820, 952
  - Bons 396, 877

Bordereau de dépôt 541  
 Bouquets de fleurs 331, 359, 360, 446  
 Boutures 331  
 Brocantes 601  
 Bulletin de versement 800  
 Bureau d'informations 8  
 Bureaux d'annonces 166 à 180a  
 Bureaux de douane 29, 528, 547, 553, 559,  
 559a, 561, 562, 719, 721b, 735, 739, 741,  
 742, 747  
 Bureaux de mensurations cadastrales 85 à 100  
 Bureaux de publicité 8  
 Bureaux d'études 382  
 Bureaux de représentation 8  
 Büsingen 367  
 But de la TVA 3  
 But lucratif 6, 9, 10, 139, 418, 601, 607, 614

## C

Cabanes 137, 662  
 Cabanes de club 137  
 Cabinets de groupe 6  
 Cadeaux 429, 431, 432, 443 à 448, 468, 533,  
 723, 825, 826, 845  
 Cadeaux publicitaires 443, 845  
 Cafétérias 129 à 140, 316, 583  
 Caisses de compensation 125, 427, 682a à 682e  
 Caisses de compensation AVS 682a à 682e  
 Caisses de pension 682d  
 Caisses enregistreuses 203, 783 à 787, 893a  
 Calcul de la TVA 470 à 498, 524, 525, 722 à 726  
 Calcul de l'impôt, base de -, v. contre-prestation  
 Campione d'Italia 367  
 Caravanes 153, 155  
 Cartes à préparation 203  
 Cartes de clients 214  
 Cartes de crédit 214, 234, 394, 754  
 Casernes 129 à 140  
 Caution 52a, 260, 635  
 Cautionnements 635, 736  
 Centre d'accueil de jour 599  
 Centres collecteurs de lait 9, 693, 819  
 Centres d'accueil d'urgence 599  
 Centres de congrès 134  
 Centres de diagnostic 582  
 Centres de formation 606  
 Centres de réadaptation 582, 583  
 Centres de soins dentaires 608  
 Centres de soins médicaux 608  
 Céréales 330, 339  
 Cessation de l'activité 492, 509  
 Cession de  
 – créances 267 à 278  
 – droits 73, 380, 624a  
 Cession de la créance 211, 214, 267 à 278, 639,  
 800, 801, 940  
 Cession ferme, v. cession de créances  
 Chaleur 33, 663  
 Chambres d'hôtes ou de touristes 129 à 140,  
 152, 153, 157, 340  
 Changement d'avion (vol de correspondance)  
 571  
 Changement de nom 400, 401  
 Changements d'affectation 294 à 297, 311,  
 477, 478, 482, 498, 511, 686, 706,  
 856 à 860, 867, 882, 903, 944  
 Changements de propriétaires d'immeubles ou  
 de parts d'immeuble, v. biens immobiliers  
 Chanteurs 616, 618, 621, 622  
 Chantiers de construction et de montage,  
 v. établissements stables  
 Charge foncière 661  
 Chargement 69, 376  
 Chèques 212, 395, 638, 639  
 Chèques REKA 212, 395  
 Chiffres d'affaires, chiffres d'affaires exclus  
 du champ de l'impôt 580 à 682e, 843  
 – v. aussi opérations exclues du champ  
 de l'impôt  
 Chiropraticiens 582 à 588  
 Circuits, v. outillages spéciaux  
 Cirque 151a, 617  
 Clichés, v. outillages spéciaux  
 Clubs sportifs 9, 51d, 139, 407, 601  
 CNA (SUVA) 125, 427  
 Coffres-forts, v. armoires fermant à clé  
 Coiffeurs 164, 178, 323, 371  
 Collaborateurs/trices retraité(e)s 432  
 Collaborateurs/trices, v. besoins du personnel  
 Collectes de fonds 601, 695  
 Collectivités de personnes n'ayant pas la capacité  
 juridique 6, 961a  
 Collectivités publiques 120, 187, 326, 599a,  
 602a, 859, 950  
 Combinaisons de marchandises, v. pluralité de  
 prestations  
 Commencement de l'activité 12, 692  
 Commerce de détail 279, 285, 764a, 783, 787,  
 883  
 Commerce d'objets d'art 204, 205, 290, 625  
 Commission à l'achat 191  
 Commission d'apport, v. commissions  
 Commission pour avance de frais 725  
 Commissionnaire à la vente/commissions à la  
 vente 191  
 Commissionnaires/commissions 190 à 205, 214,  
 234, 271, 291, 391, 566c, 723  
 Commissions 100, 189, 192 à 203, 233, 299,  
 372, 427, 566a à 566c, 626 à 628, 678,  
 724, 725, 771, 791  
 Commissions d'intermédiaire, v. commissions  
 Communautés d'artisans 6, 941, 942

- Communautés de répartition des frais 6, 594
- Communautés de travail 6, 941, 942
- Compartiments, coffres 56, 386, 645, 649, 673
- Complément de prix 321a, 410
- Compositeurs 625, 711
- Composition de textes, v. outillages spéciaux
- Comptabilité, v. tenue de la comptabilité
- Comptabilité débiteurs 964
- Compte de métal précieux 577c
- Compte d'exploitation, v. comptabilité
- Compte d'industrie 577c
- Compte PCD 539, 736, 744
- Comptes-courants 637
- Comptes de charges 896, 908, 918, 968
- Comptes d'immobilisations 907
- Concentration d'entreprises 397 à 401
- Concerts 151a, 158, 616, 618, 621
- Concordat 19, 974
- Concours d'architecture 372
- Conditionnement, v. emballages
- Conditions d'achat avantageuses 284, 429 à 433
- Conférencier, activité de - 604, 703, 877
- Confitures 328, 820
- Congélation 69
- Conseil 74, 84a, 86, 101 à 127, 166 à 180a, 247, 382, 521, 604b, 629, 644, 650, 833
- Conseil d'administration, activité de - 119, 120, 877
- Conseil de fondation 119, 120, 877
- Conseillers en hygiène de vie 588
- Conseillers en publicité 166 à 180a, 247
- Conseils à la clientèle bancaire 101 à 127, 650
- Conseils concernant la fortune 101 à 106
- Conseils concernant l'exploitation 107
- Conseils d'entreprise 101 à 127
- Conseils en matière de placements 101 à 106, 122, 644
- Conseils fiscaux 103, 629
- Conseils juridiques 102
- Conservation des livres comptables et des documents 540, 564, 943 à 948
- Conservation des pièces justificatives 948
- Consommation sur place, v. possibilité de consommer sur place
- Consortiums 6, 941, 942
- Constitution de droits réels 372, 657 à 662
- Construction de stands 176
- Constructions, v. biens immobiliers
- Constructions mobilières 662
- Contenu de la facture 759 à 802
- Contrat d'agence 196
- Contrat de location, v. location
- Contrat d'entreprise 43 à 48, 253, 407, 717, 720, 726, 729, 793
- Contre-prestation 206 à 326, 429, 525
  - convenue 391, 392
  - lors de l'importation 723 à 732, 745 à 750
  - reçue 392 à 395
- Contre-prestation, pas de - 255 à 265
- Contre-prestations convenues 209, 251, 391, 392, 578, 800, 801, 834, 839, 926, 927, 940a, 940b, 953, 962 à 964, 966 à 969
- Contre-prestations reçues 10, 41c, 209, 392 à 395, 400, 578, 800, 801, 835, 839, 914, 926, 927, 940a, 940b, 964 à 969, 977
- Contributions de soutien à la recherche 261, 409
- Contributions de soutien à la recherche scientifique et au développement 261
- Contributions des pouvoirs publics 258, 259, 281, 407 à 411a, 419, 850
- Contrôle de la concordance de l'impôt préalable 969
- Contrôle de la concordance du chiffre d'affaires 895, 896, 968e
- Contrôles de fonctions 45, 87
- Coordination de travaux de construction 90, 92, 372
- Copies des
  - documents d'exportation 544 à 547
  - documents d'importation 741
- Copropriété 660 à 667
- Coquilles de fonderie, v. outillages spéciaux
- Co-responsabilité, v. responsabilité solidaire
- Correction de factures formellement insuffisantes 807, 808
- Correction de la TVA 745 à 750, 807, 808
- Correction de la TVA prélevée à l'importation 745 à 750
- Correspondance, travaux de - 127, 382, 609, 943, 947
- Cotisations des membres 614, 615
- Coupons, v. fiches, quittances de caisses enregistreuses
- Couronnes 331
- Cours, v. écoles, respectivement v. monnaies étrangères
- Cours de cuisine 603 à 605
- Cours de danse 603 à 605
- Cours de formation professionnelle 603 à 606
- Cours de langues 603 à 606
- Cours de musique 441, 603, 604
- Cours du jour 208 à 210, 806, 839, 840
- Cours mensuel moyen 208 à 210, 839
- Courtages, v. commissions
- Courtiers 100, 189, 192 à 200, 626 à 632, 681, 844
- Coûts de construction 493, 495, 858d, 858e
- COV (taxe d'incitation sur les composés organiques volatiles) 227, 237

- Crèches 418, 602  
 Cuisines de rue 599  
 Cuisiniers à domicile 149  
 Cultivateurs de champignons 819
- D**
- Dancing 844  
 Danseurs 616, 618, 621, 622  
 Dation en paiement, v. biens remis en paiement  
 Débiteur 36, 256, 266, 279  
 Début de l'assujettissement 11 à 16, 515, 522, 941, 961, 961c  
 Début de l'option (pour l'assujettissement, l'imposition volontaires) 684 à 686  
 Décharge 238  
 Déchargement 69, 376  
 Décision de taxation
  - comptabilisation 943, 968
  - exportation 42, 529, 535 à 547, 558, 559a, 559c, 562, 578, v. exemple dans les annexes
  - importation 42, 710, 735, 740a, 741, 742, 744, 744a, 747 à 751, 836, v. exemple dans les annexes
 Décisions de l'AFC 972  
 Déclarants en douane 70 à 72, 725  
 Déclaration en douane 41, 41a à 41c, 71, 72, 538, 545, 557 à 564, 725, 733, 742, 743, 836  
 Décompte
  - au moyen des taux de la dette fiscale nette 949
  - au moyen des taux forfaitaires 950
  - d'après les contre-prestations convenues 391, 392, 834, 962, 963, 966 à 969
  - d'après les contre-prestations reçues 393 à 395, 835, 964 à 969
  - établissement du - 125
  - exportations de biens et de services 578
  - formulaire de - 975 à 977
  - période de - 970
  - simplifié 949
 Décompte de construction 93, 869  
 Décompte simplifié 497, 949 à 960  
 Décompte TVA 578, 977  
 Décorateurs 176  
 Dédouanement, v. exportation, taxation à l'exportation, frais de placement sous régime douanier  
 Déduction de l'impôt préalable 816 à 877
  - début de l'assujettissement à la TVA 856 à 859
  - décompte établi d'après les contre-prestations convenues 834
  - décompte établi d'après les contre-prestations reçues 835
  - en cas de contributions des pouvoirs publics 850
  - en cas de diminution de la contre-prestation 854, 855
  - en cas de double affectation 860 à 877
  - en cas de modification de l'affectation 856 à 859
  - en cas d'imposition de la marge 848
  - en cas d'option (assujettissement, imposition volontaires) 683 à 708
  - en cas de subventions 407 à 411a, 850
  - exclusion de la - 841 à 853
  - grevant des biens immobiliers 65a
  - grevant les importations 740 à 743, 836
  - monnaie étrangère 839, 840
  - naissance du droit à la -, v. moment de la déduction de l'impôt préalable
  - pour les prestations de services acquises d'entreprises ayant leur siège à l'étranger 516, 517, 526, 526a, 837
  - preuve 847
  - sur des produits agricoles/production de produits naturels 819
  - sur des produits horticoles 819
  - sur des produits sylvicoles 819
  - sur le bétail 819
  - sur le lait acheté auprès de centres collecteurs de lait 819
 Dédommagements pour faux frais 427  
 Déductions opérées par le maître de l'ouvrage 251  
 Défauts 251, 270, 854, 855  
 Définitions
  - biens 33 à 35
  - biens immobiliers 35
  - biens mobiliers 34
  - contre-prestation 206
  - livraison de biens 30 à 56
  - prestation de services 57
  - territoire suisse 367
 Dégrèvement de l'impôt 511, 686, 857 à 859, 867  
 Délai de conservation (des documents) 943 à 944  
 Délai de paiement lors de l'importation 736  
 Délimitation
  - bien/livraison - prestation de services 29, 58
  - fortune commerciale et fortune privée 483
  - prestation à soi-même - prestation à titre onéreux 429 à 439
  - taux d'impôt 327 à 366, 470, 471, 704, 722
  - transport - location - affrètement 51c
 Demande d'acomptes 962  
 Démolition 45

- Dentistes 587, 590, 961b  
 Dépenses/charges justifiées par l'usage commercial 845  
 Dépôt (consigne), v. emballages  
 Dépôt bancaire, opération de - 644  
 Dépôt de fonds 637  
 Dépôt pour la distribution 8, 533  
 Dépôt (sûreté financière) 260  
 Dépréciation de la valeur 477, 478, 492  
 Designers 166 à 180a  
 Désintoxication, établissements de - 599  
 Dessinateurs 166 à 179  
 Détermination de la valeur, v. contre-prestation  
 Dette fiscale 970, 971  
 Devises, v. monnaies étrangères  
 Diagnostic 334  
 Diététiciens 582 à 588  
 Diminution de la contre-prestation 251 à 254, 270 à 276, 352, 745 à 747, 854, 855, 930 à 934  
 Diminution des charges 808, 895, 896, 968  
 Diminution du prix à la fin du leasing 52a  
 Diplomatie, missions/représentants diplomatiques 574 à 576  
 Direction des travaux 92, 372  
 Distinction
  - des taux d'impôt 327 à 349
  - livraison (bien) - prestation de services 529
  - prestations à soi-même - prestations à titre onéreux 429
  - transport - location - affrètement 49 à 51e
 Distorsions de la concurrence 4  
 Distributeurs automatiques de produits comestibles, v. automates à boissons  
 Districts et dépôts francs 367, 553, 555  
 Document de remplacement en cas
  - d'exportation 544 à 547
  - d'importation 741
 Documents d'importation 741 à 744a  
 Documents écrits (authentiques, officiels) 73, 121, 295, 656, 711, 752, 800  
 Dommages-intérêts 188, 263, 289, 402 à 406, 765, 968, 977  
 Donateurs, v. dons  
 Dons 206, 265, 279, 282, 402, 412 à 426, 715a, 851, 856, 859, 977  
 Dortoirs 154, 340  
 Double affectation 498, 860 à 877, 902  
 Double imposition lors de l'importation 746 à 749  
 Droit de brevet 73, 81, 102, 380, 397  
 Droit de conduite 658  
 Droit des marques 380  
 Droit des modèles 170, 380  
 Droit de source 658  
 Droit de superficie 658  
 Droit d'organisation 380, 624a  
 Droits 73 à 78, 81, 88, 170, 181, 236, 372, 380, 387, 397, 528, 624a, 658, 661
  - v. cession de droits
  - v. constitution de droits réels
  - v. droit de brevet
  - v. droit de conduite
  - v. droit des marques
  - v. droit des modèles
  - v. droit de source
  - v. droit de superficie
  - v. droit d'organisation
  - v. droits d'auteur
  - v. droits d'édition
  - v. droits de fabrication
  - v. droits de l'assujetti
  - v. droits de licence
  - v. droits de passage de lignes électriques
  - v. droits de reproduction
  - v. droits d'exploitation
  - v. droits réels
  - v. droits sur des films
  - v. droits sur des prototypes et maquettes
  - v. octroi de droits
 Droits d'auteur 73 à 78, 88, 102, 170, 171, 236, 380, 625  
 Droits d'édition 73, 380  
 Droits de douane 227, 724  
 Droits de fabrication 73, 380  
 Droits de l'assujetti 972 à 974  
 Droits de licence 73, 380, 397, 468, 520, 528  
 Droits de passage de lignes électriques 658  
 Droits de reproduction 181  
 Droits d'exploitation 380  
 Droits réels 362, 372, 577c, 657 à 661, 668, 696, 699  
 Droits sur des films 380  
 Droits sur des prototypes et maquettes 88, 170, 380  
 Durée de l'option (pour l'assujettissement, l'imposition volontaires) 687
- E**
- Eau 157, 187, 327, 347, 366, 793a, 828  
 Eau de chantier, v. déductions opérées par le maître de l'ouvrage  
 Eau potable 327  
 Eaux limitrophes 715d  
 Eaux minérales, v. boissons  
 Echange 10, 37, 52a, 216 à 225, 286 à 288, 788 à 793, 936, 964  
 Echange de données électroniques 812 à 815

- Echanges de jeunes, organismes d' - 602  
 Echantillons 73, 81, 84, 102, 174, 380, 443, 447, 533, 825, 832, 715e, 846  
 Echantillons de marchandises 84, 174, 443, 447, 533, 715e, 825, 832, 846  
 Ecole d'équitation 603 à 606  
 Ecole gardienne, v. crèches  
 Ecoles 156, 261, 418, 522, 603 à 607, 703, 950  
 Ecrivains 75, 625, 711  
 e-dec 535 à 545, 742, 744a  
 EDI (Electronic Data Interchange), v. échange de données électroniques  
 Editeurs de journaux 166 à 179  
 EDO, v. entrepôt douanier ouvert  
 Education 603 à 606, 608  
 Effets de change 211, 212, 638  
 Effets de déménagement 715  
 Effets de succession 715  
 Elargissement de l'activité commerciale 12  
 Electricité 33, 793a  
 Electronic Data Interchange, v. échange de données électroniques  
 Elimination 157, 187, 238, 262, 347, 371, 793a  
 Elimination des déchets, v. élimination  
 Emballages 260, 355, 356, 831  
 Emballages consignés (faisant le va-et-vient), v. emballages  
 Emballages perdus, v. emballages  
 Emissions d'emprunts 106  
 Emissions d'obligations d'emprunt et d'actions 833  
 Emoluments de visa 257  
 Employé(e)s 51c, 431, 462  
 Encadrement de la jeunesse, v. protection de l'enfance  
 Encasement 10, 266, 267, 382, 643, 646  
 Enchères, vente aux - 204, 205  
 Enclaves et exclaves douanières 367  
 Endroit où le trajet est effectué 51d, 186, 374, 375, 571 à 573  
 Energie 33, 34  
 Engagement envers un architecte 364  
 Engins de sport 159  
 Engrais 332  
 Enseignants, ordres d' - 607  
 Enseignement 603 à 606  
 Enseignement du code de la route 603 à 605  
 Entité unique, v. imposition de groupe  
 Entreposage 65 à 70, 229, 376, 645  
 Entrepôt de douane, ouvert 367, 555  
 Entrepôt douanier ouvert 367, 555  
 Entrepôts et places d'entreposage 65 à 69  
 Entrepôts frigorifiques 65 à 69  
 Entrepreneur général 48, 452 à 456, 488, 493, 696 à 702  
 Entreprise de transport 59 à 72  
 Entreprise générale 48  
 Entreprise individuelle, raison de commerce individuelle 6, 398  
 Entreprises ayant leur siège à l'étranger v. acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger v. assujettissement à la TVA  
 Entreprises de culture hors sol 819  
 Envoi collectif 537, 538  
 Envois de la poste aux lettres 581  
 Ergothérapeutes 582 à 588  
 Escomptes 251, 270, 803, 854, 931 à 934, 953 à 955, 977  
 – v. aussi rabais  
 Essais 79 à 84a  
 Esthéticiens 165  
 Estimation d'immeubles 372  
 Etablissement de factures, v. facturation ou 124  
 Etablissements de désintoxication 599  
 Etablissements de recherche 8  
 Etablissements de soins 162, 418, 599, 601, 608, 695  
 Etablissements d'hébergement collectif 137  
 Etablissements pénitentiaires 599  
 Etablissements publics non autonomes 6  
 Etablissements stables 7, 8, 18, 186a, 371, 379  
 Etalonner 45  
 Etranger (territoire) 367, 579  
 Etudes de marché 112, 833  
 Etudes statiques et hydrauliques 91  
 EuroAirport Bâle-Mulhouse 367, 525  
 Evaluation du prix du marché 97, 111, 372  
 Evaluations 87, 97, 111, 383a  
 Examen de l'assujettissement à la TVA 10  
 Examens 79 à 84a, 89, 372, 585  
 Excédent d'impôt préalable 970, 971  
 Exceptions à l'imposabilité 10, 23, 24, 27, 297, 580 à 682e, 843  
 – v. aussi opérations exclues du champ de l'impôt  
 Excursion 844  
 Excursion du personnel 844  
 Exécuteur testamentaire 116, 644  
 Exécution de travaux sur des biens 43 à 48  
 Expéditeurs 59 à 72, 369, 530, 532, 553, 724, 736  
 Expertises 45, 87, 98, 99, 102 à 121, 247, 383a, 521  
 Exploitation du sol 46, 338, 339, 345  
 Exportation 40, 41, 41a à c, 42, 530 à 552, 826  
 – admission temporaire à l' - 535, 556, 557, 716, 718, 742, 743, 747, 836  
 – contributions à l' - 259, 411  
 – dans le cadre d'opérations en chaîne 531  
 – dans le cadre du trafic touristique 558 à 564  
 – dans le trafic postal 535, 541, 548

- déclaration en douane 41, 41a à 41c, 71, 72, 538, 545, 558 à 564, 725, 733, 742, 743, 836
  - décompte 578
  - de journaux, de revues à des abonnés à l'étranger 548
  - de livraisons sur le territoire suisse à un non-assujetti 532, 536
  - de prestations de services 565, 566, v. aussi prestations de services fournies à l'étranger
  - directe 530
  - d'outillages spéciaux 41 à 42
  - formalités 70
  - lieu 370 à 387a
  - preuve de l' - 534 à 545, 556 à 558, 560 à 564
  - taxation à l' - 539, 562, 710, 724, 725, 739, 744, 744a, 749
  - Expositions 51c, 830, 845
  - Extension de l'activité commerciale 11 à 13
  - Extournes de factures 804, 807, 808
  - Extraction de gravier 46, 668
  - Extraction des ressources naturelles 8, 46, 58, 658, 668
- F**
- Fabrication, usines de -, v. établissements stables
  - Facteurs de coût 160, 187, 233, 271, 490
  - Factoring, pseudo - 266, véritable factoring 267, factoring en général 646
  - Facturation 209, 293, 321a, 331, 391, 392, 400, 559b, 578, 751 à 815, 839, 850, 940a, 962, 977
  - Facturation, prestations de - 124
  - Facture d'acompte 793a
  - Facture partielle 391, 793a, 800, 962
  - Factures
    - correction de la TVA facturée 807, 808
    - en monnaie étrangère 766, 769, 806
    - exigences formelles 759 à 767
    - lors de location, leasing ou de vente à tempérament 794 à 801
    - lors de reprise de biens 788 à 792
    - modification ultérieure 803 à 808
    - obligation d'établir des factures 754 à 758a
    - pour réparations avec échange standard 793
    - quittances, v. fiches, quittances de caisses enregistreuses
  - Faillite 19, 974
  - Fêtes, festivités, v. possibilité de consommer sur place
  - Festivités du jubilé, jubilé de l'entreprise 431, 432, 844
  - Fiches, quittances de caisses enregistreuses 203, 293, 353, 754, 756, 764a, 783 à 787, 807, 816
  - Fichiers pour les investissements 903
  - Fiduciaires 101 à 127, 382, 388, 487, 682b, 973
  - Films, v. outillages spéciaux
  - Financement 266 à 278a, 800, 801, 940
  - Fin de l'assujettissement à la TVA 19 à 22, 504, 472 à 478, 705, 706, 961c
  - Fin de l'option (pour l'assujettissement, l'imposition volontaires) 705, 706
  - finder's fee 372, 383, 632, 647
  - Fleuristes 331, 360, 883
  - Fleurs coupées 331
  - Fonctionnement de la TVA 4, 5
  - Fondation (création) d'une entreprise 115, 397, 465, 650, 833
  - Fonds de rénovation 665
  - Fonds d'investissements 642
  - Fonds pour l'approvisionnement en eau 262
  - Fonds pour l'approvisionnement en eau, le traitement des eaux usées et la gestion des déchets 262
  - Fonds pour l'élimination des déchets 262
  - Fonds pour le traitement des eaux usées 262
  - Forains 618, 678
  - Formation 604, 605
  - Formation continue 603 à 606
  - Forme de la facture 759 à 802
  - Formules et procédés 73 à 78
  - Fortune globale, v. transfert de tout ou partie d'un patrimoine
  - Fourrage 332
  - Foyers d'apprentis, v. foyers d'étudiants
  - Foyers d'étudiants 134, 606
  - Foyers de vacances 129 à 140
  - Frais 244, 322, 610, 725, 726, 847, 893a
  - Frais accessoires 314, 350 à 354, 724, 781, 782, 863, 868, 956 à 958
  - Frais de dédouanement, v. frais de placement sous régime douanier 70 à 72, 725
  - Frais de facturation 232
  - Frais de nourriture, v. frais
  - Frais de placement sous régime douanier 70 à 72, 725
  - Frais de poursuite 255
  - Frais de rappel 239
  - Frais de rétrocession de créances 269, 272
  - Frais de transport 63, 227
  - Frais d'étude de projet 493
  - Frais de voyage, v. frais
  - Frais d'investissement 488, 489, 493, 869
  - Frais d'outillage 40 à 42, 243
  - Frais forfaitaires 847



Franchise 435, 443, 516, 522, 825  
 Franchise d'impôt à l'importation 710 à 721b  
 Fret lié à l'achat 227  
 Froid 33  
 Fromage 279, 328, 820  
 Fusion d'entreprises 397 à 401, 756, 765

## G

Galleries 190, 619, 625, 845  
 Garantie pour les défauts 253  
 Garderies d'enfants 418, 602  
 Gardien de place, travaux de - 462  
 Gaz 33, 828  
 Gazage 69  
 Géologues 85 à 100, 372  
 Géomètres 85 à 100  
 Gestion de crédits 654  
 Gestion de fortune 7, 10, 101, 122, 382, 487, 633, 643 à 645, 833, 865  
 Gestion de portefeuilles 644  
 Gestion de titres et de participations 644  
 Gestion de valeurs 644  
 Gibier 348, 819  
 Grand-livre 893, 894, 921, 961, 964  
 Graphistes 166 à 180a, 247  
 Greenkeeper 462  
 Greffons 331  
 Groupe d'entreprises  
 – v. groupes de sociétés  
 – v. imposition de groupe  
 Groupements de médecins 594  
 Groupe de sociétés, cours de change internes 210, 840  
 Groupes de sociétés 206, 210, 430, 840  
 Groupe TVA 18, 859, 961a  
 Guide de voyages 186a  
 Gymnases 603 à 606  
 Gymnastes médicaux, v. physiothérapeutes  
 Gymnastique aquatique 604b

## H

Halles de fêtes 662  
 Hébergement 131, 152 à 163, 340, 360, 371, 599, 606, 669  
 Hésage 46, 339  
 Homes d'accueil pour femmes en détresse 599  
 Honoraires 247, 324, 325  
 Honoraires versés à des tiers 247  
 Hôpitaux 162, 418, 582, 583, 592, 606 à 608, 713, 950  
 Horticulteurs 9, 360, 693  
 Hôtels 129 à 140, 151 à 163, 316, 340, 367, 669  
 Hôtels et restaurants 129 à 140  
 Hygiène de vie, conseiller en - 588

## I

Immeubles, v. biens immobiliers  
 Importateur 729, 736  
 Importateur général 289  
 Importation de biens 28, 709 à 750, 818, 836  
 Importation de prestations de services,  
 v. acquisition de prestations de services  
 Importation simplifiée 400  
 Importations franches d'impôt 710 à 721b  
 Imposition de groupe 18, 961a  
 Imposition de la différence, v. imposition de la marge  
 Imposition de la marge 52a, 220, 221, 250, 290 à 293, 296, 755, 756, 764a, 765, 802, 848, 882, 935  
 Imposition multiple lors d'importations 745 à 749  
 Imposition volontaire, v. option  
 Impôt, objet de l' - 23 à 28  
 Impôt à la source 125, 427  
 Impôt multistade 5  
 Impôt net à toutes les phases 5  
 Impôt sur la consommation 3  
 Impôt sur les huiles minérales frappant le pétrole 227  
 Impôt sur les mutations 256, 257  
 Impôt sur les successions 257  
 Impôt sur les véhicules automobiles 227  
 Impôt sur le tabac 227  
 Impôt/TVA à l'importation, v. importation de biens  
 Imprimés 174, 335, 832  
 Incinération des déchets 187  
 Indemnités 244, 402, 427, 632, 647, 726  
 Indépendance économique 6, 417, 445, 586  
 Indication des prix 754, 755, 809 à 811  
 Infirmiers/ières 582 à 589  
 Informations, mise à disposition d' - 73, 74, 76, 383, 383a, 521  
 Ingénieurs, travaux d' - 85 à 100, 372, 373, 382, 490, 528  
 Installation de programmes par télécommunication 74  
 Installations  
 – installations industrielles 55, 672  
 – installations pour le stationnement de caravanes et le montage de tentes 153, 155, 157  
 – installations sportives 55, 462, 668, 673, 858h  
 – installations TED 107, 782 à 787, 807  
 Installations sportives 54, 462, 668, 673, 858h  
 Institutions de prévoyance 682a à 682e  
 Institutions philosophiques et religieuses 607, 613

Instruction 603 à 606  
 Intérêts, v. intérêts moratoires ou intérêts rémunérateurs  
 Intérêts contractuels 248, 266, 268  
 Intérêts moratoires 248, 255, 970, 971, 977  
 Intérêts rémunérateurs 970, 971  
 Intermédiaire en matière d'annonces 166 à 180a  
 Intermédiaire, prestations d'- 36, 100, 166, 169, 173, 189 à 205, 299, 371, 372, 383, 566c, 580, 607, 634, 635, 637 à 641, 655, 656, 678, 773  
 Internats 134, 152, 156, 340, 606  
 Internet 167, 383, 809  
 Interprètes 382  
 Inventeurs 73  
 Investissements, v. biens d'investissement  
 Isotopes 334

## J

Jardins botaniques 619  
 Jestetten 374  
 Jeux d'adresse 158, 618, 678  
 Jeux de hasard 10, 676 à 678  
 Jouissance de biens mobiliers 661  
 Journalistes 73 à 78, 625  
 Journaux 161, 166, 174, 335, 548  
 Jubilé de l'entreprise, v. festivités du jubilé

## K

Kiosques 141, 151a, 161, 202, 583, 809

## L

Labourage 46, 339  
 Lait 9, 693, 820  
 Leasing 49 à 56, 278a, 793 à 801, 940  
 Légumes 63, 339  
 Liechtenstein, v. Principauté du Liechtenstein  
 Lieu  
 – de la livraison de biens 368 à 370  
 – de la prestation de services 371 à 387a  
 – de l'exercice de l'activité 374 à 377  
 – de l'utilisation ou de l'exploitation des prestations de services 513  
 – de situation de l'immeuble 372  
 – des prestations à soi-même 499 à 502  
 Lieu d'arrivée 374  
 Lieu de destination sur le territoire suisse 67, 724  
 Lieu de la livraison, v. lieu  
 Lieu de situation de l'immeuble 372  
 Limite de dette fiscale (en cas d'application des taux de la dette fiscale nette) 949, 950, 976  
 Limites de chiffre d'affaires 6 à 15  
 Liquidation d'un patrimoine 19  
 Liquidations 19, 115, 465, 504, 754, 833, 961b  
 Litières pour animaux 332

Livraison de biens (définition) 30 à 56  
 Livraisons à domicile 140, 142 à 151, 161  
 Livraisons à l'étranger 579, 732, 826  
 Livraisons de biens 23  
 Livraisons de remplacement 289  
 Livraisons de remplacement à l'importation 745 à 748  
 Livraisons de remplacement sur le territoire suisse 289  
 Livraisons de travaux effectués sur des biens 42 à 48  
 Livraisons exclues du champ de l'impôt 23  
 Livraisons sur le territoire suisse 367 à 370  
 – avec exportation immédiate 530 à 532  
 – de marchandises en transit non dédouanées 553 à 555  
 – par des personnes étrangères non assujetties 726, 727  
 Livres 161, 335, 620, 625  
 Livres comptables, v. comptabilité  
 Location 49 à 56, 242, 794 à 801  
 – d'appartements 152, 153, 669  
 – d'appartements de vacances 152, 153, 669  
 – d'armoires fermant à clé 56, 386, 645, 673  
 – de biens immobiliers 53 à 56, 668 à 674, 877  
 – de biens mobiliers 49 à 51e  
 – de bouées d'amarrage et de places de stationnement pour bateaux 55, 672  
 – de caravanes 155, 670  
 – de chambres d'hôtes 152, 153, 669  
 – de chambres pour touristes 152, 153, 669  
 – de compartiments, de coffres 56, 386, 645, 649, 673  
 – de dortoirs 154, 669  
 – de l'étranger à destination du territoire suisse 718  
 – de machines 55, 242, 672  
 – de maisons de vacances 152, 153, 669  
 – de places de camping 155, 670  
 – de places de marché et de places pour des stands en plein air 674  
 – de places de parc 54, 671  
 – de places pour des stands dans des halles de foires 53, 242, 674  
 – d'équipements et de machines fixés à demeure 55, 242, 672  
 – de salles 163, 242, 605, 669  
 – de vitrines 55, 242, 672  
 – d'installations 55, 242, 672  
 – d'installations sportives 55, 668, 673  
 Location de films 73 à 78, 620  
 Location de services 128, 385, 607 à 612, 695  
 Locaux de conférence, v. salles  
 Locaux d'enseignement, v. salles

Logiciels, v. software  
 Logopédistes-orthophonistes 582 à 588  
 Loteries 10, 202, 656, 676 à 678, 695  
 Ludothèques 620

## M

Mailings 172, 173  
 Maisons de jour 602  
 Maisons de réclusion, v. établissements pénitentiaires  
 Maisons de retraite 137, 162, 599, 600, 607  
 Maisons de vacances 152 à 163, 340, 483  
 Malades 582 à 590, 595 à 598  
 Management, prestations de - 363, 382, 387a, 644  
 Mandat de transport 70 à 72, 724  
 Mandat d'expédition 71, 72, 724  
 Manifestations 151a, 337, 380, 382, 407, 412, 604b, 623, 695, 704, 844, 845  
 Manifestations sportives 151a, 380, 623, 624a, 695, 704  
 Manuscrits 170, 711  
 Marchandises en transit 553 à 555  
 Marchands de bétail 9, 693, 819  
 Marché monétaire 633 à 656  
 Marques d'affranchissement postal, v. timbres-poste  
 Masseurs 587  
 Matériaux de construction 533  
 Matériel de couverture, végétal 333  
 Matériel d'exploitation 55, 294 à 297, 301, 473, 474, 476, 477, 481, 672, 680 à 682, 719, 829  
 Matériel médical 583, 590  
 Médailles 577 à 577c, 623, 655  
 Médecine humaine 582 à 589, 592, 593, 608, 610  
 Médecine naturelle 587  
 Médecins 582 à 588, 590, 591, 594, 961b  
 Médecins, secret professionnel des - 961b  
 Médicaments 334, 346, 366, 520, 582, 583  
 Médicaments anthroposophiques 334  
 Médicaments vétérinaires, v. médicaments  
 Membres de la famille 300 à 302, 431  
 Mensas 137, 583  
 Mensurations 89  
 Mention de la TVA, v. factures  
 Métaux précieux 655  
 Méthodes de décompte 927  
 Mines 8, 659  
 Minibar 136, 138, 151a, 316  
 Mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance, v. location  
 Mise à disposition de main d'oeuvre 128, 607 à 612

Mise en compte, v. biens remis en paiement  
 Mise en gage 36  
 Missions diplomatiques permanentes 574 à 576  
 Modèles 40 à 42, 81, 88, 170  
 Modèles de fonderie, v. outillages spéciaux  
 Modes de décompte 927  
 Modification de la contre-prestation 803 à 806  
 Modifications apportées à des biens 45  
 Modifications ultérieures de factures 559a, 803 à 808  
 Moment
 

- de la déduction de l'impôt préalable 800, 801, 834 à 838, 963, 965
- de l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger 523, 525
- de la livraison 36
- de l'imposition 208, 391 à 396, 503 à 510, 578, 800, 801, 962, 964

 Monnaie 204, 205, 577, 577c, 578, 640, 655, 711, 712, 977  
 Monnaie en or, v. monnaie  
 Monnaies étrangères 208 à 210, 525, 730, 735, 766, 769, 806, 809, 810, 839, 840, 955  
 Monnaie officielle 735  
 Monuments 619  
 Moules, v. outillages spéciaux  
 Moût 328, 820  
 Moût de raisin 339, 820  
 Mouvement de capitaux 633 à 656  
 Moyens de transport 8, 51b à 51e  
 Musées 522, 619, 715b  
 Musiciens 616, 618, 621, 622  
 Musique, v. représentations musicales

## N

Naturopathes 587  
 Navigation aérienne, v. trafic aérien  
 NCTS, v. New Computerised Transit System  
 Neige, enlèvement de la - 45  
 Nettoyage de chantier, v. déductions opérées par le maître de l'ouvrage  
 Nettoyages 45, 69, 157, 164, 187, 347, 462, 463, 497, 567  
 New Computerised Transit System (NCTS) 553  
 Notaires 101 à 126, 256, 382, 388, 961b  
 Notaires publics 100, 121  
 Nourriture, v. produits alimentaires  
 Novation 211  
 Numéros des comptes 880, 885, 893a, 894, 914

## O

Objet de la TVA 23 à 29  
 Obligation d'annoncer le transfert de tout ou partie d'un patrimoine 397 à 401

- Obligation d'emprunt 833
  - Obligation de renseigner 961a+b
  - Obligation de s'annoncer 16, 522, 941
  - Obligation d'établir les décomptes TVA 941
  - Occasions, v. biens usagés ou imposition de la marge
  - Octroi de droits 73, 380, 624a
    - renonciation à exercer ses droits 387
  - Oeuvres d'art 205, 622, 625, 714
  - Oeuvres d'entraide 599, 607
  - Offices des faillites 118, 754
  - Offres d'emplois 166 à 179
  - Oignons à planter 331
  - Opérations bancaires 101 à 127, 386, 633 à 656, 698
  - Opérations de crédit 634, 877
  - Opérations des fiduciaires 382, 652
  - Opérations en chaîne 36, 259, 411, 531, 539, 729, 732
  - Opérations en chaîne avec expédition par le premier fournisseur, v. opérations en chaîne
  - Opérations en chaîne avec prise en charge chez le fournisseur, v. opérations en chaîne
  - Opérations en chaîne avec transport ou expédition par le premier fournisseur, v. opérations en chaîne
  - Opérations exclues du champ de l'impôt 10, 23, 24, 27, 580 à 682e, 843, 845, 856, 860, 861, 968, 977
  - Opérations exonérées, voir
    - importations franches d'impôt
    - opérations exonérées d'impôt
  - Opérations exonérées d'impôt 529 à 579, 826
  - Opérations triangulaires, v. opérations en chaîne
  - Opticien 588
  - Option 17, 21, 22, 27, 54, 56, 295, 314, 400, 401, 575, 580, 683 à 708, 856a, 856b, 858a à 858e, 870
  - Or 577 à 577c, 712, 977
  - Or fin 577, 578, 712, 977
  - Organes humains 592, 593, 696, 713
  - Organisateur de représentations culturelles 621, 622
  - Organisation d'acheteurs 235, 271 à 276
  - Organisations internationales, fonctionnaires 574 à 576
  - Organismes/institutions/organisations d'utilité publique 9, 412 à 412b, 418, 599, 601, 602, 607, 609, 715a
  - Organismes religieux 607, 614
  - Organismes sans but lucratif 9, 10, 139, 418, 601, 607, 614
  - Orphelinats 602
  - Orthopédistes 588
  - Outillages 40 à 42, 243, 533, 829
  - Outillages spéciaux 40 à 42
  - Ouverture d'un nouveau secteur d'activité 12
- P**
- Paiement anticipé 203, 392 à 396, 578, 891, 940a, 940b, 962, 964
  - Paiement d'acompte, v. paiement anticipé
  - Paiement de l'excédent d'impôt préalable 971
  - Paiement de l'impôt 397 à 401, 970, 971
  - Paiement partiel 52, 270, 392, 393, 800, 801, 940, 977
  - Paiements « no show » 264
  - Paiements par des tiers 279, 285
  - Paiements répétitifs 268, 794, 800, 801
  - Paillys 333
  - Papiers-valeurs 211, 215, 644, 711, 877
  - Parahôtellerie, v. appartements de vacances
  - Paris 10, 676 à 678, 695
  - Parkings 54, 671, 785
  - Participation au bénéfice 942
  - Participations en capital 412b, 961a
  - Partie d'un patrimoine, v. transfert de tout ou partie d'un patrimoine, v. procédure de déclaration
  - Party-service 140, 148
  - Passavant, v. régime douanier de l'admission temporaire, respectivement régime douanier du perfectionnement actif ou passif
  - Paysagiste 46, 345
  - Pays d'importation 552
  - Pêcheur professionnel 819
  - Pensions 134, 162
  - Période fiscale, v. décompte, période de -
  - Personnel, collaborateurs/trices actifs 300, 309, 432, 435
  - Personnel de l'entreprise 300 à 318, 432, 433, 959
  - Personne privée 417, 522, 532, 682e, 733, 783
  - Personnes bénéficiaires 574 ss
  - Personnes morales 6, 18, 430, 435, 490, 625, 844a
  - Personnes physiques 6, 18, 51c, 417
  - Personnes pratiquant l'art de guérir 584 à 588
  - Personnes proches 206, 302 à 312, 399, 400, 429 à 431, 435
  - Perte 215, 251, 252, 930 à 934, 976, 977
  - Perte des attestations douanières 544 à 546, 741
  - Pesage 69, 376
  - Pharmaciens 961b
  - Photogrammétrie 89
  - Photographes 73 à 78, 166 à 180a, 625
  - Photolithographies, v. outillages spéciaux
  - Physiothérapeutes 587
  - Placement de capitaux 642

- Placement de produits (product placement) 180a
- Placements fiduciaires 644
- Places de camping 129 à 140, 151a, 152, 153, 155, 157, 340, 670
- Places de parc 54, 432, 624, 656, 671, 785
- Plan comptable 880, 939
- Plan d'ensemble fédéral, compléments au - 89
- Planification 86, 104, 169, 454, 490, 868
- Plans 81, 84, 88, 89, 91, 93, 170, 205, 247, 490, 528
- Plans comptables PME 880, 939
- Plantes 331, 345, 360
- Pluralité de prestations 84a, 357, 359, 360
- Podologues 587
- Points de vente 8, 151a, 202, 203, 764a
- Poissons 329, 339, 348
- Polices d'assurance 626, 627
- Ports 63, 230, 257, 581, 781, 956 à 958
- Possession, transfert de la - 36
- Possibilité de consommer sur place 132 à 141, 151a, 318 à 321a
- Poste, acheminement par la - 59, 61, 64, 230, 541, 581, 675, 695, 711, 733, 736
- Postes consulaires 574 à 576, 721b
- Postes neutres 897
- Pourboires 298, 323
- Prélèvement de biens 435 à 451, 469, 471, 498
- Premier lieu de destination sur le territoire suisse 724
- Préparation de denrées alimentaires et de boissons 130 à 149
- Préparation de travaux de construction 86 à 93, 372, 373
- Préparations magistrales 334
- Prescription 540, 564, 697, 746, 815, 838, 893b, 943 à 945, 976
- Présentations publicitaires 175
- Pression (hydraulique, pneumatique, etc.) 33
- Prestation appréciable en argent 211, 412
- Prestations accessoires, v. prestations principales/prestations accessoires
- Prestations à soi-même 428 à 510
  - à la fin de l'assujettissement à la TVA 472 à 478, 504, 961c
  - comptabilisation 937 à 939
  - dans la restauration et l'hôtellerie 301, 302, 959
  - en cas d'acquisition/transfert de patrimoine 464 à 466
  - en cas d'activités de l'entreprise exclues du champ de l'impôt 440 à 442
  - en cas de cadeaux 424, 443 à 448
  - en cas de cessation d'une activité 449 à 451
  - en cas de double affectation, v. double affectation
  - en cas d'option pour l'imposition 694 à 703
  - en cas de prélèvement de biens 472 à 478, 856
  - en cas de prestations de services effectuées pour son propre compte 467 à 469, 484 à 487
  - en cas de travaux sur des constructions (nouvelles ou existantes) 452 à 463
  - en cas d'utilisation temporaire de biens 479 à 483
  - exemples de calcul 491 à 496
  - forfaits spéciaux 497
  - lieu des prestations à soi-même 499 à 502
  - naissance de l'imposition à ce titre 503 à 510
  - pour des besoins privés 301, 302, 435 à 439
  - pour des fins étrangères à l'entreprise 435 à 439
  - pour les besoins du personnel 300 à 318, 432
- Prestations à titre onéreux 429
- Prestations culturelles 10, 151a, 337, 360, 377, 616 à 625
- Prestations d'administration 609
- Prestations d'analyse 84a, 383a
- Prestations de conciergerie 462, 463, 857b
- Prestations de l'hôtellerie et de la restauration 129 à 163, 298 à 302, 313 à 323, 367, 605, 606, 622, 631, 669, 845
- Prestations d'emballage effectuées pour des tiers 47, 60, 70, 231, 536
- Prestations de services
  - en provenance de l'étranger, v. acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger
  - fournies à l'étranger 371 à 387, 579
  - à destination de l'étranger, décompte 578
  - fournies à l'étranger, preuve 388, 389
  - notion de la - 57
  - exemples de prestations de services imposables 58 à 189
  - fournies sur le territoire suisse 371 à 387
  - lieu de fourniture de la - 370
  - exclues du champ de l'impôt 24, 580 à 682e
- Prestations de services à l'étranger 579, 826
- Prestations de services de télécommunication 9, 181, 182, 203, 384
- Prestations de services d'organisation 74, 363, 382, 604, 624a, 833
- Prestations de services scientifiques 79, 261, 377, 604, 614
- Prestations de soins 589, 610, 696

- Prestations gratuites 429, 432, 438, 486, 496, 845
  - Prestations gratuites au personnel 432, 438
  - Prestations principales/prestations accessoires
    - 60, 62 à 64, 66 à 69, 71, 77, 94, 173, 206, 226 à 248, 319, 351, 357, 365, 366, 623, 671
  - Prestations récréatives 377, 604b
  - Prestations sportives 377, 623, 624
  - Preuves lors
    - de la livraison de biens et la fourniture de prestations de services exonérées à des compagnies de navigation aérienne 570
    - de l'exportation de biens 535 à 552, 557a à 564
    - de prestations de services réputées fournies à l'étranger 388, 389
  - Primes (bonus) 444
  - Primes d'assurances 626, 627
  - Primes de fidélité, v. ristournes
  - Principauté du Liechtenstein 367
  - Principe de l'auto-taxation de la TVA 961 à 961c
  - Principe du destinataire 379 à 387a
  - Principe du lieu de destination 378
  - Principe du prestataire 371
  - Prise d'inventaire 113, 829, 857a, 891, 961
  - Prisons, v. établissements pénitentiaires
  - Procédure centralisée de décompte de l'AFD (PCD) 539, 736, 744
  - Procédure de déclaration 397 à 401, 451, 464 à 466, 468, 756, 764a, 765, 859
  - Procédure de réclamation 547, 748, 750, 972, 973
  - Procédure de report du paiement de l'impôt à l'importation 737, 738
  - Producteurs de bandes vidéo 73 à 78
  - Producteurs de films 73 à 78, 166 à 180a, 859
  - Producteurs de produits naturels 9, 46, 819, 820
  - Producteurs d'oeufs 819
  - Product placement (placement de produits/ publicité déguisée) 180a
  - Produits agricoles 9, 338, 693, 819, 820
  - Produits alimentaires 129 à 151a, 161, 328, 582, 622, 845
    - possibilité de consommation sur place 151a, 132 à 141
    - préparation chez le client 142 à 151a
    - service chez le client 142 à 151a
  - Produits de la production naturelle 820
  - Produits immuno-biologiques 334
  - Produits naturels 46, 820
  - Produits thérapeutiques, v. médicaments
  - Professions du secteur de la santé 587
  - Programmes
    - comptables 927 à 929, 947, 968, 969
    - de radio, de TV 181, 182
    - TED 7, 74, 76, 81, 521, 528, 682e, 692
  - Programmes de fidélisation des clients 285
  - Projection de films 151a, 616, 618
  - Projets 170, 247, 324
  - Projets reproductibles 170
  - Promotion des ventes 410
  - Propre compte, agir pour son - 190 à 205
  - Propres besoins, v. besoins privés
  - Propriété 36, 49, 287, 658 à 667, 671
  - Propriété par étage 660 à 667, 696, 699, 858e
  - Protection de l'enfance 10, 601 à 603, 606 à 608, 695
  - Protection des plantes, préparations pour la - 333
  - Prothèses 582, 583, 590
  - Prothèses dentaires 590
  - Prothésistes dentaires 587, 590
  - Psychologues 588
  - Psychothérapeutes 587
  - Publications officielles 166
  - Publicité 166 à 182, 235, 336, 381, 412 à 426, 632, 647, 809, 832, 845
  - Publicité télévisuelle 167, 809
  - Publicité radiophonique 167, 809
  - Puissance publique, activité de - 118, 843
- Q R**
- Quittances, v. fiches, quittances de caisses enregistreuses
  - Rabais 214, 223, 224, 251, 270, 284, 285, 306, 431, 444, 770, 779, 803, 805, 854, 931 à 934, 953, 954, 977
  - Rabais de quantité, v. ristournes
  - Rabais en nature 444
  - Rachat 254
  - Radiation du registre des contribuables TVA, v. retrait de la déclaration d'assujettissement à la TVA
  - Radio 157, 167, 181, 182, 336, 622, 809
  - Radiographie, institut de - 582, 594
  - Raisins 339, 820
  - Réactifs 334
  - Récépissé postal 541
  - Réception 127
  - Recherche 79 à 84a
  - Recherche fondamentale 79, 261
  - Recherches de marchés 112, 180a, 383, 520, 833
  - Récupération, v. élimination
  - Récupération d'automobiles 187
  - Recyclage, v. élimination
  - Rédacteurs 166 à 179, 625

- Réduction de la déduction de l'impôt préalable 283, 403 à 426, 850, 851, 860 à 877
- Réexportation 556, 739, 747, 748
- Régime douanier de l'admission temporaire 535, 556, 557, 716, 718, 742, 743, 747, 836
- Régime douanier de la suspension de la perception 720
- Régime douanier de l'exportation 739
- Régime douanier du perfectionnement actif ou passif 716, 718, 720, 747, 836
- Régime douanier du transit 70, 553 à 555
- Régime douanier relatif à la mise en libre pratique de biens 747
- Régime financier 1
- Régimes douaniers
- de l'admission temporaire sur le territoire suisse ou à l'étranger 535, 556, 557 716, 718, 742, 743, 747, 836
  - de la mise en libre pratique 747
  - de l'exportation 739
  - du perfectionnement actif 718, 720, 747, 836
  - du perfectionnement passif 716
  - du transit 70, 553 à 555
- Registre des contribuables TVA 6, 16, 400, 450, 492, 512
- Registre du commerce 397 à 401, 764a, 833, 887, 888
- Règlementations forfaitaires 151a, 302, 316, 497, 864, 874, 875, 949 à 960,
- Relations publiques, v. publicité
- Remboursement 253, 402, 427, 746, 805, 806, 854, 855
- Remboursement de la TVA prélevée à l'importation 739, 745 à 747
- Remboursement de l'impôt 970, 971
- Remise, v. diminution de la contre-prestation
- Remise de biens à titre gratuit à l'étranger 533, 826
- Remise d'impôt 974
- Remplacement, livraison de remplacement à l'importation 745 à 747
- Remplacements, v. échange ou réparations avec échange standard de biens
- Renonciation (p. ex. renoncer à un droit) 188, 319, 387, 412b, 624a
- Rénovations importantes 857b
- Réparations 45, 286 à 288
- Réparations avec échange standard de biens 225, 286 à 288, 793
- Repas de Noël 844
- Repas d'entreprise 844
- Représentation 36, 52a, 101 à 127, 189 à 205, 266, 371, 372, 628, 632, 764a
- v. aussi représentation directe
  - v. aussi représentation indirecte
- Représentation devant les tribunaux 118, 973
- Représentation directe 36, 189, 192 à 205, 371, 372, 628
- Représentation indirecte 190, 191
- Représentations chorégraphiques 616, 618
- Représentations culturelles 616
- Représentations diplomatiques et consulaires 574 à 576, 721b, 977
- Représentations musicales 158, 616, 618, 621, 622
- Reprise 253, 254
- Reprise des actifs et passifs 397 à 400, 466
- Reprise d'un commerce 12
- Réseaux câblés 182
- Responsabilité solidaire 733
- Restaurant du personnel 313 à 314a, 322, 481, 583, 631
- Restauration gratuite 322
- Restitution 52a, 253, 254, 355
- Restitution de livraison 254
- Restructuration d'entreprises 397 à 401, 465, 756, 764a, 765, v. aussi procédure de déclaration
- Retailer 183 à 186a
- Retours de biens, v. biens en retour
- d'origine étrangère 739, 745 à 748
  - d'origine suisse 719, 745 à 748
- Retrait de la déclaration d'assujettissement à la TVA 22, 961c
- Retrait de l'option pour l'imposition 691
- Rétrocessions 383
- Révision comptable 100, 123 à 126, 961
- Revue, v. journaux
- Risque de ducroire 192, 233, 267, 646
- Ristournes 251, 270, 275, 276, 284, 444, 804, 805, 855, 977
- Ristournes ou dédommagements versés aux employeurs pour des charges administratives qu'ils doivent assumer 427

## S

- Sacs de poubelles 187, 203
- Sages-femmes 582 à 589
- Sale and lease back, opérations de - 278a
- Salles 163, 605, 669
- Samnaun 367
- Sampuoir 367
- Sang 334, 593, 696, 713
- Sang complet 334, 593, 696, 713
- Santé 582 à 600
- Sauvetage 595 à 598
- Schaffhouse 374
- Sculpteurs 622, 625, 714
- Secret professionnel 961
- Self-service, v. possibilité de consommer sur place

- Semences 331  
 Séminaires 603 à 606  
 Service gratuit 39, 289  
 Service (nourriture) chez le client 130, 140, 142 à 51a, 328, 582  
 Service téléphonique 127  
 Services centraux de règlement 235, 271 à 276  
 Services (de la Confédération, des cantons et des communes) 604  
 Services de courrier 174  
 Services d'entretien 39, 45, 74, 289, 363  
 v. aussi travaux d'entretien  
 Services de photographie 166 à 180a  
 Services de repas à domicile 599  
 Services réservés, v. Poste, acheminement par la -  
 Servitude 658, 661  
 Simplifications, v. approximation, détermination par -  
 Simplifications en cas de double affectation, c'est-à-dire pour procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas d'opérations exclues du champ de l'impôt 873 à 877  
 Simplifications pour l'assujéti lors de l'imposition de la marge 292  
 Sociétés anonymes, v. personnes morales  
 Sociétés à responsabilité limitée, v. personnes morales  
 Sociétés en commandite simple, v. sociétés de personnes  
 Sociétés en nom collectif, v. sociétés de personnes  
 Sociétés de perception, d'exploitation 73, 625  
 Sociétés de personnes 6, 18, 300, 398, 430, 435, 844a  
 Sociétés simples 6, 941, 942  
 Software 45, 73 à 76, 521, 528  
 Soins aux animaux 349  
 Soins hospitaliers 582, 583, 696  
 Soins médicaux 582 à 591  
 Sondages 89  
 Soutte 219 à 224, 789, 790, 792  
 Sous-groupes 18  
 Sous-traitants 48  
 Spinning 604b  
 Spitex 589, 599 à 601, 607 à 612  
 Sponsors, contributions de sponsors 179, 181, 402, 412 à 426  
 Spots publicitaires 181, 336  
 Stationnement de véhicules 54  
 Stations-service 151, 151a, 214, 321a, 952  
 Statuts 412b, 614  
 Stockage, v. entreposage  
 Stocks obligatoires 742  
 Stylistes 178  
 Stylistes en coiffure, v. coiffeurs  
 Subsistance des employé(e)s 151, 244, 300 à 302, 313 à 321, 432, 438, 497, 583, 845, 959  
 Subsistance des membres de la famille 300 à 302, 315 à 321, 438, 497  
 Subventions 258, 259, 281, 402, 407 à 411, 850, 856, 859, 902, 977  
 Successions, administration de - 116, 644  
 Succursales, v. établissements stables  
 Suisse, territoire suisse (définition) 367  
 Supplément de droit de douane sur les carburants, v. surtaxe sur les huiles minérales  
 Suppléments 248  
 – v. aussi suppléments pour paiement par acomptes  
 – v. aussi suppléments pour petites quantités  
 Suppléments pour paiement par acomptes 248, 266, 268  
 Suppléments de prix 6, 248, 675, 781  
 Suppléments pour petites quantités 232, 350, 781, 956  
 Surfaces de stands de foires ou d'exposition, locaux dans des bâtiments de foires et de congrès 674  
 Surfaces publicitaires 177  
 Surtaxe sur les huiles minérales 227  
 Sylviculteurs 9, 693, 819  
 Sylviculture 9, 342 à 345, 599, 693, 819  
 Syndicats 614, 615
- T**
- Table familiale 315, 959  
 Take-away  
 – distributeurs automatiques de boissons et de produits comestibles, v. automates à boissons  
 – entreprises mixtes 151a  
 – manifestations 151a  
 – snack-bars/stands de petite restauration 151a  
 Taux de la dette fiscale nette 400, 401, 406, 514, 518, 707, 708, 739, 741, 748, 859, 874, 935, 949, 968d, 976  
 Taux de la dette fiscale nette inversés 874  
 Taux d'impôt 3, 327 à 366, 470 à 471, 524, 704, 722, 810, 857, 949, 950  
 Taux d'impôt erroné lors de l'importation 745 à 750  
 Taux forfaitaires 400, 401, 406, 514, 518, 707, 708, 739, 741, 747, 748, 950, 976  
 Taux normal 3, 341 à 349, 471, 524, 722  
 Taux réduit 327 à 339, 470, 722, 808  
 Taxation à l'importation 725, 742  
 Taxation provisoire à l'importation 836



- Taxes 181, 182, 212, 227, 236, 237, 239, 256, 257, 336, 493
- Taxe de raccordement 493
- Taxe de séjour 160, 257, 326
- Taxe d'incitation sur les composés organiques volatils (COV) 227, 237
- Taxes de contrôle, d'examen 246, 257, 604
- Taxes de droits d'auteur 236
- Taxes de l'Office de la circulation et de la navigation 237, 256, 257
- Taxes de monopole 227
- Taxes et contributions de droit public 237, 256, 326
- Techniciens-dentistes 577a, 590
- TED 73, 74, 76, 682e
- Téléchargements par internet 383
- Télécommunications 181, 182, 203, 384
- Téléphone, télex, téléfax, v. télécommunications
- Télévision 181, 182, 336
- Tentes 153, 662
- Tenue de la comptabilité 123 à 126, 653, 878 à 974
  - acomptes 891, 940a, 940b
  - affaires de compensation 895, 936
  - comptabilisation au brut 898 à 904, 908, 909, 911, 913, 917 à 919, 920
  - comptabilisation au net 898 à 907, 910, 915, 916, 919, 920
  - comptabilisation mixte 919, 920
  - comptabilité d'entreprises artisanales 914 à 921
  - comptabilité tenue par ordinateur 922 à 929
  - compte d'exploitation/bilan 946
  - commerce de détail 203, 883
  - conservation des documents et des livres comptables 943 à 948
  - contre-prestations convenues, v. contre-prestations convenues
  - contre-prestations reçues, v. contre-prestations reçues
  - contrôle de la concordance du chiffre d'affaires 968
  - débiteurs/créanciers 891, 923 à 927
  - décomptes simplifiés 497, 949 à 960
  - diminutions de la contre-prestation 854, 855, 930 à 934
  - en cas de cession de la créance 940
  - escomptes 931 à 934, 953 à 955
  - forfaits, décomptes simplifiés 497, 949 à 960
  - frais accessoires 956 à 958
  - inventaire 891
  - montants bruts 895, 896
  - montants d'impôt préalable 901
  - obligation de renseigner 961a+b
  - obligation de tenir une comptabilité 881 à 891
  - pertes 930 à 934
  - ports 956 à 958
  - postes neutres 897
  - postes ouverts 928, 929, 964
  - pour des tiers 123 à 126, 653
  - prestations à soi-même 937 à 939, 959
  - révision comptable 126
  - taux de la dette fiscale nette 949
  - travaux et prestations de services commencés 891
  - biens usagés 935
- Terrains, v. biens immobiliers
- Territoire suisse (définition) 367
- Territoires nationaux 367
- Théâtre 151, 151a, 202, 418, 616, 618, 621, 622
- Timbres officiels 675, 711
- Timbres-poste 73, 87, 204, 205, 675, 711
- Tolérer un acte ou une situation 188
- Tombolas 676 à 678
- Tour-opérateur 183 à 186a, 299
- Toxicomanes 599
- Traducteur, v. rédacteurs
- Trafic aérien 374, 567 à 570, 844
- Trafic de frontière, v. trafic touristique
- Trafic de paiements 638
- Trafic de perfectionnement 536, 716, 717, 718, 720, 729, 743, 747, 836
- Trafic de réparation 556, 716, 717, 745 à 748
- Trafic de réparation, de perfectionnement actifs 536, 718, 720, 747, 748, 836
- Trafic de réparation, de perfectionnement passifs 716, 717, 745 à 748
- Trafic des voyageurs, v. trafic touristique
- Trafic touristique 557a à 564
- Traitement de biens avant l'exportation 536
- Traitement des eaux usées 187, 347, 793a
- Traitement électronique de données 73 à 78, 124, 277, 383, 620
- Traitement médical 582 à 591
- Traités internationaux 367
- Transbordement 60, 69, 376
- Transfert de la TVA (resp. de l'impôt) 4, 559, 751 à 815
- Transfert de patrimoine 397 à 401, 756, 765
  - v. aussi procédure de déclaration
- Transfert de tout ou partie d'un patrimoine, v. procédure de déclaration
- Transfert du pouvoir de disposer d'un bien sur le plan économique 36, 368
- Transformation de sociétés 114, 400, 401
- Transit, v. marchandises en transit ou transport
- Transmission d'adresses 173
- Transmission de signaux 181, 182

Transplantation d'organes 592, 713  
 Transport 51b à e, 59 à 64, 230, 241, 374 à 376, 581, 695  
 – de blessés 595 à 598  
 – de malades 595 à 598, 695  
 – de personnes décédées 597  
 – d'invalides 595 à 598, 695  
 – en tant que prestation accessoire 62 à 64  
 – transfrontalier 571 à 573  
 Transport d'invalides 595 à 598  
 Transport transfrontalier, v. transport  
 Transporter, envoyer, apporter ou faire apporter des biens du territoire suisse à l'étranger 533, 826  
 Transports de personnes dans le trafic des voyageurs 59 à 64, 374, 375, 571 à 573, 581, 595 à 598  
 Transports de biens 59 à 64  
 Travail temporaire, v. location de services  
 Travaux de concours 96, 325, 372  
 Travaux de construction exécutés à l'étranger 579  
 Travaux de développement 79 à 84a  
 Travaux de garantie 289  
 Travaux d'entretien 45, 46, 246, 317, 345, 462, 463, 663, 680, 831, 844, 857b  
 Travaux de récolte 46, 339  
 Travaux de secrétariat 127  
 Travaux et prestations de services commencés 891  
 Travaux exécutés par des tiers 48  
 Travaux horticoles 9, 46, 331, 342 à 345, 693, 819  
 Travaux sur des constructions 452 à 463, 488 à 490, 506  
 Traveller's chèques 212, 395  
 Triage de biens 69, 173  
 Tribunal arbitral 118  
 Tribunes 662  
 Trousses 715  
 Tubercules 331  
 TVA prélevée à l'importation, remboursement de la - 739, 745 à 748  
 TVA sur l'importation de biens, v. importation de biens

## U

Unité de la prestation 84a, 357, 361 à 366, 874  
 Universités 79 à 84a, 603 à 607  
 Usines de traitement de métaux précieux 577c  
 Utilisation de prestations de services 513  
 Utilisation temporaire de biens 479 à 483, 505  
 – v. aussi exportation ou importation de biens

Utilisation gratuite de biens 42, 426, 483, 873, 875  
 Utilité publique 166, 412 à 412b, 426, 608

## V

Vacuum 33  
 Valeur d'acquisition 594  
 Valeur d'assurance du bâtiment 857b  
 Valeur d'estimation, v. valeur d'assurance du bâtiment  
 Valeur postale, v. timbres-poste  
 Valeur seuil 844a  
 Vapeur 33  
 Variantes forfaitaires 874  
 Véhicules, v. aussi véhicules automobiles d'occasion  
 Véhicules automobiles, v. aussi imposition de la marge  
 Véhicules automobiles de luxe 844, 844a  
 Véhicules automobiles d'occasion, v. imposition de la marge  
 Véhicules d'occasion, v. imposition de la marge  
 Vending, branche du - 321a  
 Vente anticipée 202  
 Vente par acompte 37, 794 à 801  
 Ventes au comptant 884a, 952  
 Ventes aux enchères 115, 204, 205  
 Vétérinaires 339, 348, 591  
 Viande 328, 820  
 Vice du consentement 253  
 Vidéothèques 77, 620  
 Vignes, viticulteurs/vignerons 339, 820  
 Vignettes autoroutières 202, 203  
 Vignettes pour cycles 202, 203  
 Vignettes pour l'élimination des déchets 187, 203  
 Voies de droit 972, 973  
 Voiturier, v. expéditeurs  
 Volaille 329  
 Voyages, v. agences de voyages  
 Voyages à forfait 51d, 183, 186a, 203, 360  
 Voyages à l'étranger 185, 186, 186a  
 Voyages d'affaires 845  
 Voyages sur le territoire suisse 184 à 186

## W

Wagons-restaurants 8, 136, 721b  
 Walking 604b

## X Y Z

Zoo 418, 619

## Publications disponibles auprès de l'AFC

Les publications concernant la TVA, énumérées ci-après, sont disponibles sur le site internet de l'AFC [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch).

Ces publications peuvent exceptionnellement être commandées sous forme d'imprimés, contre facture, à l'adresse suivante :

## Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL

### Diffusion publications

#### Imprimés TVA

3003 Berne

N° de commande	Titre
641.20	Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA)
641.201	Ordonnance relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OLTVA)

#### Instructions

610.525	Instructions 2008 sur la TVA
---------	------------------------------

#### Brochures spéciales

610.530-01	Aperçu sur les modifications de la pratique au 1er janvier 2008
610.530-02	Assujettissement à la TVA
610.530-03	Taux de la dette fiscale nette
610.530-04	Prestations à soi-même
610.530-05	Changements d'affectation
610.530-06	Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation

#### Brochures par branche d'activité

610.540-01	Production naturelle et activités similaires
610.540-02	Horticulteurs et fleuristes
610.540-03	Imprimés
610.540-04	Industrie du bâtiment
610.540-05	Véhicules automobiles
610.540-06	Commerce de détail
610.540-07	Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés
610.540-08	Hôtellerie et restauration
610.540-09	Transports
610.540-10	Entreprises de transports publics (ETP) et de transports touristiques
610.540-11	Trafic aérien
610.540-12	Agences de voyages et offices du tourisme
610.540-13	Télécommunications

N° de commande

Titre

**Brochures par branche d'activité (suite)**

610.540-14	Finance
610.540-14a	Forfait d'impôt préalable pour les banques
610.540-15	Assurances
610.540-16	Administration, location et vente d'immeubles
610.540-17	Avocats et notaires
610.540-18	Collectivités publiques
610.540-19	Formation et recherche
610.540-20	Santé
610.540-21	Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives
610.540-22	Culture
610.540-23	Sport

**Notices**

610.545-01	Imposition de groupe
610.545-02	Offices de poursuites et faillites
610.545-03	Simplification de l'imposition des parts privées, < des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel
610.545-04	Prétentions en dommages-intérêts
610.545-05	Lieu de la livraison de biens
610.545-06	Prestations de services transfrontalières
610.545-07	Produits comestibles et boissons ; aliments pour animaux
610.545-10	Manifestations culturelles et sportives et autres festivités
610.545-11	Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration
610.545-12	Médicaments
610.545-13	Comptabilisation lors de contrats de vente par acomptes et de contrats de financement avec cession à un institut de financement
610.545-15	Subventions et autres contributions des pouvoirs publics
610.545-16	Traitement fiscal des prestations en relation avec Campione d'Italia
610.545-19	Remboursement de la TVA à des destinataires dont le domicile ou le siège social se situe à l'étranger
610.545-21	TVA et monnaies étrangères (p. ex. euro)
610.545-22	Importation, exportation et transit de l'électricité et de gaz
610.545-23	Contributions des membres et des tiers et contributions à des fins d'assainissement