Brochure spéciale n° 04

Prestations à soi-même

Valable à partir du 1er janvier 2008

Les informations contenues dans cette publication sont à considérer comme un **complément** aux Instructions sur la TVA.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

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 :

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
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

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

  Veuillez 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

valable jusqu'au 31 décembre 2009

© Publication de l'Administration fédérale des contributions, Berne
Décembre 2007

610.530.04 f / 01.08

Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la brochure publiée en septembre 2000 par l'Administration fédérale des contributions (AFC) et valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA (1er janvier 2001).

Les modifications intervenues depuis lors (loi sur la TVA, ordonnance relative à la loi sur la TVA, changements et précisions de la pratique) concernant ce domaine ont été reprises dans la présente publication. Les modifications introduites à partir du 1er janvier 2001 sont présentées sur fond gris (comme le présent texte) afin que les assujettis et leurs représentants les repèrent rapidement.

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). Par ailleurs, les points importants et les particularités sont signalés.

valable
31 déc

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
CC	Code civil suisse (RS 210)
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publications des Instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente brochure se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
CO	Code des obligations (RS 220)
IFD	Impôt fédéral direct
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de la personne assujettie
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Table des matières Page

1. Introduction . . . 9
2. Bases juridiques . . . 9
2.1 Etats de faits constitutifs de prestations à soi-même . . . 9
2.2 Base de calcul . . . 10
2.3 Lieu de la prestation à soi-même . . . 11
2.4 Naissance de la créance fiscale . . . 12
2.5 Autres dispositions importantes . . . 12
3. Critères de distinction entre les prestations à titre onéreux et les états de faits constitutifs de prestations à soi-même ; traitement fiscal des prestations fournies au personnel . . . 12
3.1 Prestations à titre onéreux . . . 12
3.2 Etats de faits constitutifs de prestations à soi-même . . . 16
3.3 Traitement spécial de prestations gratuites et rabais au personnel . . . 18
3.3.1 Généralités . . . 18
3.3.2 Prestations gratuites et rabais . . . 19
4. Représentations schématiques . . . 23
4.1 Distinction entre les prestations à titre onéreux et les états de faits constitutifs de prestations à soi-même ; traitement fiscal des prestations au personnel . . . 23
4.2 Etats de faits constitutifs de prestations à soi-même . . . 25
4.3 Base de calcul des prestations à soi-même . . . 26
5. Prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 1 LTVA . . . 28
5.1 Prélèvements pour affectation à des fins étrangères à l'entreprise . . . 28
5.2 Prélèvements pour affectation à une activité exclue de la TVA . . . 30
5.3 Prélèvements pour remise à titre gratuit . . . 31
5.4 Prélèvements lors de la cessation de l'assujettissement . . . 38
6. Base de calcul lors de prélèvements selon l'article 9 alinéa 1 LTVA . . . 39
6.1 Prélèvement durable de biens mobiliers . . . 39
6.1.1 Biens mobiliers neufs achetés . . . 40
6.1.2 Biens mobiliers usagés achetés . . . 42
6.1.3 Biens mobiliers neufs de propre fabrication . . . 43
6.1.4 Biens mobiliers usagés de propre fabrication . . . 46
6.2 Prélèvement durable de biens immobiliers . . . 48
6.2.1 Biens immobiliers neufs . . . 50
6.2.2 Biens immobiliers usagés . . . 50
6.3 Utilisation temporaire de biens . . . 51
6.3.1 Notion d'utilisation temporaire et délimitation du changement partiel d'affectation . . . 51
6.3.2 Base de calcul en cas d'utilisation temporaire de biens mobiliers . . . 51
6.3.3 Base de calcul en cas d'utilisation temporaire de biens immobiliers . . . 54
7. Travaux exécutés sur des constructions selon l'article 9 alinéa 2 LTVA ; critères de délimitation entre des travaux de construction effectués pour le compte de tiers ou pour son propre compte . . . 54
7.1 Généralités . . . 54

valable jusqu'au 31 décembre 2009

7.1.1	Critères de délimitation entre des constructions pour le compte de tiers et pour son propre compte	55
7.1.2	Début et fin des activités de construction	58
7.1.3	Valeur du sol	59
7.1.4	Démolition de constructions	59
7.1.4.1	Façon de procéder chez le vendeur assujetti	60
7.1.4.2	Façon de procéder chez l'acheteur assujetti qui a l'intention d'exécuter des constructions pour son propre compte	60
7.1.5	Mesures de consolidation et d'assainissement effectuées sur des terrains	61
7.1.5.1	Mesures prises en fonction de la nature et de la qualité du sol	61
7.1.5.2	Mesures d'assainissement	61
7.1.6	Equipement de base du terrain	61
7.2	Constructions pour le compte de tiers / livraison (art. 6 al. 2 let. a et al. 4 LTVA)	62
7.3	Prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA	63
7.3.1	Principes	63
7.3.2	Naissance de la créance fiscale (art. 43 al. 2 LTVA)	65
7.3.3	Base de calcul de l'impôt sur la prestation à soi-même (art. 34 al. 4 LTVA)	65
7.3.4	Détermination des frais d'investissement en regard de la TVA : aperçu	66
7.3.5	Explications détaillées concernant l'aperçu du chiffre 7.3.4	67
7.3.5.1	Frais d'étude de projet	67
7.3.5.2	Coûts de construction	67
7.3.5.3	Frais généraux divers	68
7.3.5.4	Valeur du sol	69
7.3.5.5	Dépenses en relation avec l'aliénation, la location ou l'affermage ultérieur des bâtiments	69
7.3.5.6	Acquisition de bâtiments inachevés	69
7.3.6	Détermination dans la pratique des frais d'investissement en regard de la TVA	69
7.3.7	Bénéfice / perte lors de la vente	72
7.3.8	Option	72
7.3.9	Aperçu schématique	74
7.4	Prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA	75
7.4.1	Etats de faits constitutifs de telles prestations à soi-même	75
7.4.2	Base de calcul	76
7.4.3	Déduction de l'impôt préalable	76
7.4.4	Exemples	77
7.5	Exécution de constructions pour d'autres usages	78
7.5.1	Exécution de constructions pour le compte de tiers, en vue de l'aliénation, la location ou l'affermage (avec imposition par option) ainsi que pour sa propre activité commerciale imposable	78
7.5.2	Utilisation de constructions en partie pour la réalisation d'opérations imposables et en partie pour l'aliénation, la location ou l'affermage (sans imposition par option)	79

valable jusqu'au 31 décembre 2009

7.5.3	Utilisation de constructions en partie pour la réalisation d'opérations imposables et en partie pour l'usage privé, pour réaliser des opérations exclues de la TVA ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement	79
7.5.4	Utilisation de constructions en partie pour l'aliénation, la location ou l'affermage (sans imposition par option) et en partie pour d'autres opérations exclues de la TVA, pour l'usage privé ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujetti	80
7.6	Travaux de conciergerie et travaux de gardiens de place	81
7.6.1	Traitement fiscal des propres prestations	81
7.6.2	Définition des travaux de conciergerie et des travaux de gardiens de place	81
7.6.2.1	Sont réputés travaux de conciergerie	81
7.6.2.2	Sont réputés travaux de gardiens de place	82
7.6.3	Ne tombent pas sous le coup des dispositions dérogatoires des propres prestations	83
7.6.4	Délimitation entre propres travaux de conciergerie et travaux de conciergerie imposables effectués par des tiers	84
8.	Prestation à soi-même en cas de transfert de tout ou partie d'un patrimoine selon l'article 9 alinéa 3 LTVA	84
9.	Prestations de services à soi-même selon l'article 9 alinéa 4 LTVA	85
10.	Lieu de la prestation à soi-même	87
11.	Naissance de la créance fiscale	89
12.	Calcul par approximation	90
13.	Méthode des taux de la dette fiscale nette	90
14.	Imposition de groupe	90
15.	Tenue de la comptabilité et obligation de conserver les documents comptables	91

Annexe : Tabelle des amortissements de l'impôt fédéral direct 93

valable jusqu'au 31 décembre 2009

valable jusqu'au
31 décembre 2009

1. Introduction

L'imposition des prestations à soi-même doit garantir que les contribuables, qui utilisent des biens dans un but non soumis à l'impôt, ne soient pas avantagés sur le plan fiscal par rapport aux personnes non assujetties à la TVA.

Lors de l'examen de l'état de faits constitutif de l'impôt et de la base de calcul déterminante, il est conseillé de procéder de la manière suivante :

- définir sur la base des représentations schématiques dans quel cas il y a une prestation à titre onéreux ou une prestation à titre gratuit et, partant, un état de faits générant une prestation à soi-même (genre d'état de faits constitutif de l'impôt)
  ☞ chif. 4 ;
- définir le traitement fiscal de cette prestation (base de calcul)
  ☞ chif. 3 ;
- approfondir les faits, déterminés sur la base des représentations schématiques, en se basant sur les explications détaillées et les cas pratiques traités dans cette brochure (dans les représentations schématiques, il y a toujours une référence au chiffre correspondant).

> ⚠ Les exemples qui présentent dans cette brochure des états de faits constitutifs de l'impôt tiennent compte des taux en vigueur au 1er janvier 2001. Pour la déclaration des prestations à soi-même, on utilisera toujours les taux valables **au moment de l'état de faits constitutif de l'impôt.**

2. Bases juridiques

2.1 Etats de faits constitutifs de prestations à soi-même

Selon l'**article 9 alinéa 1 LTVA**, il y a prestation à soi-même lorsque l'assujetti prélève de son entreprise, à titre permanent ou temporaire, des biens 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 de son personnel ;
b. pour les affecter à une activité exclue de la TVA ;
c. pour les remettre à titre gratuit, à l'exception des cadeaux jusqu'à concurrence de 300 francs par destinataire et par année et des échantillons distribués pour les besoins de l'entreprise, ou
d. dont il a encore le pouvoir de disposer lorsque cesse son assujettissement.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Selon l'**article 9 alinéa 2 LTVA**, il y a également prestation à soi-même lorsque :

a. l'assujetti exécute des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition de tiers à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (art. 18 ch. 20 et 21 LTVA) ou lorsqu'il fait exécuter ces travaux sans avoir opté pour l'imposition ; en sont exclus les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par l'assujetti ou ses employés (☞ chif. 7.6) ;

b. l'assujetti exécute de tels travaux à des fins privées ou en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt et pour l'imposition de laquelle il n'a pas opté.

Il y a enfin prestation à soi-même, selon l'**article 9 alinéa 3 LTVA**, dans la mesure où, en cas de transfert à titre onéreux ou gratuit de tout ou partie d'un patrimoine, l'assujetti destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services ne la destine pas à une activité imposable mentionnée à l'article 38 alinéa 2 LTVA.

Les prestations de services à soi-même ne sont, selon l'**article 9 alinéa 4 LTVA**, pas imposables. Sont réservées l'imposition visée à l'article 9 alinéa 3 LTVA et l'imposition de l'utilisation de services dont l'acquisition dans l'un des buts visés à l'article 9 alinéa 1 lettres a à d LTVA donne droit à la déduction totale ou partielle de l'impôt préalable.

L'impôt acquitté précédemment sur les prestations à soi-même peut, en cas de changement d'affectation, être déduit conformément à l'article 42 LTVA (art. 9 al. 5 LTVA).

2.2 Base de calcul

La TVA sur la **prestation à soi-même** se calcule selon l'article 34 LTVA.

1. Lorsque des biens **mobiliers** sont prélevés durablement au titre d'une prestation à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 1 ou 3 LTVA, ou que l'assujettissement prend fin, l'impôt se calcule :

   a. s'agissant de biens neufs, sur le prix de ces biens ou des éléments les composant ;

   b. s'agissant de biens qui ont déjà été utilisés, sur la valeur de ces biens ou des éléments les composant au moment du prélèvement ; pour déterminer cette valeur, il est tenu compte d'un amortissement linéaire **d'un cinquième** par année écoulée.

2. Si des biens **immobiliers** sont prélevés durablement au titre d'une prestation à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 1 ou 3 LTVA ou si l'assujettissement prend fin, la TVA se calcule sur la base définie au point 1 ci-dessus (sans la

valable jusqu'au 31 décembre 2009

valeur du sol), mais au plus sur le montant des dépenses qui avaient alors donné droit à la déduction de l'impôt préalable. Pour déterminer la valeur du bien, il est tenu compte d'un amortissement linéaire **d'un vingtième** par année écoulée.

3. Si des biens ou des éléments les composant sont **prélevés temporairement** au titre d'une prestation à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 1 ou 3 LTVA, la TVA se calcule sur le loyer qui serait facturé à un tiers indépendant pour cette utilisation.

4. En cas de **prestation à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 2 LTVA**, la TVA se calcule sur le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé pour la livraison à un tiers indépendant.

5. En cas de **prestation de services** à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 4 seconde phrase LTVA, la TVA se calcule sur la valeur des prestations de services non encore utilisées.

La base de calcul de la TVA sur **la livraison de biens et la prestation de services** est la contre-prestation (art. 33 al. 1 LTVA). Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens 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, y compris ceux qui sont facturés séparément. En cas de livraison de biens ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 33 al. 2 LTVA).

Lors de la fourniture d'une **prestation au personnel**, la base de calcul est, en dérogation à l'article 33 alinéa 2 LTVA, la contre-prestation payée ; l'assujetti est toutefois redevable, au minimum, de l'impôt qui serait dû au titre d'une prestation à soi-même. Le personnel intéressé de manière déterminante à l'entreprise n'est pas concerné par la présente disposition (art. 33 al. 3 LTVA).

2.3 Lieu de la prestation à soi-même

Est réputé lieu de la prestation à soi-même (art. 15 LTVA) :

a. dans les cas prévus à l'article 9 alinéa 1 LTVA, l'endroit où se trouve le bien au moment où il est prélevé ;
b. dans les cas prévus à l'article 9 alinéa 2 LTVA, l'endroit où se trouve la construction ;
c. dans les cas prévus à l'article 9 alinéa 3 LTVA, l'endroit où le bien ou la prestation de services quitte le secteur imposable de l'entreprise.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

2.4 Naissance de la créance fiscale

En cas de prestations à soi-même, la créance fiscale prend naissance au moment où elles ont lieu (art. 43 al. 2 LTVA).

2.5 Autres dispositions importantes

a. Lorsque tout ou partie d'un patrimoine est transféré, à titre onéreux ou gratuit, d'un assujetti à un autre dans le cadre de la création, de la liquidation ou de la restructuration d'entreprises (p. ex. fusion), l'obligation fiscale de l'assujetti consiste, selon l'article 47 alinéa 3 LTVA, à déclarer la livraison du bien ou de la prestation de services imposables. Dans ce cas l'assujetti doit adresser une déclaration écrite à l'Administration fédérale des contributions dans un délai de 30 jours à compter du transfert du patrimoine. L'article 9 alinéa 3 est réservé.

   Selon l'article 37 alinéa 4 LTVA, l'assujetti qui applique la procédure de déclaration selon l'article 47 alinéa 3 LTVA, n'a pas le droit de mentionner l'impôt dans le contrat ou sur la facture.

   ☞ En ce qui concerne la base de calcul, voir le chif. 2.2.

b. Si l'assujetti utilise des biens, des parties de biens ou des services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation (art. 41 al. 1 LTVA). Si l'assujetti utilise les biens ou les services grevés de l'impôt préalable principalement pour réaliser des opérations imposables, la déduction de l'impôt préalable peut, selon l'article 41 alinéa 2 LTVA, être opérée intégralement et les prestations à soi-même peuvent être imposées une fois par an.

3. Critères de distinction entre les prestations à titre onéreux et les états de faits constitutifs de prestations à soi-même ; traitement fiscal des prestations fournies au personnel

3.1 Prestations à titre onéreux

Une prestation à titre onéreux (livraison ou prestation de services) suppose **une contrepartie** (échange de prestations).

Dans de tels cas, la TVA se calcule sur la **contre-prestation** (☞ ch. 206).

> 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 entre des tiers indépendants. Il en va de même, lorsque des personnes proches obtiennent gratuitement, de façon directe ou indirecte, une prestation qui ne serait pas accordée à un tiers indépendant.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Exemples de personnes proches :

- propriétaires de personnes morales (actionnaires, associées d'une S.à.r.l.) ;
- associés de sociétés de personnes (associés d'une société en nom collectif, associés et commanditaires d'une société en commandite, associés d'une société simple) ;
- associés de sociétés coopératives qui ne doivent pas payer de cotisations pour appartenir à la coopérative ;
- 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) ;
- caisses de pension.

Sont en principe également considérées comme personnes proches **des personnes ne travaillant pas dans l'exploitation, par exemple des amis, connaissances, membres de la famille et autres parents des personnes détenant des parts de l'entreprise ou du personnel qu'elle emploie**. Pour les prestations fournies à ces personnes, il y a lieu d'observer ce qui suit :

- Lorsqu'il s'agit de prestations **uniques** (p. ex. jubilé, événement spécial, rabais pour prestations sporadiques), l'AFC se limite, dans sa pratique administrative, à l'imposition des prestations à soi-même. Si le prix payé pour la prestation est supérieur à la valeur de la prestation à soi-même, il faut imposer le prix effectivement payé.

- Lors 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 à titre onéreux. Dans ce cas, il faut imposer le prix qui serait facturé à un tiers indépendant.

Les membres d'une association et 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 accordées soient financées par les cotisations annuelles (y compris d'éventuels versements complémentaires).

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 :

- 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

valable jusqu'au 31 décembre 2009

au titre de prestation à soi-même, c'est le montant de l'impôt le plus élevé qui est dû.

- Lorsque des **prestations gratuites** sont offertes au personnel, c'est en principe 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) qui joue 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 à titre onéreux. Lors de la fourniture de la subsistance, on doit admettre qu'il s'agit en règle générale d'un élément du salaire et que le personnel y a donc droit. Pour cette raison, il y a dans ce cas une prestation à titre onéreux.

  Indépendamment du fait qu'il existe ou non un droit, l'obtention de certaines prestations en faveur du personnel, qui n'est pas intéressé de manière déterminante à l'entreprise, suit un traitement fiscal particulier. Vous trouverez à ce sujet de plus amples informations au chif. 3.3.[1]

  ☞ Le chif. 3.2 renseigne en cas de prestations gratuites uniques ou en cas d'autres prestations gratuites sans droit auxdites prestations.

- Lorsque des prestations sont fournies à titre onéreux au **personnel intéressé de manière déterminante à l'entreprise** (c'est-à-dire avec une participation dans l'entreprise donnant droit à plus de 20% des voix), c'est la valeur qui serait convenue entre des tiers indépendants qui vaut contre-prestation.

Exemple 1
Une entreprise ne peut pas, pour des raisons de liquidités, verser le dividende en espèces. Elle remet par conséquent aux actionnaires un dividende en nature (marchandises de l'assortiment de l'entreprise pour lesquelles la déduction de l'impôt préalable a été opérée).

Il s'agit d'une prestation fournie à titre onéreux à des personnes proches (actionnaires). L'entreprise doit facturer et imposer la totalité du dividende en nature au prix qui serait facturé à un tiers indépendant – c'est-à-dire le prix de vente pour la même catégorie de clients. Ceci est également valable, lorsqu'on compense le dividende avec le prix de revient des marchandises.

Exemple 2
L'actionnaire principal d'une entreprise d'ordinateurs prélève du stock un PC pour son utilisation privée. Ce prélèvement n'a pas fait l'objet d'une facturation.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

1 Modification de la pratique en vigueur dès le 1er janvier 2007

Il s'agit d'une prestation fournie à titre onéreux à une personne proche. Cette prestation doit être imposée au prix qui serait facturé à un tiers indépendant.

Exemple 3
Une entreprise de distribution ayant la personnalité juridique d'une coopérative remet gratuitement à ses associés un journal paraissant périodiquement, de temps en temps un livre (p. ex. un lexique) et parfois des bons donnant droit à l'achat à prix réduit de produits dans leurs magasins. Seuls les associés peuvent bénéficier de ces avantages. Le journal contient essentiellement des informations d'intérêt général. Les associés ne sont pas tenus de payer une cotisation à la coopérative.

Comme la prestation gratuite profite exclusivement aux coopérateurs (personnes proches) et qu'elle n'est pas financée par les cotisations, il s'agit d'une prestation à titre onéreux, qui doit être imposée au prix qui serait facturé à un tiers indépendant.

☞ *Voir également à ce sujet l'exemple 1 sous chif. 3.2.*

Exemple 4
Les collaborateurs d'un grand magasin obtiennent sur tous les articles (biens mobiliers divers) un rabais de 20% calculé sur le prix de vente au détail démarqué. La valeur sur laquelle est calculée la prestation à soi-même selon chif. 6.1 représente 65% du prix de vente au détail.

La contre-prestation payée par le personnel se situant en dessus de la valeur de la prestation à soi-même, on prend comme base de calcul en principe la contre-prestation payée, par conséquent 80% du prix de vente au détail démarqué.

Si, par exemple, un rabais de 40% est accordé au personnel, la TVA ne devrait pas être perçue seulement sur le 60%, mais sur le 65% du prix de vente au détail démarqué. Dans ce cas, l'impôt doit être versé sur la valeur de la prestation à soi-même, sous réserve des explications du chif. 3.3.2 lettre h.

Exception :
Pour les collaborateurs intéressés de manière déterminante à l'entreprise (avec un droit de vote de plus de 20%), c'est la valeur qui serait convenue entre des tiers indépendants, c'est-à-dire le prix de vente au détail démarqué, qui entre en ligne de compte.

Exemple 5
Une entreprise de construction (société anonyme) construit pour les besoins privés de l'actionnaire majoritaire une maison familiale.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Dans ce cas, il y a une prestation à titre onéreux à une personne proche. Le prix à imposer correspond à la valeur qui serait convenue entre des tiers indépendants.

☞ *Voir aussi à ce sujet l'exemple 4 sous chif. 3.2.*

3.2 Etats de faits constitutifs de prestations à soi-même

Il faut en règle générale admettre qu'**en l'absence** d'une contrepartie, donc **d'un échange de prestations**, il y a une prestation à soi-même.

Lorsque les conditions sont remplies (☞ chif. 2.1), il y a en principe un **impôt sur la prestation à soi-même**.

☞ En ce qui concerne la limite d'exonération de 300 francs, voir le chif. 3.3.1 et le chif. 5.3 lettre c.

Il n'y a pas de prestation à soi-même en cas de distribution **d'échantillons et de cadeaux publicitaires** lorsque ces charges sont justifiées par l'usage commercial.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir sous chif. 5.3 lettres a et b.

Toute prestation fournie gratuitement ne suppose pas forcément une absence d'échange de prestations. Si une prestation est fournie gratuitement à une **personne proche**, il y a prestation à titre onéreux, à moins qu'une prestation similaire ne soit également accordée à titre gratuit à un tiers indépendant (☞ chif. 3.1).

Lors de la fourniture de prestations gratuites 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 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 à titre onéreux (☞ chif. 3.1). En cas de prestations gratuites uniques (p. ex. lors d'un jubilé ou d'un autre événement spécial) ou **d'autres prestations gratuites sans droit auxdites prestations** (p. ex. boissons à la pause offertes par l'employeur), il y a prestations à soi-même (☞ chif. 2.1).

Indépendamment du fait qu'il existe ou non un droit, l'obtention de certaines prestations en faveur du personnel, qui n'est pas intéressé de manière déterminante à l'entreprise, suit un traitement fiscal particulier. Vous trouverez à ce sujet de plus amples informations au chif. 3.3.[2]

valable jusqu'au 31 décembre 2009

2 Modification de la pratique en vigueur dés le 1er janvier 2007

Si le destinataire ne paie rien pour une prestation et que celle-ci est effectuée en contrepartie d'une autre prestation (compensation), chacune des deux prestations est fournie à titre onéreux.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir sous ch. 936.

Exemple 1
Une entreprise de distribution ayant la personnalité juridique d'une coopérative remet gratuitement à ses associés un journal paraissant périodiquement. Contrairement à l'exemple 3 sous chif. 3.1, ce ne sont pas seulement les associés qui peuvent profiter de ces avantages. Ce journal est également mis gratuitement à disposition de tout un chacun dans les différents points de ventes de cette entreprise de distribution. Le journal contient essentiellement des informations d'intérêt général.

Cette prestation n'étant pas uniquement fournie gratuitement aux coopérateurs mais aussi à des tiers indépendants, il s'agit d'une prestation à soi-même, qui doit être imposée si la limite de 300 francs est dépassée (☞ chif. 2.1).

Exemple 2
Un propriétaire d'une raison individuelle (horlogerie) prélève de son stock une montre d'une valeur (prix de revient) de Fr. 5'000.00 pour en faire cadeau à son épouse.

Il s'agit d'une prestation à soi-même qui doit être imposée (☞ chif. 2.1).

Exemple 3
Une entreprise offre à l'un de ses collaborateurs, à l'occasion de ses 20 ans de service, une machine à café d'une valeur de Fr. 800.00. Il n'existe pour le personnel de cette entreprise aucun droit à une telle prestation lors d'un jubilé.

Il s'agit d'une prestation à soi-même qui doit être imposée (☞ chif. 2.1).

Exemple 4
Une entreprise de construction (raison individuelle) construit pour les besoins privés de son propriétaire une maison familiale.

Il s'agit d'une prestation à soi-même qui doit être imposée (☞ chif. 7.4).

☞ *Voir aussi l'exemple 5 sous chif. 3.1.*

Les prestations fournies au personnel pour des raisons d'ordre social inhérentes à l'exploitation doivent être attribuées au but de l'entreprise et donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. En l'occurrence, il s'agit notamment de l'assainissement des dettes et de certains services d'information à l'adresse de différents employés, ainsi que de dépenses en rapport avec le décès

valable jusqu'au 31 décembre 2009

de collaborateurs et de retraités (p. ex. couronne, avis mortuaire). Il en va de même par exemple pour des charges en relation avec le replacement de personnel dans d'autres sociétés (p. ex. avant la fermeture d'une entreprise).

De telles dépenses donnent droit à la déduction totale de l'impôt préalable, lorsque l'entreprise réalise exclusivement des chiffres d'affaires imposables (ou exonérés de l'impôt). Si une entreprise réalise en partie des chiffres d'affaires imposables (ou exonérés de l'impôt) et en partie des chiffres d'affaires exclus de la TVA, la déduction de l'impôt préalable grevant de telles dépenses doit être réduite proportionnellement.

Les dépenses en relation avec la mise à disposition de **places dans des crèches**, que l'employeur met gratuitement à disposition de son personnel, doivent également être traitées comme des prestations d'ordre social. Si la crèche est exploitée par l'employeur lui-même ou s'il achète ces prestations, celui-ci pourra mettre en compte l'impôt préalable grevant les dépenses y afférentes à hauteur de son droit à la déduction de l'impôt préalable déterminé par son activité imposable, pour autant qu'il existe des justificatifs remplissant les conditions de l'article 37 alinéa 1 LTVA. Si l'employé verse une participation pour ces coûts, cette dernière est, en application de l'article 18 alinéa 9 LTVA, exclue de la TVA. Si l'employeur n'opte pas (art. 26 al. 1 let. a LTVA) pour l'imposition de ces chiffres d'affaires, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement (☞ brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation »).[3]

Par contre, si l'employeur verse pour le compte de l'employé des participations pour des crèches gérées par des tiers, ces versements sont alors considérés, indépendamment de l'importance du montant versé, comme des contributions financières (versement en argent), qui sont en l'occurrence des charges qui n'ont pas d'influence du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée. Une déduction de l'impôt préalable n'est pas non plus possible lorsque l'employeur, au lieu de verser la contribution financière susmentionnée, paie directement la facture qui a été adressée à l'employé.[4]

3.3 Traitement spécial de prestations gratuites[5] et rabais au personnel[6]

3.3.1 Généralités

Pour les prestations gratuites jusqu'à 300 francs (valeur sans la TVA) par destinataire et par année, il n'y a pas de prestation à soi-même conformément à l'arti-

3 Modification de la pratique en vigueur dès le 1er janvier 2007

4 Précision de la pratique

5 Dans la mesure où le personnel doit verser une participation, cette dernière est imposable au taux d'impôt correspondant à la prestation fournie. Elle peu également être exclue du champ de l'impôt (p.ex. entrée à une manifestation culturelle).

6 Modification de la pratique en vigueur dès le 1er janvier 2007

cle 9 alinéa 1 lettre c LTVA. L'impôt préalable grevant de telles charges peut être déduit par l'employeur dans le cadre de l'activité imposable de l'entreprise.

Pour les prestations au personnel jusqu'à 300 francs (valeur sans la TVA) par employé et par année, le droit à l'obtention de ces prestations doit être pris en considération (☞ chif. 3.1).

Les explications sous chif. 3.3.2 dérogent toutefois à ce principe.

3.3.2 Prestations gratuites et rabais

Pour des raisons de simplification, les prestations gratuites et rabais au personnel qui n'est **pas** intéressé de manière déterminante à l'entreprise suivent un traitement spécial.

a) Remise « à titre gratuit » d'un abonnement demi-tarif des CFF

- Ces prestations, indépendamment de l'importance du montant, ne sont pas imposables à titre de prestation à soi-même ou de prestation à titre onéreux. Dans ces cas, le droit à l'obtention de la prestation et la limite de 300 francs ne s'appliquent pas.

- L'impôt préalable grevant de telles charges peut être déduit dans le cadre de l'activité imposable de l'entreprise, pour autant que les justificatifs présentés remplissent les exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVA.

b) Remise « à titre gratuit » d'abonnements généraux, d'abonnements de parcours des CFF ou d'abonnements de parcours d'autres entreprises privées ou publiques

Si le personnel utilise d'une manière prépondérante de tels abonnements pour un usage professionnel (p. ex. visites de clients, travaux de service et de montage, achat de marchandises), il y a lieu de prendre note des explications suivantes :

- Ces prestations, indépendamment de l'importance du montant, ne sont pas imposables à titre de prestation à soi-même ou de prestation à titre onéreux. Dans ce cas, le droit à l'obtention de la prestation et la limite de 300 francs ne s'appliquent pas.

- L'impôt préalable grevant de telles charges peut être déduit dans le cadre de l'activité imposable de l'entreprise, pour autant que les justificatifs présentés remplissent les exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVA.

Par contre, il n'y a pas de droit à la déduction de l'impôt préalable grevant ces charges si de tels abonnements sont utilisés à des fins privées, ceci même si le personnel utilise accessoirement l'abonnement général ou de parcours pour des déplacements professionnels.

valable jusqu'au 31.12.2010

c) Prestations gratuites pour l'utilisation privée de matériel et d'outils de travail

Sont par exemple concernés la mise à disposition gratuite au personnel pour une utilisation privée d'un téléphone portable, d'un ordinateur (PC) ou d'un ordinateur portable (Laptop) appartenant à l'employeur.

- Ces prestations, indépendamment de l'importance du montant, ne sont pas imposables à titre de prestation à soi-même ou de prestation à titre onéreux. Dans ce cas, le droit à l'obtention de la prestation et la limite de 300 francs ne s'appliquent pas.

- L'impôt préalable grevant de telles charges peut être déduit dans le cadre de l'activité imposable de l'entreprise, pour autant que les justificatifs présentés remplissent les exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVA.

Dans ce sens les voitures d'entreprise ne doivent pas être considérées comme du matériel ou des outils de travail. Si un employeur met à disposition d'un employé un véhicule pour une utilisation privée, vous devez suivre les instructions de la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel » (☞ chif. 12).

d) Contributions d'affiliation à des clubs et des associations

Si l'employeur verse pour le compte de l'employé des contributions d'affiliation à des clubs et des associations, ces versements sont alors considérés, indépendamment de l'importance du montant versé, comme des contributions financières (versement en argent), qui sont en l'occurrence des charges qui n'ont pas d'influence du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée. Une déduction de l'impôt préalable n'est pas non plus possible lorsque l'employeur, au lieu de verser la contribution financière susmentionnée, paie directement la facture qui a été adressée à l'employé.

Par contre, s'il est dans l'intérêt de l'employeur qu'un employé soit membre d'une association ou d'un club (p. ex. comme représentant de la société, d'une association professionnelle, d'un syndicat ou d'une association de donateurs) et que l'employeur prend en charge ces coûts, il y a lieu de prendre note des explications suivantes :

- Ces prestations, indépendamment de l'importance du montant, ne sont pas imposables à titre de prestation à soi-même ou de prestation à titre onéreux. Dans ce cas, le droit à l'obtention de la prestation et la limite de 300 francs ne s'appliquent pas.

- L'impôt préalable grevant de telles charges peut être déduit dans le cadre de l'activité imposable de l'entreprise, pour autant que les justificatifs présentés remplissent les exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVA.

e) Paiement des frais de voyages pour le (la) conjoint(e) ou le (la) partenaire qui accompagne l'employé lors de voyages d'affaires

Pour autant que l'employeur paie les frais de voyage de la personne accompagnante, ces frais sont considérés en principe, indépendamment de l'importance du montant, comme charges (frais de voyage) justifiées par l'usage commercial.

- Ces prestations, indépendamment de l'importance du montant, ne sont pas imposables à titre de prestation à soi-même ou de prestation à titre onéreux. Dans ce cas, le droit à l'obtention de la prestation et la limite de 300 francs ne s'appliquent pas.

- L'impôt préalable grevant de telles charges peut être déduit dans le cadre de l'activité imposable de l'entreprise, pour autant que les justificatifs présentés remplissent les exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVA.

f) Place de parc gratuite sur le lieu de travail

- Ces prestations, indépendamment de l'importance du montant, ne sont pas imposables à titre de prestation à soi-même ou de prestation à titre onéreux. Dans ce cas, le droit à l'obtention de la prestation et la limite de 300 francs ne s'appliquent pas.

- L'impôt préalable grevant de telles charges peut être déduit dans le cadre de l'activité imposable de l'entreprise, pour autant que les justificatifs présentés remplissent les exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVA.

g) Cadeaux en nature offerts habituellement à l'occasion des fêtes de Noël ou d'anniversaire et autres cadeaux en nature du même genre

Pour autant que de telles prestations ne dépassent pas 300 francs (valeur sans la TVA) par employé et par année, il y a lieu de prendre note des explications suivantes :

- Ces prestations ne sont pas imposables à titre de prestation à soi-même ou de prestation à titre onéreux ; cela signifie que le droit à l'obtention de la prestation ne joue aucun rôle.

- L'impôt préalable grevant de telles charges peut être déduit dans le cadre de l'activité imposable de l'entreprise, pour autant que les justificatifs présentés remplissent les exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVA. Le droit à la déduction de l'impôt préalable est exclu à raison de 50% sur les frais de nourriture et de boisson (art. 38 al. 5 LTVA).

Si la limite de 300 francs est dépassée, il n'y a alors aucun droit à la déduction de l'impôt préalable.

valable

h) Rabais sur des marchandises destinées aux propres besoins du personnel et qui sont couramment pratiqués dans la branche

Dans le cas d'une vente de produits avec rabais au personnel, la base de calcul de l'impôt est la contre-prestation effectivement payée, qui doit toutefois correspondre au minimum à l'impôt qui serait dû au titre de prestation à soi-même. Pour autant que le rabais accordé au personnel ne dépasse pas 300 francs (valeur sans la TVA) par employé et par année, il y lieu de prendre note des explications suivantes :

- Seul le montant effectivement payé par l'employé est imposable, ceci quant bien même l'impôt de prestation à soi-même serait plus élevé.

i) Remise gratuite de billets d'entrée à des manifestations culturelles et sportives ainsi qu'à d'autres événements de société

Pour autant que de telles prestations ne dépassent pas 300 francs (valeur sans la TVA) par employé et par année, il y a lieu de prendre note des explications suivantes :

- Ces prestations ne sont pas imposables à titre de prestation à soi-même ou de prestation à titre onéreux ; cela signifie que le droit à l'obtention de la prestation ne joue aucun rôle.

- L'impôt préalable grevant de telles charges peut être déduit dans le cadre de l'activité imposable de l'entreprise, pour autant que les justificatifs présentés remplissent les exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVA.

Si la limite de 300 francs est dépassée, il n'y a alors aucun droit à la déduction de l'impôt préalable.

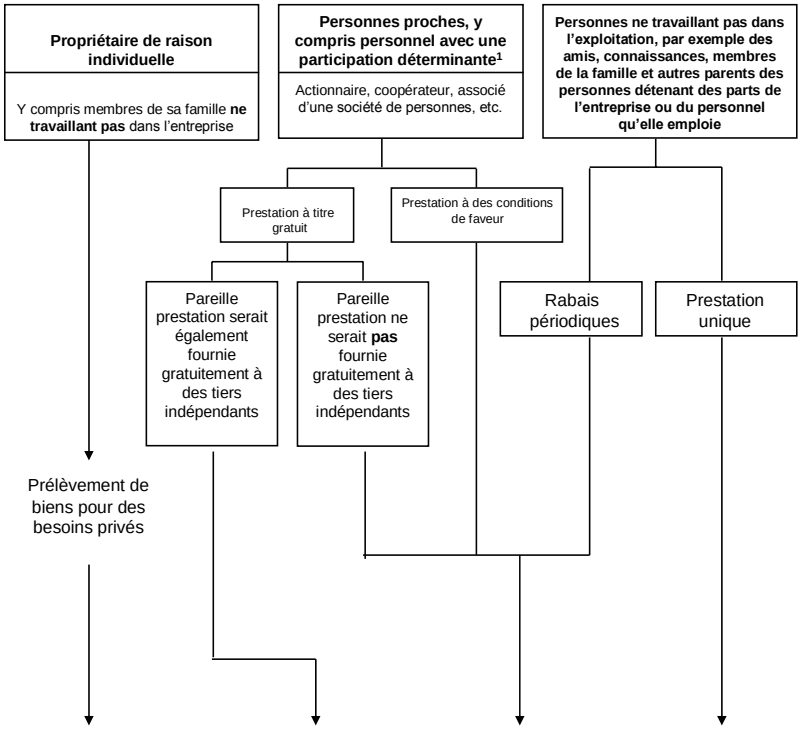
Remarques sur la limite de 300 francs :

Dans les explications ci-dessus (let. g, h et i), la limite de 300 francs se comprend par employé et par année. Dans ce cadre, il ne faut pas additionner toutes les prestations gratuites et rabais des cas de figure présentés aux lettres g, h et i. En d'autres termes, la limite de 300 francs peut ainsi être utilisée pour chaque cas de figure présenté aux lettres g, h et i.

☞ Le chif. 5.3 let. c renseigne sur la limite pour des prestations gratuites à des tiers (sans le personnel).

4. Représentations schématiques

4.1 Distinction entre les prestations à titre onéreux et les états de faits constitutifs de prestations à soi-même ; traitement fiscal des prestations au personnel

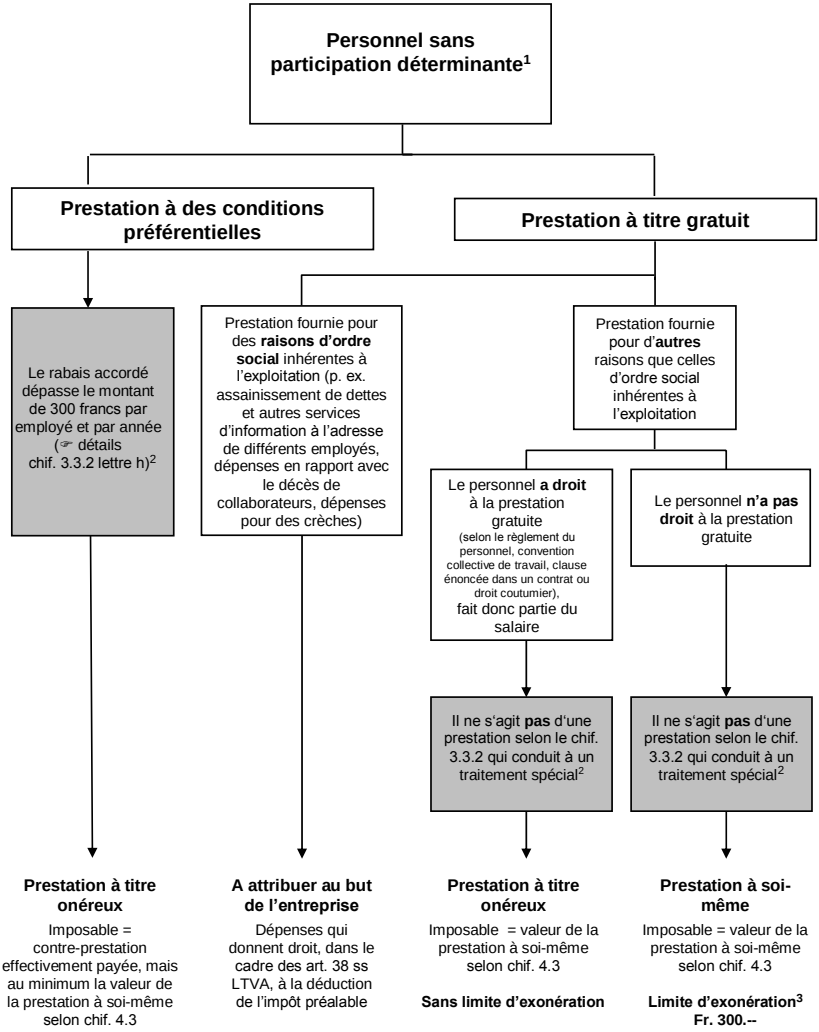


1) Participation déterminante = plus de 20% des voix.

2) Si cette limite est dépassée, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur le montant total et non seulement sur la partie dépassant les 300 francs.

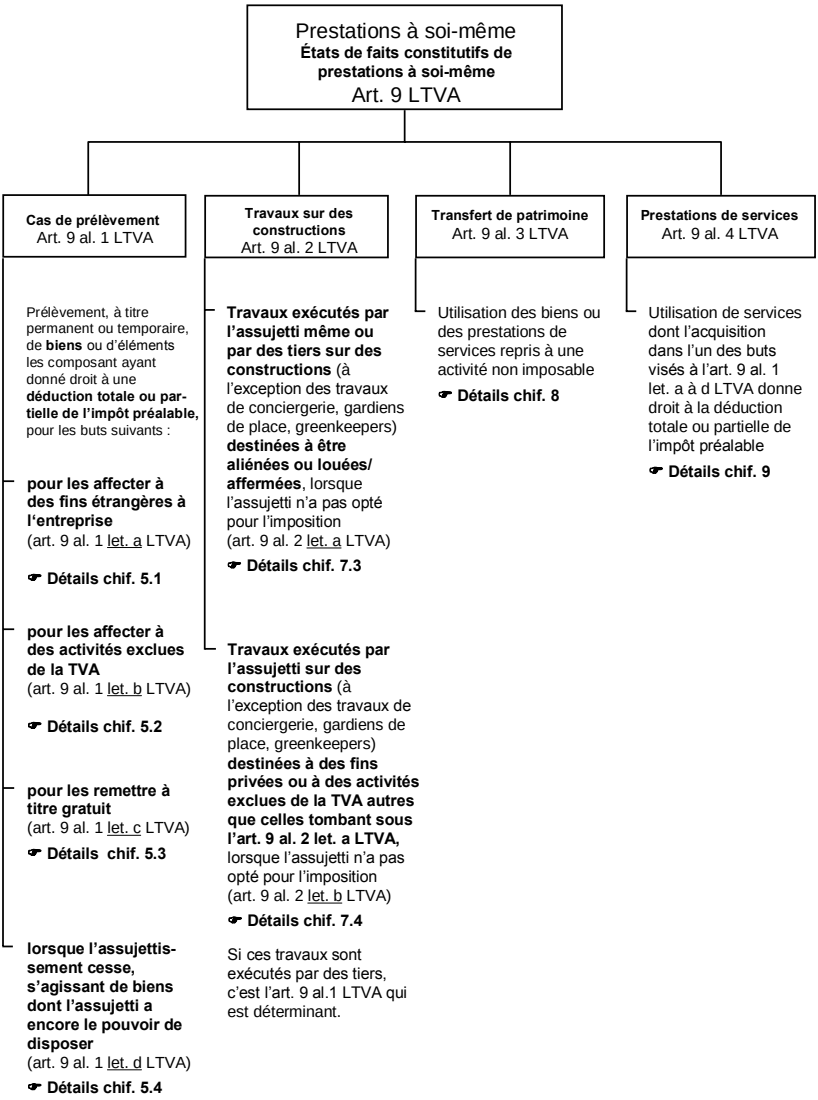
valais 31

4.1 Distinction entre les prestations à titre onéreux et les états de faits constitutifs de prestations à soi-même ; traitement fiscal des prestations au personnel (suite)



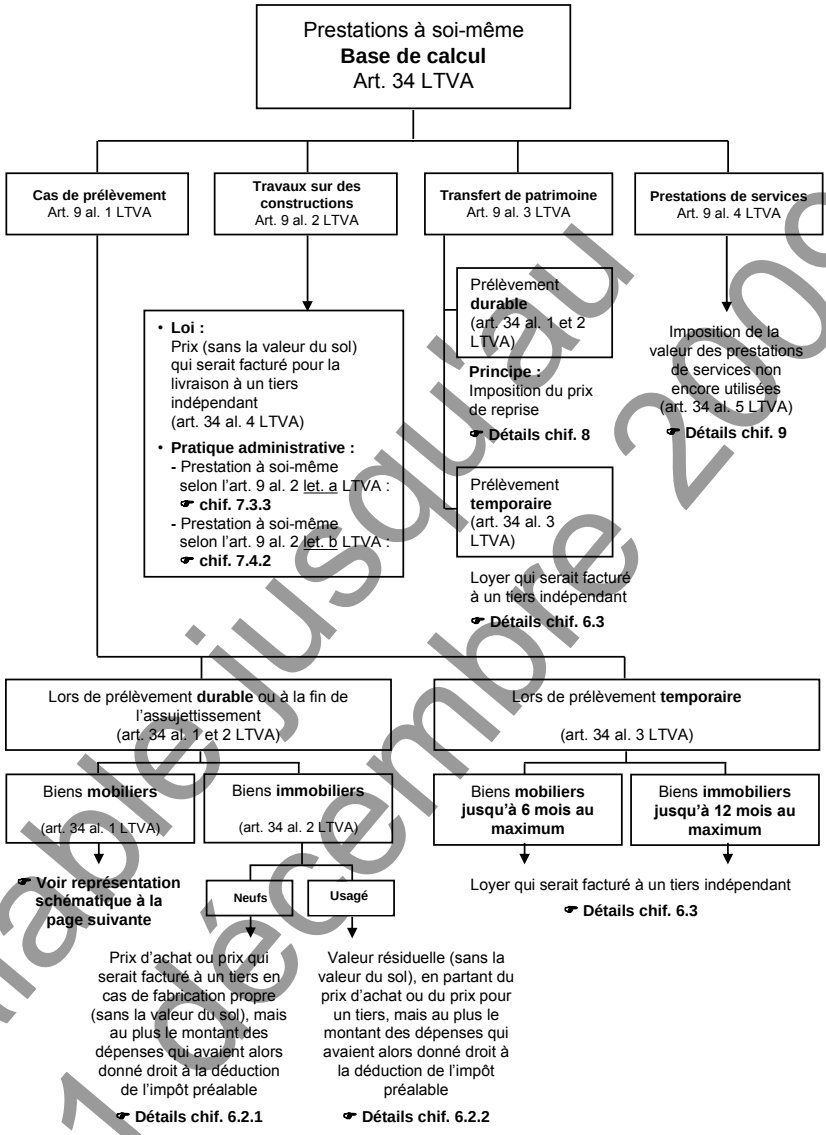
1) Participation déterminante = plus de 20% des voix.
2) Modification de la pratique en vigueur dès le 1er janvier 2007.
3) Si cette limite est dépassée, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur le montant total et non seulement sur la partie dépassant les 300 francs (valeur sans la TVA).

4.2 Etats de faits constitutifs de prestations à soi-même



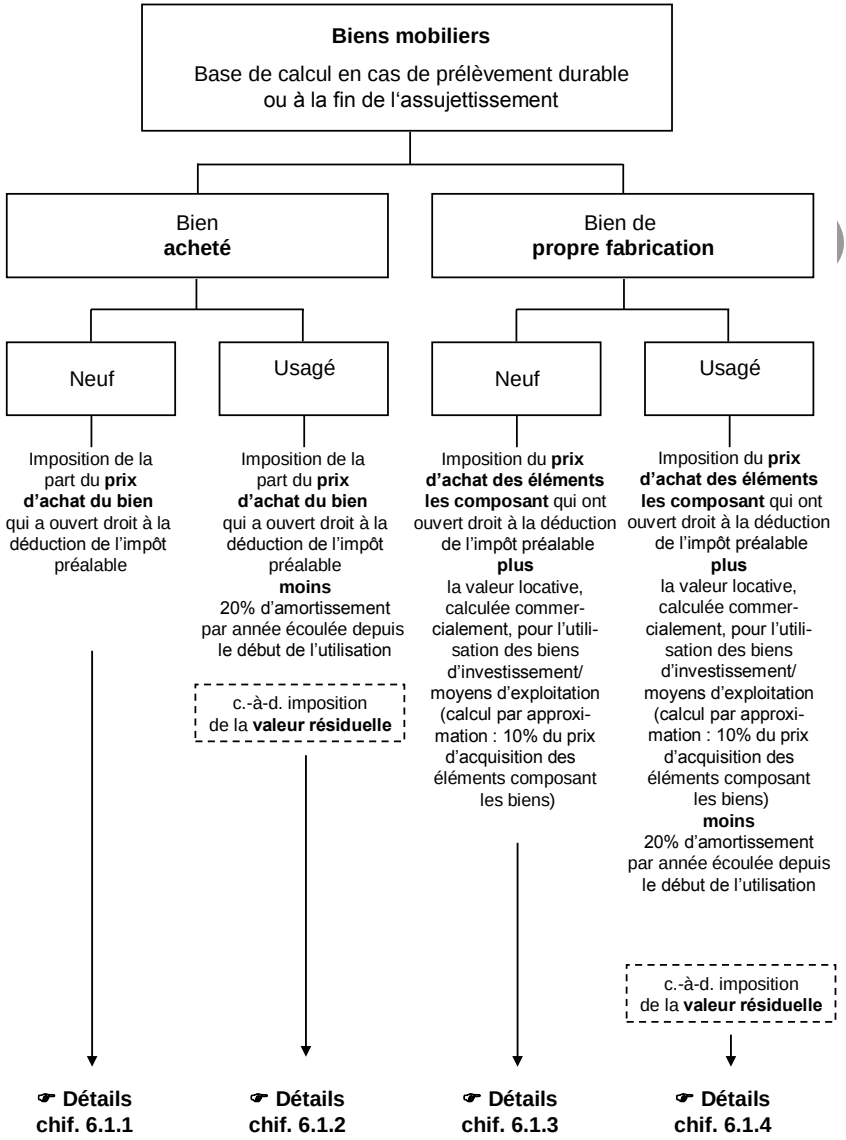
valable

4.3 Base de calcul des prestations à soi-même



valable jusqu'au 31 décembre 2009

4.3 Base de calcul des prestations à soi-même (suite)



5. Prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 1 LTVA

La disposition légale qui vise l'état de faits constitutif d'une prestation à soi-même a pour but de grever à nouveau de TVA des objets qui, à la suite d'une déduction complète ou partielle de l'impôt préalable, avaient été dégrevés d'impôt. Cela suppose que l'assujetti affecte les objets concernés à d'autres fins que celles initialement prévues, utilisation ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

> ⚠ Sur la base de la disposition légale de l'article 9 alinéa 1 LTVA, il y a lieu de distinguer, lors de la détermination de l'état de faits constitutif d'une prestation à soi-même, si l'assujetti avait ou non le **droit à la déduction complète ou partielle de l'impôt préalable.** Est sans importance la question de savoir si ce droit à la déduction de l'impôt préalable a été ou non effectivement utilisé.

Si, à l'époque, l'assujetti a omis de déduire de l'impôt préalable, il peut, dans le cadre du délai de prescription, encore faire valoir ce droit. Dans ce cas, l'assujetti doit prouver qu'il avait à l'époque effectivement le droit à la déduction de l'impôt préalable.

Les catégories de prestations à soi-même mentionnées à l'article 9 alinéa 1 LTVA font ressortir les états de faits fiscaux suivants :

- prélèvements pour affectation à des fins étrangères à l'entreprise (☞ chif. 5.1) ;
- prélèvements pour affectation à une activité exclue du champ de l'impôt (☞ chif. 5.2) ;
- prélèvements pour remise à titre gratuit (☞ chif. 5.3) ;
- prélèvements lors de la cessation de l'assujettissement (☞ chif. 5.4).

☞ Le chif. 6 renseigne sur la base de calcul lors de ces prélèvements.

5.1 Prélèvements pour affectation à des fins étrangères à l'entreprise

au sens de l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA

Il s'agit dans ce cas d'imposer les prélèvements de biens effectués en vue de leur affectation à des fins étrangères à l'entreprise. Ce sont notamment des biens que l'assujetti prélève de son entreprise pour les affecter à ses besoins privés ou à ceux de son personnel.

Le prélèvement de biens pour **des besoins privés** ne peut s'appliquer qu'au propriétaire d'une entreprise en raison individuelle et aux membres de sa famille **ne** travaillant **pas** dans son exploitation. Dans ce cas, la limite de 300 francs par destinataire et par année ne peut pas être appliquée. Lorsqu'il s'agit de prélève-

valable jusqu'au 31 décembre 2009

ments de biens pour les besoins des membres de la famille du propriétaire travaillant dans sa propre exploitation, on appliquera les dispositions prévues pour les prélèvements affectés aux besoins du personnel. Lorsque l'on a à faire à des prélèvements effectués par le ou les propriétaires de personnes morales (p. ex. SA, S.à.r.l), les associés de sociétés de personnes (sociétés en nom collectif ou en commandite, sociétés simples) ou pour des personnes qui leur sont proches, y compris le personnel ayant une participation déterminante, il n'y a en principe pas de prestation à soi-même, mais livraison à titre onéreux (☞ chif. 3.1).

Si, lorsqu'il y a prélèvement de biens **pour les besoins du personnel** (remise gratuite, cadeau), il y a prestation à soi-même au sens du chif. 3.2, l'impôt sur la prestation à soi-même est en principe dû. Selon l'article 9 alinéa 1 lettre c LTVA, il n'y a pas de prestation à soi-même pour les attributions à titre gratuit jusqu'à 300 francs (valeur sans la TVA) par destinataire et par année (☞ chif. 5.3 let. c).

Exemples

– *Un joaillier assujetti (entreprise en raison individuelle) prélève de son assortiment un bijou d'une valeur de Fr. 200.00 et l'offre à son épouse qui ne travaille pas dans l'entreprise (= prélèvement pour des besoins privés, imposition de la prestation à soi-même).*

– *Un fabricant de chocolat offre à sa secrétaire (comme simple attention) une boîte de chocolat d'une valeur de Fr. 100.00 (= prélèvement de biens pour les besoins du personnel, pas de prestation à soi-même, la valeur de la boîte de chocolat ne dépassant pas Fr. 300.00 ; cependant, selon l'article 38 alinéa 5 LTVA, le fabricant n'a le droit de déduire que 50% du montant de l'impôt préalable).*

– *Un marchand de meubles (entreprise en raison individuelle) prélève de son stock un ensemble de salon destiné à la vente pour meubler son appartement (= prélèvement pour des besoins privés, imposition de la prestation à soi-même).*

– *Un poseur de revêtements de sols (entreprise en raison individuelle) utilise également son véhicule de livraison pour des courses privées (= prélèvement pour des besoins privés, imposition de la prestation à soi-même).*

  ☞ *En ce qui concerne la part privée aux frais de véhicules, voir la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».*

– *Un boucher ou un boulanger (entreprise en raison individuelle) prélève de la viande ou des produits de boulangerie pour sa consommation privée ou en donne gratuitement à son personnel (= prélèvement pour des besoins privés et pour les besoins du personnel ; imposition de la prestation à soi-même pour les besoins privés, sans limite d'exonération/imposition de la prestation*

valable jusqu'au 31 décembre 2009

à soi-même pour les besoins du personnel, pour autant que la limite d'exonération de Fr. 300.00 soit dépassée).

☞ *En ce qui concerne la part privée aux frais de véhicules, voir la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».*

– *Un garagiste (entreprise en raison individuelle) utilise des pièces de rechange ainsi que les installations de son entreprise pour réparer son véhicule privé (= prélèvement pour des besoins privés, imposition de la prestation à soi-même).*

5.2 Prélèvements pour affectation à une activité exclue de la TVA au sens de l'article 9 alinéa 1 lettre b LTVA

Il s'agit dans ce cas d'imposer les prélèvements de biens effectués en vue de leur utilisation pour une activité exclue de la TVA. Les chiffres d'affaires exclus sont les livraisons et prestations de services listées exhaustivement à l'article 18 LTVA (☞ ch. 580 à 682), pour autant qu'ils n'aient pas fait l'objet d'une demande d'option. Seront traités de la même manière les prélèvements de biens pour les parties d'entreprises non assujetties selon l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVA, telles que, par exemple, les exploitations agricoles et les établissements horticoles, dont les opérations ne sont pas soumises à l'impôt et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Il y a également prélèvement imposable lorsqu'une collectivité publique (= corporation de droit public) prélève des biens non grevés de l'impôt pour les affecter à des activités qu'elle déploie dans l'exercice de sa puissance publique au sens de l'article 23 alinéa 1 LTVA.

Exemples

– *Un magasin de musique qui, en plus de faire le commerce d'instruments de musique, dispense également un enseignement musical à titre onéreux, équipe sa salle de cours d'un piano (= prélèvement pour affectation à une activité exclue de la TVA, imposition de la prestation à soi-même).*

– *Vente d'un immeuble de l'entreprise (du domaine imposable), à condition que l'assujetti n'ait pas opté pour l'imposition de cette opération (= prélèvement pour affectation à une activité exclue de la TVA, imposition de la prestation à soi-même).*

☞ *En ce qui concerne l'option voir ch. 683 ss, ainsi que la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».*

valable jusqu'au 31 décembre 2009

5.3 Prélèvements pour remise à titre gratuit

au sens de l'article 9 alinéa 1 lettre c LTVA

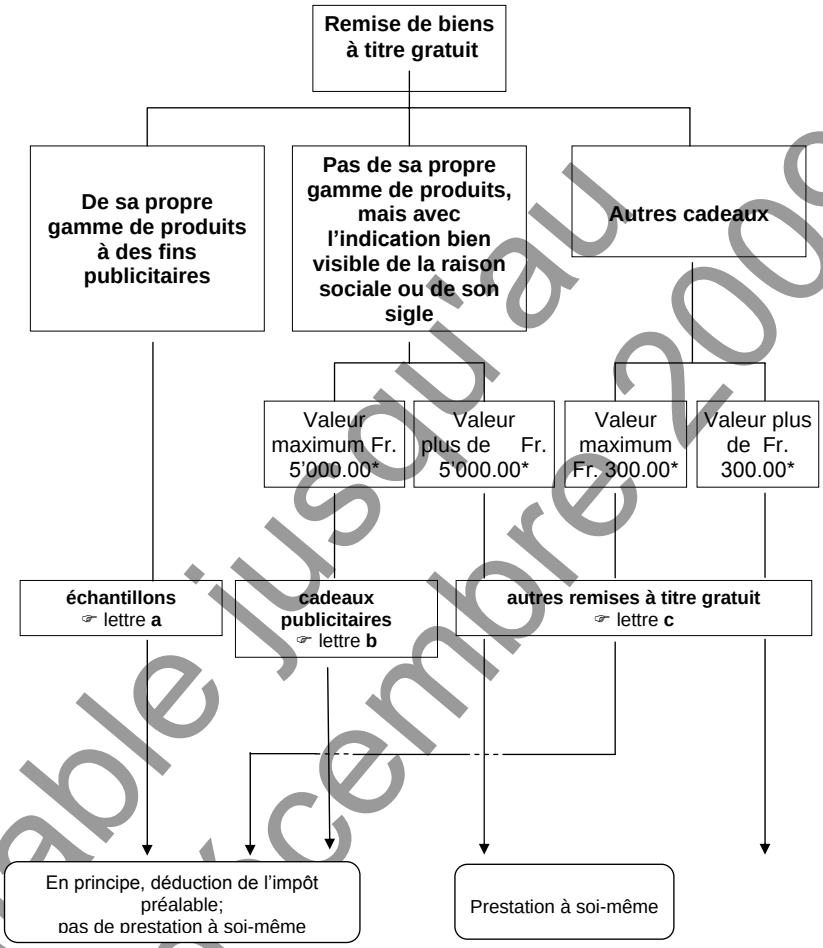
Il s'agit dans ce cas d'imposer les prélèvements de biens affectés à des tiers librement (sans aucun droit du destinataire) et à titre gratuit.

☞ En ce qui concerne la distinction entre prestations à titre onéreux et prestations à soi-même voir chif. 3.1 et 3.2.

Il s'agit en l'occurrence d'affectations de biens à titre gratuit, au sens propre (☞ let. c ci-dessous). Lors de la remise d'échantillons (sans limite de valeur), de cadeaux publicitaires distribués pour les besoins de l'entreprise (jusqu'à concurrence de 5'000 francs par destinataire et par année), ainsi que de cadeaux (jusqu'à concurrence de 300 francs par destinataire et par année), aucune prestation à soi-même n'est en principe due. Mis à part les échantillons, la déduction de l'impôt préalable sur les frais de nourriture et de boisson est exclue à raison de 50% (art. 38 al. 5 LTVA).

valable jusqu'au 31 décembre 2009

La représentation graphique ci-dessous présente d'une façon résumée les cas les plus importants, ainsi que leur traitement fiscal (avec renvoi aux différentes lettres ci-après) :



*) = sans TVA

a) Echantillons remis pour les besoins de l'entreprise

Aucune prestation à soi-même n'est due pour la remise à titre gratuit d'échantillons à des fins imposables de l'entreprise et cela quelle qu'en soit la valeur. Pour de tels échantillons, l'entreprise assujettie est autorisée à déduire l'intégralité de l'impôt préalable.

En ce qui concerne les produits comestibles et les boissons qui ont valeur d'échantillons, l'exclusion de 50% de la déduction de l'impôt préalable au sens de l'article 38 alinéa 5 LTVA **ne** doit **pas** être prise en compte.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Sont considérés comme échantillons des biens que l'entreprise tient **dans sa gamme de produits** et remet soit, de manière ciblée, à des revendeurs ou à des personnes privées pour leur donner une idée des produits en question, leur permettre de les examiner ou de les tester, soit dans le cadre d'une diffusion de matériel publicitaire. Dans ce contexte, le genre et la dimension de l'emballage ne jouent aucun rôle.

Exemples

– *Une fabrique de montres remet à différents détaillants un nouveau modèle de montre d'une valeur de Fr. 320.00, en espérant qu'ils insèrent la montre dans leur gamme de produits et, de ce fait, lui commandent un assez grand nombre de pièces de ce modèle qu'elle vient de développer (= échantillon ouvrant droit à une déduction de l'impôt préalable ; pas de prestation à soi-même).*

– *A des fins de dégustation, un négociant en vins assujetti remet chaque année des vins à titre gratuit d'une valeur de quelque Fr. 30'000.00. Les dégustations ont lieu dans son « Vinorama » et à l'occasion de foires, telles que la BEA, le Comptoir suisse, la MUBA, l'OLMA, etc. (= échantillon ouvrant droit à une déduction de l'impôt préalable ; pas de prestation à soi-même et pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable au sens de l'article 38 alinéa 5 LTVA).*

– *Pour faire connaître sa nouvelle lessive à un public le plus large possible, le fabricant de lessives fait distribuer à tous les ménages d'une région déterminée un échantillon de ce détergent (= échantillon ouvrant droit à une déduction de l'impôt préalable ; pas de prestation à soi-même).*

b) Cadeaux publicitaires remis pour les besoins de l'entreprise

En règle générale, aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû sur les cadeaux publicitaires. L'entreprise assujettie est en principe autorisée à déduire l'impôt préalable sur les cadeaux publicitaires qu'elle remet, pour autant que ses opérations ne soient pas exclues de la TVA (art. 18 LTVA). Toutefois, les produits comestibles et les boissons sont exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable à raison de 50% (art. 38 al. 5 LTVA).

Sont réputés cadeaux publicitaires les biens remis à titre gratuit, lorsque les conditions suivantes sont remplies cumulativement :

- la remise est faite à des **fins publicitaires** ;
- la valeur du bien ne dépasse pas le **montant de 5'000 francs, sans TVA, par destinataire et par année** ;
- les biens ne **proviennent pas** de la **gamme de produits** de l'entreprise ;

valable jusqu'au 31 décembre 2009

- sur les biens figurent de **manière visible** la raison sociale, le sigle de l'entreprise ou d'autres inscriptions du même ordre (p. ex. noms des produits).

Pour déterminer la valeur de 5'000 francs, on se basera sur le prix d'achat ou la valeur résiduelle des biens ou de leurs éléments.

☞ Pour de plus amples informations à ce sujet, voir le chif. 6.1.

Ont également le caractère de cadeaux publicitaires, les remises gratuites de biens (ne provenant pas de la gamme de produits de l'entreprise) sans obligation d'achat, qui ne servent pas directement de support publicitaire, mais dont le but est de provoquer directement l'achat d'autres biens faisant partie de la gamme de produits de l'entreprise (pour ainsi dire des **leurres**).

Exemples

– *Un peintre fait de la publicité avec le sigle de son entreprise sur un briquet (= cadeau publicitaire ouvrant droit à une déduction de l'impôt préalable ; pas de prestation à soi-même).*

– *Une boucherie offre en fin d'année à ses clients un couteau de poche sur lequel figure sa raison sociale (= cadeau publicitaire ouvrant droit à une déduction de l'impôt préalable ; pas de prestation à soi-même).*

– *Un garage auquel est rattachée une école de conduite automobile distribue à ses élèves un porte-clés avec le sigle de l'école de conduite automobile (= pas de cadeau publicitaire ouvrant le droit à la déduction de l'impôt préalable parce que, avec les porte-clés remis, il est fait de la publicité pour l'enseignement dispensé par l'auto-école, exclu de la TVA selon l'art. 18 chif. 11 LTVA).*

– *Un fabricant de boissons offre périodiquement à ses clients (restaurants) des parapluies sur lesquels sont imprimées les marques de boissons de son propre assortiment (= cadeau publicitaire ouvrant droit à une déduction de l'impôt préalable ; pas de prestation à soi-même).*

– *Une entreprise commerciale de literie organise périodiquement des manifestations promotionnelles en collaboration avec une entreprise de transports par autocars. Chaque participant adulte à une manifestation de ce genre reçoit du négociant en literie, par exemple, un panier garni contenant une tablette de chocolat et un paquet de café, de sucre, de farine, de pâtes et de riz. Pour sa participation le visiteur n'a :*

valable jusqu'au 31 décembre 2009

a) rien à payer à l'entreprise de transports par autocars, ou

b) seulement une participation aux frais de Fr. 15.00 pour le voyage. L'organisateur de la manifestation promotionnelle prend à sa charge le reste des frais du voyage en autocar.

En ce qui concerne les biens remis gratuitement par le négociant en literie, il s'agit de cadeaux publicitaires ouvrant droit à une déduction de l'impôt préalable. En effet, les cadeaux en question ont pour but d'encourager la participation à l'action promotionnelle de vente et d'entraîner ainsi directement les visiteurs à acheter de la literie (pas de prestation à soi-même ; mais réduction de la déduction de l'impôt préalable de 50% au sens de l'article 38 alinéa 5 LTVA). Quant à l'entreprise de transports par autocars, elle est tenue de soumettre à l'impôt la participation aux frais de Fr. 15.00, plus la contre-prestation qu'elle reçoit de l'organisateur de la manifestation promotionnelle.

c) Autres remises à titre gratuit

Est réputée remise à titre gratuit au sens propre de l'article 9 alinéa 1 lettre c LTVA, la remise de biens qui ne doivent **pas** être considérés comme :

- des échantillons (☞ voir let. a ci-avant) ni comme
- des cadeaux publicitaires (☞ voir let. b ci-avant).

Pour les **remises à titre gratuit jusqu'à concurrence de 300 francs** (valeur sans TVA) **par destinataire et par année,** il n'y a pas d'impôt sur la prestation à soi-même. En ce qui concerne les produits comestibles et les boissons, 50% des montants d'impôt sont cependant exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 5 LTVA).

Pour déterminer la limite d'exonération de 300 francs (valeur sans TVA), on se basera sur le prix d'achat ou la valeur résiduelle des biens ou de leurs éléments.

☞ Pour de plus amples informations à ce sujet, voir le chif. 6.1.

Si le montant de 300 francs est dépassé, la remise à titre gratuit doit être 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.

☞ Le chif. 3.3.1 renseigne sur la limite d'exonération lors de remises de biens à titre gratuit au personnel qui n'est pas intéressé de manière déterminante à l'entreprise.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Exemples

– *A l'occasion du 50ème 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 (= remise à titre gratuit ; imposition de la prestation à soi-même).*

– *Lors du centenaire de sa fondation, la société Vin en gros S.à.r.l. offre à des clients sélectionnés, en remerciement de leur fidélité, un service à vin (d'une valeur de Fr. 200.00 au prix de revient) et une montre (d'une valeur de Fr. 150.00 au prix de revient) munis du sigle de ladite société (= remise à titre gratuit ; imposition de la prestation à soi-même. Du moment que les biens sont remis expressément comme cadeaux pour honorer la fidélité du client, le but publicitaire passe au second plan de sorte que les biens remis gratuitement ne peuvent être considérés ni comme échantillon [service à vin], ni comme cadeau publicitaire [montre avec le sigle de la société]).*

– *La marbrerie Rion à Grône aimerait faire connaître son nouveau marbre de qualité supérieure récemment entré dans son assortiment et demande à une entreprise spécialisée de fabriquer avec ce marbre des montres (coût sans TVA Fr. 310.00) et des cendriers (coûts sans TVA Fr. 60.00). Les montres sont remises aux acheteurs en gros de la marbrerie Rion tandis que les clients habituels reçoivent un cendrier. La remise s'effectue gratuitement. L'impôt préalable est déduit en totalité lors de l'achat. L'inscription « Marbrerie Rion, Grône » figure discrètement au revers des montres et sur la partie inférieure des cendriers (= remise à titre gratuit ; imposition de la prestation à soi-même pour les montres remises gratuitement aux clients ; la marbrerie Rion n'a pas de montres ni de cendriers dans sa gamme de produits, les biens remis gratuitement ne peuvent pas être considérés comme des échantillons. Il ne s'agit pas non plus de cadeaux publicitaires, l'inscription de la raison sociale ne figurant pas de manière visible).*

– *Le représentant général d'une marque d'automobiles offre, sans arrangement particulier, un ordinateur à son meilleur acquéreur d'automobiles - agent B - (= remise à titre gratuit ; imposition de la prestation à soi-même).*

– *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 (= remise à titre gratuit ; pas de prestation à soi-même parce que la valeur n'excède pas Fr. 300.00).*

valable jusqu'au 31 décembre 2009

– *Une maison de vente par correspondance organise périodiquement des concours permettant de gagner des prix de différentes natures (véhicule, voyage en avion, bijoux, etc.) ; il est possible d'y participer sans passer une commande de marchandises (= en ce qui concerne la remise des prix, il s'agit d'une prestation à titre gratuit, qui doit être imposée en tant que prestation à soi-même lorsque la valeur du bien remis dépasse Fr. 300.00 par destinataire et par année ; les autres dépenses en rapport avec ce concours doivent par contre être attribuées à l'activité de l'entreprise et, selon l'article 38 LTVA, ouvrent droit à la déduction de l'impôt préalable).*

– *A l'occasion d'une exposition artisanale, chaque visiteur peut gagner, en actionnant une roue de la fortune exploitée gratuitement par un commerce de vêtements, un bijou d'une valeur (prix d'achat) de Fr. 330.00 (= en ce qui concerne la remise du bijou, il s'agit d'une prestation à titre gratuit, qui doit être imposée en tant que prestation à soi-même ; les autres dépenses en rapport avec ce jeu de hasard doivent par contre être attribuées à l'activité du commerce et, selon l'article 38 LTVA, ouvrent droit à la déduction de l'impôt préalable).*

d) Ristourne en nature, bonus, prime

Les cadeaux dépendant du chiffre d'affaires, qui ont été remis en se fondant sur un accord, ne constituent pas une prestation à titre gratuit, mais correspondent à une ristourne en nature (bonus, primes) et ouvrent droit à la déduction de l'impôt préalable. Une telle ristourne en nature ne constitue pas une réduction de la contre-prestation au sens du ch. 251. La ristourne en nature a cependant de l'importance en ce qui concerne l'application des taux d'impôt différents.

Si des biens remis simultanément sont soumis à différents taux d'impôt, il faut procéder à une répartition sur les différents taux. Ceci est également valable si l'acquéreur reçoit des bons qui lui donnent droit, sans contre-prestation supplémentaire, à l'acquisition de certains produits.

☞ Voir également à ce sujet les ch. 358 ss, ainsi que la brochure « Commerce de détail ».

Exemples

– *A l'achat de café – imposable au taux réduit – le client reçoit des bons lui donnant le droit, sans contre-prestation supplémentaire, d'acquérir des tasses à café – imposables au taux normal ou de l'or en barre – exonéré de l'impôt selon l'art. 36 OLTVA (= ristourne en nature ; pas de prestation à soi-même). La contre-prestation versée par le client à l'achat du café est à répartir dans les différentes catégories de taux d'impôt, les prix de vente étant déterminants pour fixer la clé de répartition.*

valable jusqu'au 31 décembre 2009

– *La société Photoservice SA remet un film gratuit à chaque client qui fait développer un film dans ses ateliers (= ristourne en nature ; pas de prestation à soi-même).*

– *Les négociants en boissons organisent régulièrement des collectes d'étiquettes de bouteilles de bière en collaboration avec une brasserie. Contre un certain nombre de telles étiquettes, le collectionneur reçoit des biens, tels que, par exemple, des serviettes de bain, des portefeuilles, des sacs de voyage (= ristourne en nature ; pas de prestation à soi-même).*

– *A l'achat d'une crème de beauté chère, la cliente reçoit un parapluie d'une valeur de Fr. 15.00 (= ristourne en nature ; pas de prestation à soi-même).*

5.4 Prélèvements lors de la cessation de l'assujettissement
au sens de l'article 9 alinéa 1 lettre d LTVA

Cette disposition empêche la non-imposition de biens dont l'assujetti a encore le pouvoir de disposer lorsque cesse son assujettissement et dont l'acquisition a donné droit à une déduction totale ou partielle de l'impôt préalable.

En règle générale, il s'agit en l'occurrence de l'imposition au titre de prestations à soi-même des stocks de marchandises ainsi que des biens d'investissement et des moyens d'exploitation (y compris les immeubles à usage professionnel) qui sont encore en possession de l'assujetti lors de la cessation d'activité et qui ne sont pas grevés d'impôt du fait de la déduction de l'impôt préalable opérée antérieurement par l'assujetti.

Exemples

– *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. 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 du magasin mobiles).*

– *Un peintre s'est retiré des affaires et a vendu ses réserves de marchandises et ses moyens d'exploitation, mais a 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. En cas de vente du stock et des moyens d'exploitation à un seul et même assujetti, il faut appliquer la procédure de déclaration.*

☞ *De plus amples informations à ce sujet se trouvent dans la notice « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration ».*

valable jusqu'au 31 décembre 2009

6. Base de calcul lors de prélèvements selon l'article 9 alinéa 1 LTVA

Pour le calcul de l'impôt dû à titre de prestation à soi-même, il faut appliquer les taux suivants :

- **Taux réduit**
  En cas de prestation à soi-même pour les biens visés aux ch. 327 ss.

- **Taux normal**
  En cas de prestation à soi-même pour les autres biens.

Lors de l'imposition des prestations à soi-même, il y a lieu de faire la distinction entre des biens (mobiliers et immobiliers) **neufs** et **usagés**.

- **Sont réputés biens neufs :**
  des 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. location, utilisation comme moyen d'exploitation). Leur utilisation par le propriétaire précédent n'a pas d'importance.

- **Sont réputés biens usagés :**
  des biens qui, dans le cadre de l'activité de l'assujetti, **ont été utilisés à l'un ou l'autre but** (p. ex. location, utilisation comme moyen d'exploitation). Leur utilisation par le propriétaire précédent n'a pas d'importance.

6.1 Prélèvement durable de biens mobiliers

Il y a prélèvement durable lorsqu'un bien n'est, à long terme, plus utilisé pour une activité commerciale imposable.

☞ Pour de plus amples informations sur la notion d'utilisation temporaire voir le chif. 6.3.

Sont réputés biens mobiliers :

- des biens tels que, par exemple, véhicules, avions, bateaux, appareils, machines et mobilier de bureau, machines de production, échafaudages, moyens de transport, stocks et mobilier ;

- des constructions telles que baraques, abris de jardin, etc., qui ne sont pas inscrites comme immeubles au registre foncier ;

- des équipements qui ne sont pas incorporés à l'immeuble de manière durable, tels que, par exemple, les installations d'enregistrement du temps, de surveillance et de sonorisation par haut-parleurs, les automates essuie-mains, les sèche-mains, les distributeurs à savon et installations de désinfection.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Sur la base de la disposition légale de l'article 34 LTVA, il y a lieu de distinguer lors du calcul du prélèvement durable de biens mobiliers entre :

- les biens mobiliers neufs achetés (☞ chif. 6.1.1) ;
- les biens mobiliers usagés achetés (☞ chif. 6.1.2) ;
- les biens mobiliers neufs de propre fabrication (☞ chif. 6.1.3) ;
- les biens mobiliers usagés de propre fabrication (☞ chif. 6.1.4).

6.1.1 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 (art. 34 al. 1 let. a LTVA ainsi que ch. 474). Seule est imposable la partie qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

Exemple 1

L'entreprise assujettie Jean Ducommun (raison individuelle) est active dans le commerce, la réparation et la location de camping-cars. Elle a également un atelier de réparation.

a) En mai 2006, cette entreprise acquiert d'un importateur assujetti un nouveau camping-car pour un montant de Fr. 70'000.00 plus 7,6% de TVA. L'entreprise Ducommun déduit la totalité de l'impôt préalable étant donné qu'elle a l'intention de le revendre. Le camping-car n'est pas utilisé pour des activités imposables de l'entreprise (p. ex. pour la location). En septembre 2007, l'entreprise Ducommun décide d'utiliser le camping-car à des fins privées, et cela à titre permanent.

Il s'agit donc d'un cas de prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise selon l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA (☞ chif. 5.1). Le calcul de l'impôt de prestation à soi-même se base sur l'article 34 alinéa 1 lettre a LTVA. L'impôt est donc dû sur la part du prix d'achat qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable :

Impôt de prestation à soi-même dû : 7,6% de Fr. 70'000.00 = Fr. 5'320.00.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

b) Même contexte que sous la lettre a. Le camping-car n'est toutefois pas acquis auprès d'un importateur assujetti, mais auprès d'un non-assujetti pour un montant de Fr. 70'000.00.

Aucun impôt de prestation à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 1 LTVA n'est dû, étant donné que l'acquisition n'a pas donné droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 5).

c) Le camping-car est acquis auprès d'un non-assujetti pour le montant de Fr. 70'000.00. Immédiatement après l'achat, en 2006, l'entreprise Ducommun fait installer par un tiers assujetti des équipements supplémentaires pour un montant de Fr. 5'000.00 plus 7,6% de TVA et déduit l'impôt préalable de Fr. 380.00. L'affectation à des fins privées a lieu en septembre 2007.

Il s'agit donc d'un prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise selon l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA (☞ chif. 5.1). Le calcul de l'impôt de prestation à soi-même se base sur l'article 34 alinéa 1 lettre a LTVA. L'impôt est donc dû sur la part du prix d'achat qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable :

Impôt de prestation à soi-même dû : 7,6% de Fr. 5'000.00 = Fr. 380.00.

Exemple 2

L'entreprise assujettie Pierre Laporte (raison individuelle) est active dans le commerce de voitures. En juin 2007, cette entreprise acquiert d'un garage une voiture d'occasion avec environ 40'000 kilomètres dans le but de la revendre. Le prix de ce véhicule est de Fr. 15'000.00 plus 7,6% de TVA, impôt ayant fait l'objet d'une déduction de l'impôt préalable. En août 2007, la fille de Monsieur Laporte, qui ne travaille pas dans l'exploitation, vient de réussir son examen de conduite. Etant donné que ce véhicule plaît à sa fille, Monsieur Laporte décide d'affecter durablement cette voiture, contrairement à son intention initiale, à des fins privées (besoins de sa fille) dès septembre 2007.

Il s'agit donc d'un prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise. Le calcul de l'impôt de prestation à soi-même se base sur l'article 34 alinéa 1 lettre a LTVA. L'impôt est donc dû sur le prix d'achat qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

Impôt de prestation à soi-même dû : 7,6% de Fr. 15'000.00 = Fr. 1'140.00.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

6.1.2 Biens mobiliers usagés achetés

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 (art. 34 al. 1 let. b LTVA). Seule est imposable la partie qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

Pour déterminer la valeur résiduelle des biens, il est tenu compte, à partir du début de l'utilisation, d'un amortissement linéaire de 20% (du prix d'achat) par année civile écoulée (art. 34 al. 1 let. b LTVA).

Dans la première année civile de l'utilisation, on doit procéder à un amortissement pour une année complète alors que, dans l'année du prélèvement ou du changement d'affectation, aucun amortissement ne doit être opéré, sauf si le changement d'affectation intervient un 31 décembre.

Exemples
L'entreprise assujettie Jean Ducommun (raison individuelle) est active dans le commerce, la réparation et la location de camping-cars. Elle a également un atelier de réparation.

a) *En mai 2006, cette entreprise acquiert d'un importateur assujetti un nouveau camping-car pour un montant de Fr. 70'000.00 plus 7,6% de TVA. L'entreprise Ducommun déduit la totalité de l'impôt préalable et loue le camping-car jusqu'en septembre 2007. Après cette date, le camping-car est transféré dans la fortune privée.*

   Il s'agit dans ce cas d'un bien usagé et il y a prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise selon l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA (☞ chif. 5.1). Le calcul de l'impôt de prestation à soi-même se base sur l'article 34 alinéa 1 lettre b LTVA. C'est donc la valeur résiduelle de la part qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable qui doit être imposée, et cela de la manière suivante :

Prix d'acquisition du camping-car	*Fr. 70'000.00*
Amortissement : 20% par année civile écoulée (2006)	*Fr. 14'000.00*
Valeur déterminante de la prestation à soi-même (100%)	*Fr. 56'000.00*
Impôt de prestation à soi-même dû :	
7,6% de Fr. 56'000.00 =	*Fr. 4'256.00*

b) *Même contexte que sous la lettre a. Le camping-car n'est toutefois pas acquis auprès d'un importateur assujetti, mais auprès d'un non-assujetti pour un montant de Fr. 70'000.00.*

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Il n'y a aucun impôt de prestation à soi-même selon l'article 9 alinéa 1 LTVA, étant donné que l'acquisition n'a pas donné droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 5).

c) *Le camping-car est acquis auprès d'un non-assujetti pour le montant de Fr. 70'000.00. Immédiatement après l'achat en mai 2006 et avant l'utilisation dans l'entreprise (location de juillet 2006 à septembre 2007), l'entreprise Ducommun fait installer par un tiers assujetti des équipements supplémentaires pour un montant de Fr. 5'000.00, plus 7,6% de TVA, et déduit l'impôt préalable de Fr. 380.00. L'affectation à des fins privées a lieu en septembre 2007.*

Il s'agit donc d'un cas de prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise selon l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA (☞ chif. 5.1). Le calcul de l'impôt de prestation à soi-même se base sur l'article 34 alinéa 1 lettre b LTVA. C'est donc la valeur résiduelle de la part qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable qui doit être imposée, et cela de la manière suivante :

Installation d'équipements par un tiers	*Fr.*	*5'000.00*
Amortissement : 20% par année civile écoulée (2006)	*Fr.*	*1'000.00*
Valeur déterminante des prestations à soi-même (100%)	*Fr.*	*4'000.00*
Impôt de prestation à soi-même dû :		
7,6% de Fr. 4'000.00 =	*Fr.*	*304.00*

6.1.3 Biens mobiliers neufs de propre fabrication[7]

Pour les biens mobiliers neufs de propre fabrication, qui n'ont pas été utilisés, 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** - au moment de leur prélèvement (art. 34 al. 1 let. a et al. 3 LTVA). Seule est imposable la partie qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

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. Dans ce cas d'espèce, le supplément ne porte en effet que sur les matiè-

7 Changement de pratique : les explications figurant sous chif. 6.1.3 ne sont pas applicables au calcul de la prestation à soi-même pour les prestations de subsistance fournies dans un restaurant du personnel.
☞ Pour de plus amples informations à ce sujet, voir les ch. 313 ss.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

res premières utilisées et les travaux effectués par des tiers (produits semi-fabriqués) pour ce type de travaux.

☞ En ce qui concerne la prise en considération des travaux précités en cas de changements d'affectation, on se référera à la brochure « Changements d'affectation ».

Exemples

L'entreprise assujettie Jean Ducommun (raison individuelle) est active dans le commerce, la réparation et la location de camping-cars. Elle a également un atelier de réparation.

a) *En mai 2006, cette entreprise acquiert d'un importateur assujetti un nouveau camping-car pour un montant de Fr. 70'000.00 plus 7,6% de TVA et installe avec ses collaborateurs des équipements supplémentaires au prix d'achat de Fr. 5'000.00 sans TVA 7,6% (= y compris le matériel d'installation). Immédiatement après, le camping-car est affecté durablement à l'usage privé sans avoir été préalablement utilisé aux fins de l'entreprise. L'entreprise Ducommun a déduit l'impôt préalable tant sur le prix d'achat que sur les matériaux utilisés (biens d'équipement et matériel d'installation).*

   Il s'agit d'un prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise selon l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA (☞ chif. 5.1). Le calcul de la prestation à soi-même se base sur l'article 34 alinéa 1 lettre a et alinéa 3 LTVA. C'est donc le prix d'achat des éléments qui ont donné droit à la déduction de l'impôt préalable qui doit être imposé, en tenant compte de l'utilisation de l'infrastructure, et cela de la manière suivante :

Prix d'achat du camping-car		*Fr. 70'000.00*
Prix d'achat des éléments utilisés (biens d'équipement, y compris le matériel d'installation)	*Fr. 5'000.00*	
Supplément de 10% pour l'utilisation de biens d'investissement et de moyens d'exploitation	*Fr. 500.00*	*Fr. 5'500.00*
Valeur déterminante des prestations à soi-même (100%)		*Fr. 75'500.00*
Impôt de prestation à soi-même dû : 7,6% de Fr. 75'500.00 =		*Fr. 5'738.00*

b) *Même contexte que sous la lettre a. Le camping-car n'est toutefois pas acquis auprès d'un importateur assujetti, mais auprès d'un non-assujetti, pour un montant de Fr. 70'000.00.*

   Il s'agit d'un prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise selon l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA (☞ chif. 5.1). Le calcul de la prestation à soi-même se

valable jusqu'au 31 décembre 2009

base sur l'article 34 alinéa 1 lettre a et alinéa 3 LTVA. C'est donc le prix d'achat des éléments qui ont donné droit à la déduction de l'impôt préalable qui doit être imposé, en tenant compte de l'utilisation de l'infrastructure, et cela de la manière suivante :

Prix d'achat des éléments utilisés (biens d'équipement, y compris le matériel d'installation)		*Fr. 5'000.00*
Supplément de 10% pour l'utilisation de biens d'investissement et de moyens d'exploitation		*Fr. 500.00*
Valeur déterminante des prestations à soi-même (100%)		*Fr. 5'500.00*
Impôt de prestation à soi-même dû :		
7,6% de Fr. 5'500.00 =		*Fr. 418.00*

c) La maison Ducommun a fabriqué elle-même à l'époque le camping-car qu'elle a prélevé à titre permanent pour l'affecter à ses besoins privés et qui, avant ce prélèvement, avait été utilisé pour la location à titre onéreux. Lors de sa fabrication, l'entreprise a déduit l'impôt préalable tant sur les matériaux utilisés que sur les travaux exécutés par des tiers (produits semi-fabriqués).

Eléments donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (sans TVA)		*Fr. 10'000.00*
Travaux de tiers donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (sans TVA)		*Fr. 30'000.00*

Il s'agit d'un prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise selon l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA (☞ chif. 5.1). Le calcul de la prestation à soi-même se base sur l'article 34 alinéa 1 lettre a et alinéa 3 LTVA. C'est donc le prix d'achat des éléments qui ont donné droit à la déduction de l'impôt préalable qui doit être imposé, en tenant compte de l'utilisation de l'infrastructure :

Prix d'achat des matériaux utilisés	*Fr. 10'000.00*	
Travaux de tiers (produits semi-fabriqués)	*Fr. 30'000.00*	*Fr. 40'000.00*
Supplément de 10% pour l'utilisation de biens d'investissement et de moyens d'exploitation		*Fr. 4'000.00*
Valeur déterminante des prestations à soi-même		*Fr. 44'000.00*
Impôt de prestation à soi-même dû :		
7,6% de Fr. 44'000.00 =		*Fr. 3'344.00*

valable jusqu'au 31 décembre 2009

6.1.4 Biens mobiliers usagés de propre fabrication

Pour les biens mobiliers usagés de propre fabrication, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur la **valeur résiduelle de leurs éléments,** auquel s'ajoute une 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** - au moment de leur prélèvement (art. 34 al. 1 let. b et al. 3 LTVA). Seule est imposable la partie qui a ouvert droit à la déduction de l'impôt préalable.

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 éléments, on part du prix d'achat de ces éléments, déduction faite d'un amortissement linéaire de 20% (également pour l'utilisation de l'infrastructure) par année civile écoulée et cela dès le début de leur utilisation (art. 34 al. 1 let. b LTVA).

Dans la première année civile de l'utilisation, on doit procéder à un amortissement pour une année complète alors que, dans l'année du prélèvement ou du changement d'affectation, aucun amortissement ne doit être opéré, sauf si le changement d'affectation intervient un 31 décembre.

Exemples

L'entreprise assujettie Jean Ducommun (raison individuelle) est active dans le commerce, la réparation et la location de camping-cars. Elle a également un atelier de réparation.

a) En mai 2006, cette entreprise acquiert d'un importateur assujetti un nouveau camping-car pour un montant de Fr. 70'000.00 plus 7,6% de TVA et installe avec ses collaborateurs des équipements supplémentaires au prix d'achat de Fr. 5'000.00 sans TVA 7,6% (= y compris le matériel d'installation). De juin 2006 à septembre 2007, l'entreprise Ducommun loue ce camping-car. Par la suite, le camping-car est transféré dans la fortune privée. L'entreprise Ducommun a déduit l'impôt préalable tant sur le prix d'achat que sur les matériaux utilisés (biens d'équipement et matériel d'exploitation).

Il s'agit d'un prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise qui doit être imposé selon l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA (☞ chif. 5.1). Le calcul de la prestation à soi-même se base sur l'article 34 alinéa 1 lettre b et alinéa 3 LTVA. C'est donc la valeur résiduelle des éléments qui ont donné droit à la déduction de l'impôt préalable qui doit être imposée, en tenant compte de l'utilisation de l'infrastructure :

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Prix d'acquisition du camping-car		*Fr. 70'000.00*
Prix d'achat des éléments utilisés (biens d'équipement, y compris le matériel d'installation)	*Fr. 5'000.00*	
Supplément de 10% pour l'utilisation de biens d'investissement et de moyens d'exploitation	*Fr. 500.00*	*Fr. 5'500.00*
Sous-total		*Fr. 75'500.00*
Amortissement : 20% par année civile écoulée (2006)		*Fr. 15'100.00*
Valeur déterminante des prestations à soi-même (100%)		*Fr. 60'400.00*

Impôt de prestation à soi-même dû :
7,6% de Fr. 60'400.00 = *Fr. 4'590.40*

b) *Même contexte que sous la lettre a. Le camping-car n'est toutefois pas acquis auprès d'un importateur assujetti, mais auprès d'un non-assujetti, pour un montant de Fr. 70'000.00.*

Il s'agit d'un prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise selon l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA (☞ chif. 5.1). Le calcul de la prestation à soi-même se base sur l'article 34 alinéa 1 lettre b et alinéa 3 LTVA. C'est donc la valeur résiduelle des éléments qui ont donné droit à la déduction de l'impôt préalable qui doit être imposée, en tenant compte de l'utilisation de l'infrastructure :

Prix d'achat des éléments utilisés (biens d'équipement, y compris le matériel d'installation)	*Fr. 5'000.00*
Supplément de 10% pour l'utilisation de biens d'investissement et de moyens d'exploitation	*Fr. 500.00*
Sous-total	*Fr. 5'500.00*
Amortissement : 20% par année civile écoulée (2006)	*Fr. 1'100.00*
Valeur déterminante des prestations à soi-même (100%)	*Fr. 4'400.00*

Impôt de prestation à soi-même dû :
7,6% de Fr. 4'400.00 = *Fr. 334.40*

c) *La maison Ducommun a fabriqué elle-même à l'époque le camping-car qu'elle a prélevé à titre permanent pour l'affecter à ses besoins privés et qui avait, avant le prélèvement, été utilisé pour la location à titre onéreux. Au moment de l'achat, l'entreprise a déduit l'impôt préalable tant sur les matériaux utilisés que sur les travaux exécutés par des tiers (produits semi-fabriqués).*

Eléments donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (sans TVA)	*Fr. 10'000.00*
Travaux de tiers donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (sans TVA)	*Fr. 30'000.00*

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Il s'agit d'un prélèvement à des fins étrangères à l'entreprise selon l'article 9 alinéa 1 lettre a LTVA (☞ chif. 5.1). Le calcul de la prestation à soi-même se base sur l'article 34 alinéa 1 lettre b et alinéa 3 LTVA. C'est donc la valeur résiduelle des éléments qui ont donné droit à la déduction de l'impôt préalable qui doit être imposée, en tenant compte de l'utilisation de l'infrastructure :

Prix d'achat des matériaux utilisés	*Fr. 10'000.00*	
Travaux de tiers (produits semi-fabriqués)	*Fr. 30'000.00*	*Fr. 40'000.00*
Supplément de 10% pour l'utilisation de biens d'investissement et de moyens d'exploitation		*Fr. 4'000.00*
Sous-total		*Fr. 44'000.00*
Amortissement : 20% par année civile écoulée (2006)		*Fr. 8'800.00*
Valeur déterminante des prestations à soi-même (100%)		*Fr. 35'200.00*

Impôt de prestation à soi-même dû :
7,6% de Fr. 35'200.00 *Fr. 2'675.20*

6.2 Prélèvement durable de biens immobiliers

Il y a prélèvement durable lorsqu'un bien n'est à long terme plus utilisé pour une activité commerciale imposable.

☞ En ce qui concerne l'utilisation temporaire à d'autres fins, voir le chif. 6.3.

Sont réputés biens immobiliers :
Les bâtiments, parties de bâtiments et biens-fonds inscrits au registre foncier.

Dans les explications qui suivent, la notion de « **montant des dépenses ayant donné droit en son temps à la déduction de l'impôt préalable** » est utilisée et il y a lieu d'observer ce qui suit :

Selon la pratique administrative, cette valeur – qui, en cas de changement d'affectation, entraîne l'imposition de la prestation à soi-même – est calculée de telle façon qu'elle corresponde au prix qui, au moment de la construction de l'immeuble, aurait dû être imposé à titre de prestation à soi-même, si l'immeuble en question n'avait pas été utilisé autrefois pour des buts imposables. Par le biais de cette réglementation, il est ainsi garanti que toute personne qui construit ou fait construire un bâtiment utilisé préalablement à une fin imposable, et ensuite à une fin non imposable, soit traitée de la même façon que la personne qui affecte le bâtiment, dès le début, à des fins non imposables.

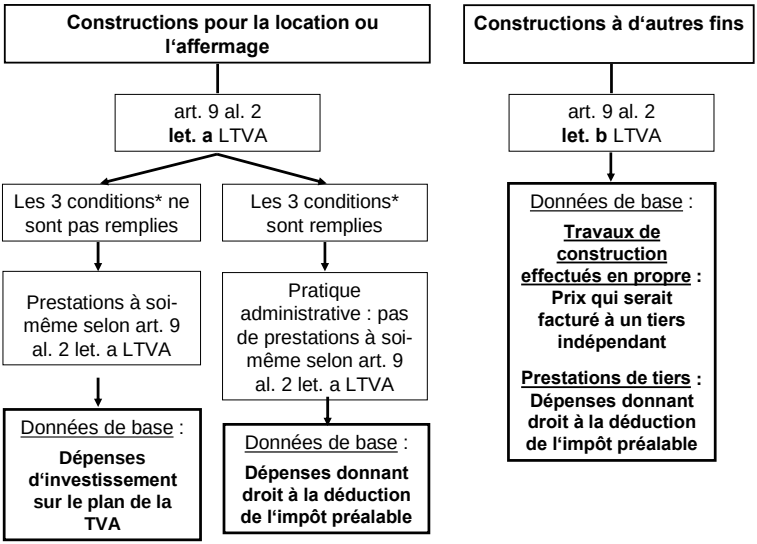
Exemple
L'entrepreneur C construit un bâtiment commercial. Les différentes parties de l'immeuble sont louées à des entreprises. La valeur de cette construction, au prix qui serait réclamé à un tiers indépendant (sans la valeur du sol), s'élève à 3 millions de francs. Les dépenses grevées de TVA (matériaux de construction, travaux de tiers, etc.) se montent à 1,5 million de francs. Si l'entrepreneur C loue d'abord

valable jusqu'au 31 décembre 2009

le bâtiment sans imposition par option, un impôt à titre de prestations à soi-même est dû conformément à l'article 34 alinéa 4 LTVA sur le prix qui serait réclamé à un tiers indépendant (soit les frais d'investissement selon la pratique administrative de l'AFC), partant sur un montant de 3 millions de francs. La déduction de l'impôt préalable est alors possible sur les dépenses de 1,5 million de francs. Si C opte toutefois pour l'imposition des loyers, il aura également droit à la déduction de l'impôt préalable sur le montant de 1,5 million de francs, alors que les revenus locatifs devront être imposés. Cependant, si par exemple au cours d'une année ultérieure, les options pour l'imposition sont caduques et qu'à partir de cette année-là les locations sont effectuées sans option, il ne saurait être question qu'un impôt à titre de prestations à soi-même ne soit calculé que sur le montant de 1,5 million de francs. Au contraire, la valeur déterminante qui doit être retenue en l'espèce est également le prix qui serait facturé à un tiers indépendant, soit 3 millions de francs (avec prise en considération d'un amortissement linéaire selon l'art. 34 al. 2 LTVA).

Le tableau qui suit, relatif aux « données de base », explique schématiquement quelles sont les valeurs déterminantes des dépenses dans les différentes variantes possibles :

Données de base pour le calcul de l'impôt à titre de prestations à soi-même
(montant des dépenses ayant donné droit en son temps à la déduction de l'impôt préalable)



*) Selon chif. 7.3.1, au moment de la construction du bâtiment

valable jusqu'au 31.12.2009

Sur la base de la disposition légale de l'article 34 LTVA, il y a lieu de distinguer lors du calcul du prélèvement durable de biens immobiliers entre :

- les biens immobiliers neufs
  (☞ chif. 6.2.1) ;
- les biens immobiliers usagés
  (☞ chif. 6.2.2).

6.2.1 Biens immobiliers neufs

Pour les biens immobiliers neufs achetés, l'impôt de prestation à soi-même doit être calculé 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.

Pour les biens immobiliers de propre fabrication, l'impôt de prestation à soi-même doit être calculé 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.

6.2.2 Biens immobiliers usagés

Pour les biens immobiliers qui ont été utilisés, l'impôt de prestation à soi-même doit être acquitté 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 cette valeur, il est tenu compte d'un amortissement annuel linéaire de 5% par année civile écoulée (art. 34 al. 2 LTVA).

En cas de nouvelle construction ou de rénovation[8] importante d'un immeuble, l'amortissement commence à la fin de la construction, c'est-à-dire à son achèvement complet, y compris les travaux d'aménagement extérieur, pour autant que l'immeuble ait été utilisé à ce moment-là.

Dans la première année civile de l'utilisation, on doit procéder à un amortissement pour une année complète alors que, dans l'année du prélèvement ou du changement d'affectation, aucun amortissement ne doit être opéré, sauf si le changement d'affectation intervient un 31 décembre. Si, ultérieurement, l'immeuble est temporairement inoccupé, l'amortissement n'est pas interrompu ; il doit être totalement pris en compte.

8 Il y a une 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).

valable jusqu'au 31 décembre 2009

6.3 Utilisation temporaire de biens

6.3.1 Notion d'utilisation temporaire et délimitation du changement partiel d'affectation

Il y a en principe **utilisation temporaire**, imposable comme prestation à soi-même, lorsque l'assujetti utilise des biens ou des éléments les composant (au maximum pendant 6 mois pour des biens mobiliers, 12 mois pour des biens immobiliers) **exclusivement** dans un but non soumis à la TVA selon chif. 5.

☞ Des informations sur la base de calcul se trouvent aux chif. 6.3.2 et 6.3.3.

Exemple
Une entreprise active dans le commerce d'ordinateurs et dans les conseils en informatique offre également des cours de formation exclus de la TVA. Dans ce but, elle prélève définitivement de son exploitation, au total, 10 ordinateurs en vue de les utiliser pour ces cours. En son temps, elle a par ailleurs acquitté l'impôt de prestation à soi-même sur ces appareils (☞ chif. 5.2 et 6). En fonction de la demande importante, l'entreprise prélève de son stock de marchandises, pour la durée (2 mois) du cours d'introduction à un nouveau programme, 5 ordinateurs supplémentaires ***(= utilisation temporaire).***

Contrairement à l'utilisation temporaire, en cas **de double affectation**, les biens sont utilisés **simultanément ou à de courts intervalles** aussi bien à des fins imposables qu'à des fins non soumises à l'impôt.

☞ Des informations sur la base de calcul en cas de double affectation se trouvent dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

Exemple
Le même ordinateur de grande puissance d'une société d'assurances assujettie est utilisé, pendant la nuit, pour effectuer des travaux aussi bien pour le secteur des assurances exclu de la TVA que pour des gérances de fortune imposables pour des tiers ***(= double affectation).***

6.3.2 Base de calcul en cas d'utilisation temporaire de biens mobiliers

La base de calcul pour l'utilisation temporaire de biens mobiliers à des fins non imposables est le prix de location qui serait facturé à un tiers indépendant (art. 34 al. 3 LTVA).

valable jusqu'au 31 décembre 2009

S'il n'existe pas de valeur comparative, la base de calcul qui servira à l'établissement de la valeur locative est la suivante :

- pour les biens **achetés** :
  le prix d'achat ;

- pour les biens de **propre fabrication** :
  le prix d'achat des éléments les composant, plus 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).

Dans les deux cas ci-dessus, il convient de prendre en compte une **marge de bénéfice** appropriée, qui correspond aux situations de faits.

Le prix de location comprend aussi bien les charges fixes que les charges courantes d'exploitation qui ont donné droit à la déduction de l'impôt préalable. Les coûts non grevés de l'impôt préalable, qui se produisent pendant l'utilisation temporaire, ne doivent pas être inclus dans ce prix de location. Par exemple, font partie des coûts non grevés d'impôt préalable les primes d'assurances, les impôts sur les véhicules à moteur, les frais de loyer d'un bâtiment, pour autant que le bailleur n'ait pas opté pour leur imposition (☞ ch. 683 ss).

☞ Le chif. 12 renseigne sur la détermination forfaitaire simplifiée de la valeur locative pour **les voitures de tourisme.**

Exemple
Le propriétaire d'une entreprise assujettie active dans le commerce et la fabrication (raison individuelle) prélève de son entreprise, temporairement pour 4 mois, les biens A (machine de bureau achetée) et B (machine de bureau de propre fabrication) indiqués ci-après, en vue de les affecter à un but mentionné sous chif. 5 (p. ex. pour ses besoins privés). Sur les biens A et B en question, l'impôt préalable a pu être déduit. En ce qui concerne le prix de location qui serait facturé à un tiers indépendant pour l'utilisation de ces biens pendant 4 mois, aucune valeur comparative n'est connue. Le prix de location peut être établi de manière approximative comme suit :

Bien acheté (bien A) :
Du point de vue économique, la durée de vie utile du bien A est de 5 ans. Cette durée est établie de la manière suivante :

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Taux d'amortissement selon la tabelle d'amortissement de l'IFD pour les machines de bureau : 40% de la valeur comptable, donc 20% de la valeur d'acquisition. Pour un taux d'amortissement de 20%, il faut 5 ans jusqu'à ce que le bien soit entièrement amorti. Cela correspond, du point de vue économique, à la durée de vie utile.

Prix d'achat du bien (y compris les travaux de tiers), sans TVA :		*Fr. 20'000.00*
+ frais généraux, de nature diverse, directement attribuables (sans les frais non grevés de l'impôt préalable), sans TVA	*+*	*Fr. 1'000.00*
Frais directement attribuables pendant 5 ans :		*Fr. 21'000.00*
Frais annuels directement attribuables pour une durée de vie de 5 ans :		*Fr. 4'200.00*
+ frais non directement attribuables et bénéfice ; dans le présent cas de figure, par exemple 15%, d'où :	*+*	*Fr. 630.00*
Valeur locative annuelle :		*Fr. 4'830.00*
Valeur locative pour 4 mois (100%)		*Fr. 1'610.00*

Pour l'utilisation temporaire du bien A, il faut donc soumettre à l'impôt de prestation à soi-même Fr. 1'610.00 au taux de 7,6%.

Bien de propre fabrication (bien B) :
Du point de vue économique, la durée de vie utile du bien B est de 5 ans. Cette durée est établie de la manière suivante :

Taux d'amortissement selon la tabelle d'amortissement de l'IFD pour les machines de bureau : 40% de la valeur comptable, donc 20% de la valeur d'acquisition. Pour un taux d'amortissement de 20%, il faut 5 ans jusqu'à ce que le bien soit entièrement amorti. Cela correspond, du point de vue économique, à la durée de vie utile.

Prix d'achat des éléments (matières premières,produits semi-fabriqués/travaux exécutés par des tiers), sans TVA :		*Fr. 4'000.00*
+ 10% pour les biens d'investissement et moyens d'exploitation utilisés lors de la fabrication :	*+*	*Fr. 400.00*
Total des coûts pendant 5 ans		*Fr. 4'400.00*
Coûts annuels pour une durée de vie utile de 5 ans :		*Fr. 880.00*
+ bénéfice, dans le présent cas de figure, par exemple 15%, d'où :	*+*	*Fr. 132.00*
Valeur locative annuelle :		*Fr. 1'012.00*
Valeur locative pour 4 mois (100%)		*Fr. 337.00*

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Pour l'utilisation temporaire des éléments composant le bien B, il faut donc soumettre à l'impôt de prestation à soi-même Fr. 337.00 au taux de 7,6%.

6.3.3 Base de calcul en cas d'utilisation temporaire de biens immobiliers

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 (art. 34 al. 3 LTVA).

En cas de location à des assujettis, il y a la possibilité d'opter pour l'imposition des loyers (☞ ch. 683 et ss).

Exemple 1
Le local de stockage du bâtiment d'exploitation d'une fabrique de machines assujettie est loué durant 6 mois à une institution non assujettie pour un prix symbolique.

Dans ce cas, il s'agit d'une utilisation temporaire. Pour cette mise à disposition, il y a lieu d'imposer à titre de prestation à soi-même le prix de location qui serait facturé à un tiers indépendant. Il ne suffit donc pas de déclarer seulement le prix symbolique.

Exemple 2
Durant 9 mois, un artisan assujetti met gratuitement à disposition de son fils, qui ne travaille pas dans l'entreprise, un dépôt qui sert ordinairement à des fins commerciales.

Il s'agit là d'une utilisation temporaire. Pour cette mise à disposition à titre gratuit, il y a lieu d'imposer à titre de prestation à soi-même le prix de location qui serait facturé à un tiers indépendant.

7. Travaux exécutés sur des constructions selon l'article 9 alinéa 2 LTVA ; critères de délimitation entre des travaux de construction effectués pour le compte de tiers ou pour son propre compte

7.1 Généralités

Les explications ci-après tiennent compte de la procédure fiscale de décompte selon la méthode effective (calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires moins l'impôt préalable).

☞ La brochure « Taux de la dette fiscale nette » informe sur cette méthode de décompte simplifiée.

Lorsque des travaux sont effectués sur des bâtiments existants ou lorsque de nouveaux immeubles sont construits, celui qui exécute ces travaux et/ou les fait exécuter par des tiers acquittera : soit un impôt de livraison, soit un impôt de prestations à soi-même. Il y a donc lieu de déterminer si ces travaux, en regard

valable jusqu'au 31 décembre 2009

du droit fiscal, sont effectués pour le compte de tiers (livraison) ou pour son propre compte (prestations à soi-même).

7.1.1 Critères de délimitation entre des constructions pour le compte de tiers et pour son propre compte[9]

a) Détermination sur la base d'un projet global

Il y a toujours une livraison, lorsque **avant le début des travaux** (☞ chif. 7.1.2) :

- des contrats d'entreprise selon l'article 363 CO et/ou des contrats de vente ou des promesses de vente selon l'article 216 alinéas 1 et 2 CO ont été valablement conclus pour **l'ensemble** du bâtiment ;[10]

- il est avéré que **l'ensemble** du bâtiment, dès son achèvement, sera loué ou affermé avec imposition par option (à condition de disposer, avant le début des travaux, des autorisations d'option correspondantes de la part de l'AFC).

Dans la mesure où, avant le début des travaux, des autorisations d'option correspondantes ne sont disponibles que pour **certaines parties** de la construction, l'impôt de livraison sera dans tous les cas acquitté sur ces parties-là du bâtiment. Pour les autres parties de la construction, il a y lieu de faire la distinction entre :

- les parties du bâtiment qui sont destinées à la vente, la location ou l'affermage sans imposition par option, et

- les parties de ce bâtiment qui seront affectées à d'autres fins, plus particulièrement à l'usage privé ou à l'utilisation commerciale en propre.

Pour les parties du bâtiment qui sont destinées à l'aliénation, la location ou l'affermage sans imposition par option, il y a un état de fait entraînant une livraison uniquement si, avant le début des travaux, des contrats de vente ou des promesses de vente selon l'article 216 alinéas 1 et 2 du CO ont été valablement conclus pour **toutes** les unités du bâtiment. Dans le cas contraire, il y a en principe pour toutes ces parties du bâtiment prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA (☞ chif. 7.3). Dans la pratique administrative, il est toutefois renoncé dans certains cas à la perception de cet impôt de prestations à soi-même (☞ chif. 7.3.1).

valable 3.1

9 Précision de la pratique

10 En cas de propriété par étage ou de lotissement comprenant plusieurs bâtiments (également lors de la réalisation par étapes d'un projet global), des contrats pour **toutes** les parts de copropriété ou pour tous les bâtiments seront disponibles. Ceci est notamment valable lorsque la distinction – à savoir si l'on est en présence d'une livraison ou d'une prestation à soi-même – se fait sur la base d'un projet global et non pas (☞ let. b ci-après) par objet ou par étape.

Pour les parties du bâtiment qui seront affectées à d'autres fins, plus particulièrement à l'usage privé ou à l'utilisation commerciale en propre, il y a en principe prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 7.4). Toutefois, en relation avec les unités de ce bâtiment destinées à l'activité commerciale **imposable** exercée en propre, le paiement de cet impôt de prestations à soi-même est caduc.

Exemple
L'entreprise du bâtiment (A) envisage de construire un immeuble locatif et commercial composé de douze unités. Au début de la construction, il a été établi ce qui suit :

- pour huit unités (1 à 8), il y a des contrats de vente valablement conclus (sans imposition par option) ;
- pour deux unités (9 et 10), il y a des contrats de vente valablement conclus (avec autorisations d'option pour l'imposition) ;
- *pour l'unité 11, il y a un contrat de location (avec autorisation d'option pour l'imposition) ;*
- *quant à l'unité 12, elle sera utilisée, dans le cadre de son activité professionnelle, à des fins commerciales imposables par l'entreprise du bâtiment (A) elle-même.*

Conséquences fiscales :

***L'unité 12** est utilisée par l'entreprise du bâtiment elle-même, ceci dans le cadre de son activité professionnelle imposable. C'est pourquoi la TVA n'est pas perçue sur la valeur de la prestation à soi-même.*

***Pour les unités 9 à 10 et 11**, des autorisations d'imposition par option sont disponibles. Par conséquent, la TVA sera acquittée au taux normal sur les contre-prestations résultant de leur vente (sans la valeur du sol) ou de leur location.*

***Pour les unités restantes (1 à 8)**, il existe des contrats de vente valablement conclus et c'est pourquoi l'état de faits constitutif de livraisons est donné pour ces parties-là de l'immeuble. Par contre, à supposer qu'avant le début des travaux de construction des contrats de vente n'aient pas été valablement conclus pour une ou plusieurs unités de cet immeuble, il n'y aurait pas, pour les unités 1 à 8, livraisons mais bien un état de faits constitutif de prestations à soi-même. Dans ce cas, la TVA ne pourrait en aucun cas être transférée de manière apparente.*

b) Répartition par objet ou par étape de la construction

En lieu et place du traitement fiscal décrit selon la lettre a susmentionnée, lequel s'effectue sur la base d'un projet global, la possibilité existe de procéder à une répartition par objet ou par étape entre la construction livrée,

d'une part, et la construction exécutée pour son propre compte d'autre part, ceci pour autant qu'il existe, dans chaque cas, avant le début des travaux, des conditions claires en ce qui concerne :

- le bien immobilier en question ou le droit de superficie, respectivement le droit exclusif résultant de la propriété par étage selon les articles 712a et 712b CC (pour toutes les parties de copropriété de l'immeuble concerné) ;[11] et
- le genre de contrat (contrat de vente ou d'entreprise)[12] et en outre,
- la garantie d'une répartition sans équivoque des factures ainsi que l'existence d'enregistrements comptables correspondants.

L'AFC se réserve le droit, en cas d'abus, d'exiger, respectivement de refuser la répartition et l'imposition de la construction par objet ou par étape.

c) Constructions destinées à un usage commun

En cas de répartition par objet ou par étape, les constructions destinées à un usage commun (p. ex. parking couvert) sont traitées d'une façon particulière. Il y a prestations à soi-même lorsque, avant le début des travaux de construction, les unités de la construction destinées à un usage commun (p. ex. places de parc) ne sont pas toutes vendues.

Exemple

La construction d'un complexe immobilier constitué de deux bâtiments locatifs et commerciaux (A et B) ainsi que d'un parking couvert comprenant 35 places de parc (construction destinée à un usage commun) a été projetée. Toutes les unités devraient être vendues. Au début des travaux de construction, il existe, pour toutes les unités du bâtiment locatif et commercial A, des contrats de vente ou promesses de vente valablement conclus. Pour le bâtiment locatif et commercial B, toutes les unités n'ont pas encore été vendues. Concernant les places de parc du parking couvert, 20 ont été vendues au début des travaux de construction.

L'assujetti décide, au début des travaux de construction, de procéder à une ***répartition par objet****.*

11 Il ne peut ainsi y avoir une livraison que si les conditions suivantes sont remplies :
   a) le terrain appartient au destinataire de la prestation ou alors celui-ci possède un droit de superficie sur un terrain ne lui appartenant pas ;
   b) en cas de propriété par étage, il existe, avant le début des travaux, des contrats de vente ou promesses de vente conclus en la forme authentique pour toutes les parts de copropriété du bâtiment concerné. Par contre, lors de la construction de maisons jumelées ou maisons mitoyennes, il s'agit d'objets séparés pour lesquels toutes les unités ne doivent pas être nécessairement vendues.

12 Avant le début des travaux de construction, il existe des contrats d'entreprise selon l'article 363 CO et/ou des contrats de vente ou promesses de vente valablement conclus en la forme authentique selon l'article 216 alinéas 1 et 2 CO ayant pour but de transférer la propriété des objets concernés.

*Par conséquent, il y a une livraison en ce qui concerne **le bâtiment locatif et commercial A** et des prestations à soi-même en ce qui concerne **le bâtiment locatif et commercial B** ainsi que pour le **parking couvert**.*

d) Conséquences fiscales

Si, conformément aux explications susmentionnées, une **livraison** existe, le constructeur imposera alors la totalité de la contre-prestation versée par les mandants, toutefois sans la valeur du sol. Sur les dépenses en relation avec cette construction (livraisons et prestations de services), la déduction de l'impôt préalable est admise, pour autant que les factures des fournisseurs de prestations soient conformes aux exigences posées en la matière par l'article 37 LTVA.

La valeur du sol ne fait jamais partie de la contre-prestation imposable et cela même si cette valeur est comprise dans le prix forfaitaire de la construction. D'une manière générale, la valeur du sol est à mentionner séparément dans les factures ou les autres documents de vente. La valeur du sol peut également figurer dans le texte de ces documents, par exemple de la façon suivante : « Le prix forfaitaire de Fr. 800'000.00 comprend, sans la valeur du sol de Fr. 200'000.00, 7,6% de TVA sur Fr. 600'000.00 ».

La valeur du sol sera documentée au moyen de pièces justificatives détaillées et d'enregistrements comptables appropriés.

Par contre, s'il y a **prestations à soi-même**, il s'agit, lors de travaux exécutés sur des constructions ou des parties de celles-ci destinées à être **aliénées**, **louées ou affermées (sans imposition par option)**, de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA (☞ chif. 7.3) et, lors de travaux exécutés sur des constructions ou des parties de celles-ci affectées à **toutes les autres fins** (p. ex. à l'usage privé, bâtiments destinés à des cours de formation sans imposition par option desdits cours ou de travaux d'équipement de base exécutés sur des terrains), il s'agit alors de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 7.4).

7.1.2 Début et fin des activités de construction

Afin de déterminer si un bâtiment est réputé construit pour le compte de tiers ou pour son propre compte (☞ chif. 7.1.1), le début des travaux de construction est un élément très important en la matière. Concernant les bâtiments construits pour son propre compte, le début et la fin de l'obligation de décompter la TVA sont étroitement liés avec le début et la fin des activités de construction.

Lors de **nouvelles constructions**, on considère en règle générale que les activités de construction commencent avec le début des travaux de terrassement et

non pas déjà par la démolition d'anciens immeubles se trouvant éventuellement sur le bien-fonds.

Lors **d'assainissement avec démolition partielle**, c'est par contre le commencement de la démolition partielle qui est considéré comme le début des activités de construction (☞ chif. 7.1.4).

Les activités de construction finissent avec l'achèvement complet de la construction ou de chaque partie de la construction ou du lotissement (y compris les travaux d'aménagement extérieur).

L'activité de construction n'est pas considérée comme terminée tant que des travaux sont encore exécutés sous la régie directe du constructeur. Si ce n'est plus le cas, parce que, par exemple, l'acheteur ou le locataire exécute lui-même ou fait exécuter certains travaux (p. ex. aménagement intérieur, aménagement extérieur) par d'autres entreprises que le constructeur, on considère alors que celui-ci a déjà terminé la construction ou les parties concernées de la construction ou du lotissement.

7.1.3 Valeur du sol

On entend par là la valeur, exclue de la TVA, du terrain comprenant **l'équipement de base**. Pour ce qui est de la distinction entre équipement de base et équipement de détail, on se référera aux chif. 7.1.6 et 7.3.5.2 (9e tiret). Les dépenses en relation avec l'équipement de base de terrains ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

☞ Des exemples de dépenses et de prestations figurent sous chif. 7.3.5.4.

7.1.4 Démolition de constructions

Dans ce contexte, il est important de savoir :

- s'il s'agit d'une démolition totale ou partielle ;
- si ces travaux sont à la charge du vendeur assujetti ou de l'acheteur ;
- si ces travaux sont encore à imputer à l'activité commerciale imposable du vendeur assujetti ou à la vente de biens immobiliers, exclue de la TVA, ou
- s'il existe éventuellement une disposition légale spéciale (p. ex. loi sur la protection de l'environnement) imposant l'exécution de ces travaux.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

7.1.4.1 Façon de procéder chez le vendeur assujetti

a) La démolition intervient dans les 12 mois[13] suivant la fin de l'utilisation de l'immeuble pour une activité imposable[14]

Si le vendeur effectue les travaux lui-même, il n'est redevable d'aucune TVA. Il a le droit de déduire l'impôt préalable sur les dépenses y afférentes. S'il fait effectuer la démolition par des tiers, il peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable.

b) La démolition intervient plus de 12 mois après la fin de l'utilisation de l'immeuble pour une activité imposable

Lorsque le vendeur effectue les travaux lui-même, il y a chez lui prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 7.4). En cas d'exécution des travaux par des tiers, aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'est admis sur les travaux de démolition. Ces travaux font partie de la valeur du terrain dont le chiffre d'affaires, en cas de vente, est exclu de la TVA.

c) La démolition intervient sur la base d'une obligation légale spéciale

En pareil cas, les explications figurant sous lettre a s'appliquent par analogie, sans limite dans le temps.

7.1.4.2 Façon de procéder chez l'acheteur assujetti qui a l'intention d'exécuter des constructions pour son propre compte

a) En cas de démolition totale

Ces travaux font partie en principe de la **valeur du sol** dont le chiffre d'affaires, en case de vente, est exclu de la TVA.

Si l'acheteur effectue la démolition lui-même, il y a chez lui prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 7.4). En cas d'exécution des travaux par des tiers, aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'est admis sur les travaux de démolition.

Lorsque, eu égard à des circonstances particulières (p. ex. du fait de la situation prévalant sur le marché des terrains), il incombe à l'acheteur de procéder lui-même, aux fins d'une activité imposable, à la démolition totale de la construction, alors qu'en principe ce serait au vendeur d'effectuer ces travaux, la déduction de l'impôt préalable est tout de même admise, respectivement aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû.[15]

valable jusqu'au 31 décembre 2009

13 Ce délai de 12 mois signifie que la démolition commencera avant que 12 mois se soient écoulés et que la démolition sera en principe réalisée sans interruption.

14 En cas d'utilisation antérieure de l'immeuble à des fins non imposables, il y a prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA si c'est le vendeur lui-même qui effectue les travaux de démolition. Lorsque ces travaux sont effectués par des tiers, aucune déduction de l'impôt préalable n'est admise sur les travaux de démolition

15 Modification de la pratique au 1er janvier 2008

b) En cas de démolition partielle

- S'il y a **prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA** (☞ chif. 7.3), ces travaux sont à considérer comme faisant partie des frais d'investissement imposables. Les dépenses y relatives donnent droit à la déduction de l'impôt préalable.

- S'il y a **prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA** (☞ chif. 7.4), les travaux effectués en propre sont à imposer au prix qui serait facturé à un tiers indépendant. Les dépenses y relatives donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. En cas d'exécution des travaux par des tiers, aucune déduction de l'impôt préalable n'est admise sur les travaux de démolition.

7.1.5 Mesures de consolidation et d'assainissement effectuées sur des terrains

Dans ce contexte, il y a lieu de distinguer les travaux nécessités par la **nature et la qualité du sol** (p. ex. consolidation du terrain) des travaux **d'assainissement** (p. ex. décontamination).

7.1.5.1 Mesures prises en fonction de la nature et de la qualité du sol

En règle générale, que ce soit pour son propres compte ou pour le compte de tiers, ces travaux se présentent chez le constructeur. S'il s'agit de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA (☞ chif. 7.3), ces travaux font partie des frais d'investissement imposables. Par contre, s'il s'agit de la construction d'un immeuble pour le compte de tiers, les frais imputables à ces travaux font partie de la contre-prestation imposable pour la livraison de cet immeuble.

Dans les deux cas, le constructeur a droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses y afférentes.

Toutefois, s'il s'agit de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 7.4), les explications figurant sous chif. 7.1.4.2 lettre b sont applicables par analogie.

7.1.5.2 Mesures d'assainissement

C'est le vendeur du terrain qui devrait normalement procéder aux travaux nécessaires. A cet égard, les dispositions du chif. 7.1.4.1 s'appliquent par analogie.

Par contre, si les travaux en question sont à la charge de l'acquéreur du terrain, respectivement de la personne qui construit des immeubles pour son propre compte, ce sont les instructions figurant sous chif. 7.1.4.2 lettre a (démolition totale) qui s'appliquent par analogie.

7.1.6 Equipement de base du terrain

Est considéré comme équipement de base du terrain, **l'équipement de plusieurs parcelles du secteur jusqu'à la limite des parcelles individuelles**. L'équipement de base du terrain fait partie de la valeur du sol, exclue de la TVA.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

C'est pourquoi les charges y afférentes ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Lorsque l'acheteur exécute les travaux d'équipement de base lui-même, il y a chez lui prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 7.4).

L'équipement de base du terrain comprend essentiellement :

- l'installation de conduites et de canalisations, la construction de routes d'accès depuis et jusqu'à la limite des parcelles (en règle générale sous forme de contributions routières, contributions à l'infrastructure générale ou de quartier ou de contributions de plus-value, à verser aux communes) ;
- les mensurations cadastrales, les coûts de parcellisation (p. ex. coûts de géomètre ainsi que les droits de mutation au registre foncier en cas de remaniement ou de fractionnement parcellaire), et
- les coûts de bornage du terrain.

7.2 Constructions pour le compte de tiers / livraison (art. 6 al. 2 let. a et al. 4 LTVA)

Si, au vu des explications figurant sous chif. 7.1.1, il y a livraison de constructions (ou de parts de copropriété), le constructeur imposera la totalité de la contre-prestation due par les mandants, sans la valeur du sol (art. 33 LTVA). Les dépenses (livraisons de biens et prestations de services) relatives à de telles constructions donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, pour autant que les factures des fournisseurs de ces prestations remplissent les exigences visées à l'article 37 LTVA.

La valeur du sol ne fait jamais partie de la contre-prestation imposable et cela même si cette valeur est comprise dans le prix forfaitaire de la construction. D'une manière générale, la valeur du sol est à mentionner séparément dans les factures ou les autres documents de vente. La valeur du sol peut également figurer dans le texte de ces documents, par exemple de la façon suivante : « Le prix forfaitaire de Fr. 800'000.00 comprend, sans la valeur du sol de Fr. 200'000.00, 7,6% de TVA sur Fr. 600'000.00 ».

La valeur des prestations imposables sera documentée au moyen de pièces justificatives détaillées et d'enregistrements comptables appropriés.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

7.3 Prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA
(exécution de constructions destinées à l'aliénation, la location ou l'affermage)

7.3.1 Principes

Quiconque exécute ou fait exécuter pour son propre compte des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (bail à loyer/bail à ferme), peut être assujetti à la TVA en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA en relation avec l'article 21 alinéa 1 LTVA. Ceci vaut en principe également lorsque, par exemple, une personne fait réaliser en tant qu'investisseur, c'est-à-dire comme bailleur de fonds, une construction exclusivement par des tiers (artisan, architecte, éventuellement entrepreneur général) et limite ses (propres) prestations à l'assistance commerciale et à des activités de surveillance, donc à des fonctions qui incombent également à tout autre maître de l'ouvrage (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage).

Si, toutefois, les trois conditions suivantes sont remplies **cumulativement**, il est renoncé, tant sur le plan objectif que sur le plan subjectif, à l'imposition de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA :[16]

- **à l'exception des éventuelles activités en propre de surveillance (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage), tous les travaux exécutés sur des constructions, c'est-à-dire également la direction/conduite des travaux, sont effectués par des tiers ;[17]**

- **d'après les apparences, il n'y a aucune disponibilité à exécuter ou à faire exécuter un quelconque travail sur des constructions pour des tiers ;[18]**

  Cette condition n'est en premier lieu **pas** remplie, lorsque des travaux sont exécutés sur des constructions sur la base de contrats d'entreprise ou de contrats d'entreprise générale selon l'article 363 CO ou encore sur la base de mandats au sens de l'article 394 CO.

  Cela est également valable, si l'on peut déduire, par exemple, de la parution d'annonces publicitaires ou des papiers d'affaires utilisés, ou des inscriptions dans l'annuaire téléphonique, des pages d'accueil à un site internet ou sur des panneaux publicitaires de chantier, que l'activité professionnelle exercée relève de travaux de planification ou de construction dans le domaine de l'industrie du bâtiment.

valable dès 2009

16 Modification de la pratique en vigueur dès le 1er janvier 2005

17 Si une entreprise fournit des prestations à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 33 al. 2 LTVA).

18 Précision de la pratique

Exemple
« Pierre Rouille SA, ***entreprise de construction*** *», « Jean Plan Sàrl ,* ***bureau d'architecture*** *». Seront également appréciées de cette façon les offres en tous genres telles que par exemple : « nous* ***construisons*** *pour vous », « nous* ***planifions*** *pour vous ».*

En revanche, le but de l'activité commerciale tel qu'il ressort de l'inscription au registre du commerce ne joue aucun rôle en la matière.

Par contre, concernant l'appréciation fiscale de la condition ici en cause, il y a lieu de relever que la conclusion de contrats de vente ou de promesses de vente (valablement conclus) selon l'article 216 alinéas 1 et 2 CO n'exprime **pas** la volonté, dans la pratique administrative, d'exécuter ou de faire exécuter des travaux sur des constructions pour le compte de tiers (cela contrairement à ce qui est mentionné sous chif. 7.1.1 où il est question de déterminer si l'ensemble de la construction est réputé, dans la pratique administrative, exécuté pour le compte de tiers ou pour son propre compte). Ceci s'applique également lorsque ce sont des maisons individuelles ou des appartements en propriété par étage, livrés clés en main, qui ont été convenus avec prise en compte de désirs d'aménagement supplémentaires de la part des acquéreurs.

- **aucune marchandise, aucun matériel et/ou infrastructure (machines, etc.) ne sont mis à la disposition de tiers mandatés pour l'exécution de travaux de construction.**

Pour savoir si les trois conditions précitées sont effectivement remplies, il y a lieu à chaque fois – en tenant compte que la détermination en la matière s'effectue soit sur la base d'un projet global, soit par étape de construction ou par objet – d'apprécier à nouveau la situation.

Ainsi, l'état de fait constitutif de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA n'est plus réalisé en ce qui concerne surtout les sociétés coopératives d'habitation, les caisses de pension, les compagnies d'assurances, les banques, les sociétés simples et les personnes privées qui confient, à l'exception des activités de surveillance (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage), l'ensemble des travaux à des tiers. Dans de tels cas, il n'existe toutefois aucun droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses effectuées.

Si, en cas de **travaux effectués sur des constructions existantes**, les trois conditions susmentionnées ne sont pas remplies cumulativement, il sera toutefois renoncé, pour des raisons d'économie administrative, à l'imposition de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA, pour autant que les travaux en question ne relèvent pas d'une **rénovation importante**.[19] Dans ce cas, seuls les propres travaux et les prestations de services sont à imposer au prix tel qu'il serait facturé à un tiers indépendant, tandis que pour les prestations fournies par des tiers aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'est admis.

7.3.2 Naissance de la créance fiscale (art. 43 al. 2 LTVA)

La créance fiscale prend naissance, en cas de prestations à soi-même, au moment où elles ont lieu. L'assujetti qui exécute des constructions pour son propre compte déterminera par conséquent la valeur de ses propres prestations ainsi que celles fournies par des tiers qu'il a mandatés (p. ex. architecte, ingénieur, entrepreneur) **au fur et à mesure de l'avancement des travaux**.[20] Cette valeur, déterminée sur la base d'états de situation, sera déclarée par l'assujetti dans la période de décompte correspondante, c'est-à-dire en règle générale tous les trimestres, et il payera l'impôt dû sur la valeur y afférente à titre de prestations à soi-même. En revanche, il pourra procéder à la déduction, en tant qu'impôt préalable, de la TVA qui lui a été transférée par des tiers assujettis.

7.3.3 Base de calcul de l'impôt sur la prestation à soi-même (art. 34 al. 4 LTVA)

En principe, la valeur à imposer à titre de prestation à soi-même sur de telles constructions se calcule sur le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé à un tiers indépendant en cas de livraison.

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**. Sous les chif. 7.3.4 ss ci-après, il est démontré en détail quels sont les éléments à prendre en considération à cet effet.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

19 Il y a rénovation importante lorsque les travaux de maintien et/ou d'augmentation de la valeur de la construction dépassent ensemble, par immeuble et par étape de construction, le 5% de la valeur d'assurance du bâtiment (avant la transformation/agrandissement).

20 Concernant les frais d'étude de projet, voir chif. 7.3.5.1.

7.3.4 Détermination des frais d'investissement en regard de la TVA ; aperçu

Les frais d'investissement en regard de la TVA se composent de la façon suivante :

- **frais d'étude de projet** (propres prestations et prestations de tiers)
  ☞ chif. 7.3.5.1 ;
- **coûts de construction** (totalité des propres prestations et prestations de tiers, y compris les dépenses pour la démolition partielle d'un ancien immeuble, travaux d'aménagement extérieur)
  ☞ chif. 7.3.5.2 ;
- **frais généraux divers** (en relation avec l'étude et la construction du bâtiment)
  ☞ chif. 7.3.5.3.

Les **prestations de tiers** seront prises en compte dans les frais d'investissement selon les dépenses effectives qu'elles ont occasionnées, c'est-à-dire sans tenir compte d'une marge bénéficiaire ou d'un supplément pour leur fourniture. **Les propres prestations** (p. ex. prestations d'architecte, d'ingénieur et de construction, y compris la direction/conduite du chantier) seront par contre prises en considération au prix tel qu'il serait facturé à un tiers indépendant.[21]

Pour autant que les dépenses entrant en ligne de compte dans le calcul de ces frais d'investissement soient grevées **de montants d'impôt préalable**, le constructeur est autorisé, dans le cadre des dispositions visées à l'article 38 LTVA, à les mettre en compte à titre de la déduction de l'impôt préalable.

Ne font pas partie des frais d'investissement en regard de la TVA :

- **la valeur du sol**
  ☞ chif. 7.3.5.4 ;
- **les dépenses en relation avec l'aliénation, la location ou l'affermage ultérieur des constructions**
  ☞ chif. 7.3.5.5 ;
- **l'acquisition de bâtiments inachevés**
  ☞ chif. 7.3.5.6.

Il n'y a sur ces dépenses **aucun droit à la déduction de l'impôt préalable** (exception : en cas d'imposition par option des chiffres d'affaires correspondants, toutefois sans la valeur du sol).

valable jusqu'au 31 décembre 2009

21 Matériaux, salaires, ainsi qu'un supplément pour frais généraux, risques et bénéfice.

7.3.5 Explications détaillées concernant l'aperçu du chiffre 7.3.4

7.3.5.1 Frais d'étude de projet

Les prestations de planification nécessaires à la réalisation de constructions, fournies par l'assujetti lui-même avant le début des travaux de construction ou celles qu'il a acquises auprès de tiers, seront imposées, en tant que partie des frais d'investissement, à chaque fois dans la période de décompte au cours de laquelle les activités de construction proprement dites auront commencé. Si des parties du projet ne sont pas réalisées, les dépenses en résultant ne sont pas à incorporer dans les frais d'investissement.

Pour les prestations de planification, le droit à la déduction de l'impôt préalable naît déjà à la fin de la période de décompte au cours de laquelle les factures ont été reçues ou payées (selon la méthode de décompte). Le droit à la déduction de l'impôt préalable subsiste même si le projet n'est finalement pas réalisé.

Seront notamment imputées aux frais d'étude de projet, les dépenses et les prestations suivantes :

- les avant-projets, les projets de construction ;
- les études ;
- les analyses ;
- les frais généraux divers en relation avec la préparation du projet.

7.3.5.2 Coûts de construction

Seront notamment imputées aux coûts de construction proprement dits, les dépenses et les prestations suivantes :

- les analyses géologiques (levés de terrain, détermination de la nature et de la qualité du sol pour disposer des éléments indispensables aux prestations de planification) ;
- les mesures structurelles nécessitées par la nature et la qualité du sol ;
- les prestations d'ingénieur et d'architecte ;
- les maquettes ;
- le montage de gabarits ;
- le droit de construction rapprochée ;
- les frais de **démolition partielle** d'un ancien immeuble ;
- les travaux de terrassement ;
- l'équipement de détail du terrain, soit des prestations ayant trait à l'équipement du terrain allant des limites de la propriété foncière jusqu'au bâtiment (p. ex. voies d'accès sises sur la propriété foncière) ;
- les travaux de construction ;
- les coûts de décharge et d'enlèvement des déchets ;
- l'eau, l'électricité de chantier (à un prix forfaitaire ou selon l'utilisation effective) ;
- les travaux d'aménagement extérieur ;

valable jusqu'au 31 décembre 2009

– la fête du bouquet (le droit à la déduction de l'impôt préalable sur la nourriture et les boissons est admis seulement jusqu'à concurrence de 50%).

Ne seront **pas** incorporées aux frais d'investissement, et par conséquent ne donnent **pas** droit à la déduction de l'impôt préalable, les dépenses et les prestations suivantes : [22]

– les intérêts intercalaires et les autres intérêts de crédits à la construction, les commissions de crédits (intérêts de construction) ;
– les taxes de permis de construire, les taxes de police des constructions ;
– les taxes de raccordement, payables en règle générale une seule fois, aux réseaux d'électricité, de gaz, d'eau, d'évacuation des eaux usées, de télécommunications ;
– les primes pour l'assurance responsabilité civile du maître de l'ouvrage et les primes de l'assurance des travaux de construction ;
– les primes de l'assurance bâtiment pendant les travaux de construction ;
– les contributions compensatoires versées aux pouvoirs publics (p. ex. pour les abris PC et les places de parc) ;
– les frais d'estimation de l'assurance cantonale des bâtiments ou d'autres tiers.

7.3.5.3 Frais généraux divers

Les frais généraux en relation avec la planification et la construction de bâtiments (propres prestations et celles de tiers) occasionnés chez le constructeur qui exécute des travaux de construction pour son propre compte (p. ex. la valeur de la mise à contribution de son personnel administratif et de l'utilisation de son infrastructure), font partie de la base de calcul de l'impôt.

Etant donné que dans la pratique, la détermination de la valeur exacte des frais généraux divers est quasiment impossible, il y a lieu, à cet effet, de calculer un supplément approprié (éventuellement en pour cent) en relation, par exemple, avec l'ampleur des coûts de construction, à savoir un supplément tel qu'il est également intégré dans le calcul des travaux exécutés sur la base d'un contrat d'entreprise. Ce supplément ne devra en outre être calculé que sur les prestations fournies par des tiers, à la condition toutefois que dans la valeur des propres prestations (ce qui normalement devrait être le cas) un montant proportionnel à valoir sur de tels frais généraux ait été calculé.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

22 Modification de la pratique en vigueur dès le 1er janvier 2005. En cas de changement d'affectation entraînant un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (p. ex. au début d'une imposition par option), ces dépenses peuvent constituer - pour autant qu'elles soient grevées de l'impôt préalable - une partie des montants de TVA donnant droit au dégrèvement (☞ brochure « Changements d'affectation »).

7.3.5.4 Valeur du sol

Seront en particulier imputées à la valeur du sol, les dépenses et les prestations suivantes :

- l'acquisition du terrain (le cas échéant avec un immeuble voué à la démolition) ;
- les droits de mutation et les émoluments du registre foncier ;
- les commissions d'intermédiaire en relation avec l'achat du terrain ;
- les annonces en relation avec l'achat du terrain ;
- les frais de notaire et d'avocat en relation avec l'achat du terrain ;
- les frais de **démolition totale** d'un ancien immeuble ;
- les mesures prises sur le terrain (mesures d'assainissement) ;
- l'équipement de base du terrain ;
- les rentes de droit de superficie ;
- les intérêts intercalaires et les intérêts hypothécaires se rapportant au terrain ;
- les frais généraux en relation avec le sol.

7.3.5.5 Dépenses en relation avec l'aliénation, la location ou l'affermage ultérieur des bâtiments

Exemples de telles dépenses :

- les annonces pour la recherche d'acquéreurs et/ou de locataires ;
- les droits de mutation et les émoluments du registre foncier ;
- les commissions de vente ;
- les coûts de constitution d'actes de propriétés par étages ;
- les frais de notaire et d'avocat ;
- la documentation de vente et maquettes ;
- les frais liés à une exposition de vente (« journée portes ouvertes », foire de l'habitat) ;
- les frais généraux en relation avec l'aliénation, la location ou l'affermage des bâtiments.

7.3.5.6 Acquisition de bâtiments inachevés

Si un assujetti acquiert un bâtiment inachevé (p. ex. en raison de la faillite ou de la cessation d'activité du précédent constructeur) dans le but de le terminer ou, pour des bâtiments anciens, dans le but de les rénover ou de les transformer, et que le vendeur n'a pas opté pour l'imposition de ces chiffres d'affaires, le prix d'achat ne fait pas partie des coûts d'investissement à imposer à titre de prestations à soi-même.

7.3.6 Détermination dans la pratique des frais d'investissement en regard de la TVA

En principe, ce sont les chiffres tels qu'ils ressortent du compte de construction qui servent de données de base appropriées pour la détermination des frais d'investissement. Sur la base de ces valeurs, certains éléments seront éliminés et d'autres seront rajoutés.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Les dépenses et les prestations suivantes sont normalement comptabilisées dans le compte de construction :

- les frais d'étude du projet (☞ chif. 7.3.5.1) ;
- la valeur du sol (☞ chif. 7.3.5.4) ;
- les coûts de construction (☞ chif. 7.3.5.2).

En partant de ces chiffres selon le compte de construction, on détermine les frais d'investissement :

a) à éliminer :
- la valeur du sol (☞ chif. 7.3.5.4) ;
- les dépenses et les prestations enregistrées dans le compte de construction qui, selon le chif. 7.3.5.2, ne sont pas à incorporer dans les frais d'investissement, telles que par exemple les intérêts intercalaires, les taxes et les primes d'assurances.

b) à rajouter :
- les frais généraux divers en relation avec la planification et la construction des bâtiments (☞ chif. 7.3.5.3).

La détermination des frais d'investissement est décrite au moyen du schéma de calcul ci-après.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Projet A / début des travaux avril 2007, fin des travaux septembre 2007	page 1
Période : 2ème trimestre 2007	**Frais d'investissement**
Frais d'investissement au début de la période selon compte de construction	0
Frais d'investissement à la fin de la période selon compte de construction	4'295'000
Augmentation au cours du 2ème trimestre selon comptabilité	4'295'000
à éliminer :	
- Dépenses appartenant à la valeur de sol (chif. 7.3.5.4)	-825'000
- Propres prestations comptabilisées (80% du prix tiers)	-1'000'000
- Dépenses et prestations imputables aux coûts de construction qui, selon le chif. 7.3.5.2, ne sont pas à incorporer aux frais d'investissement, telles que par exemple les intérêts intercalaires, les taxes, les primes d'assurances, les taxes de raccordement pour l'électricité	-85'000
Total intermédiaire (prestations de tiers)	2'385'000
à rajouter :	
+ Supplément pour les frais généraux divers sur les prestations de tiers qui grèvent le compte de résultat (chif. 7.3.5.3) 3,50%* de 2'385'000	83'475
+ Propres prestations au prix qui aurait été facturé à un tiers (1'000'000 : 80 x 100)	1'250'000
Frais d'investissement en regard de la TVA (2e trim. 2007 [TVA excl.])	**3'718'475**

* l'ampleur du supplément est à fixer sur la base de données concrètes

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Projet A / début des travaux avril 2007, fin des travaux septembre 2007	page 2
Période : 3ème trimestre 2007	**Frais d'investissement**
Frais d'investissement au début de la période selon compte de construction	4'295'000
Frais d'investissement à la fin de la période selon compte de construction	6'360'000
Augmentation au cours du 3ème trimestre selon comptabilité	2'065'000
à éliminer :	
- Propres prestations comptabilisées (80% du prix tiers)	-350'000
- Dépenses et prestations imputables aux coûts de construction qui, selon le chif. 7.3.5.2, ne sont pas à incorporer aux frais d'investissement, telles que par exemple les intérêts intercalaires, les taxes, les primes d'assurances, les taxes de raccordement pour l'électricité	-20'000
Total intermédiaire (prestations de tiers)	1'695'000
à rajouter :	
+ Supplément pour les frais généraux divers sur les prestations de tiers qui grèvent le compte de résultat (chif. 7.3.5.3) 3,50%* de 1'695'000	59'325
+ Propres prestations au prix qui aurait été facturé à un tiers (350'000 : 80 x 100)	437'500
Frais d'investissement en regard de la TVA (3e trim. 2007 [TVA excl.])	**2'191'825**

* l'ampleur du supplément est à fixer sur la base de données concrètes

7.3.7 Bénéfice / perte lors de la vente

Le bénéfice éventuel réalisé sur la vente (ultérieure) d'une construction exécutée pour son propre compte ne doit pas être imposé, ceci étant donné que l'état de faits constitutif de prestations à soi-même finit avec l'achèvement complet de la construction et que la vente d'immeubles est exclue de la TVA. Par conséquent, si une perte résulte de ladite vente, aucune correction ou réduction de l'impôt payé à titre de prestations à soi-même n'est possible.

7.3.8 Option

Si l'acquéreur, le locataire ou le fermier d'un bâtiment (ou d'une partie de bâtiment) est un assujetti à la TVA suisse et qu'il utilise ce bâtiment en totalité ou en partie pour son activité soumise à l'impôt, respectivement si la vente, la location ou l'affermage intervient à l'égard d'une organisation internationale ou d'une

valable jusqu'au 31 décembre 2009

mission au sens de l'article 20 OLTVA[23], le constructeur peut opter pour l'imposition des chiffres d'affaires correspondants.

La demande d'option est admise par l'AFC :

- lorsque le locataire/acheteur est assujetti à la TVA, et
- que les futurs chiffres d'affaires (de la location/de la vente) puissent être justifiés au moyen de contrats ou de documents similaires dans lesquels apparaissent le nom, l'adresse, le n° de TVA du destinataire de la prestation, l'objet, ainsi que, en cas de contrats de bail, le début et la durée de la location.

Les contrats ou les documents similaires mentionnés ci-dessus ne doivent pas être envoyés avec la demande d'imposition par option ; ils ne seront remis à l'AFC que sur sa demande expresse.

Dès que la demande d'imposition par option a été autorisée par l'AFC, toute imposition subséquente de prestations à soi-même portant sur ce bâtiment (ou la partie de bâtiment concernée) est caduque. L'impôt de prestations à soi-même éventuellement déjà payé sur ce bâtiment, ou sur la partie du bâtiment, peut être déduit dans la même période fiscale en tant qu'impôt préalable, dans la mesure où ce bâtiment (ou la partie concernée du bâtiment) n'a pas été utilisé(e) auparavant (art. 9 al. 5 LTVA). Par contre, en cas d'utilisation préalable, c'est la valeur résiduelle de la construction qui est déterminante (art. 42 al. 3 LTVA), et cela même si le bâtiment a été précédemment utilisé exclusivement à des fins non imposables[24].

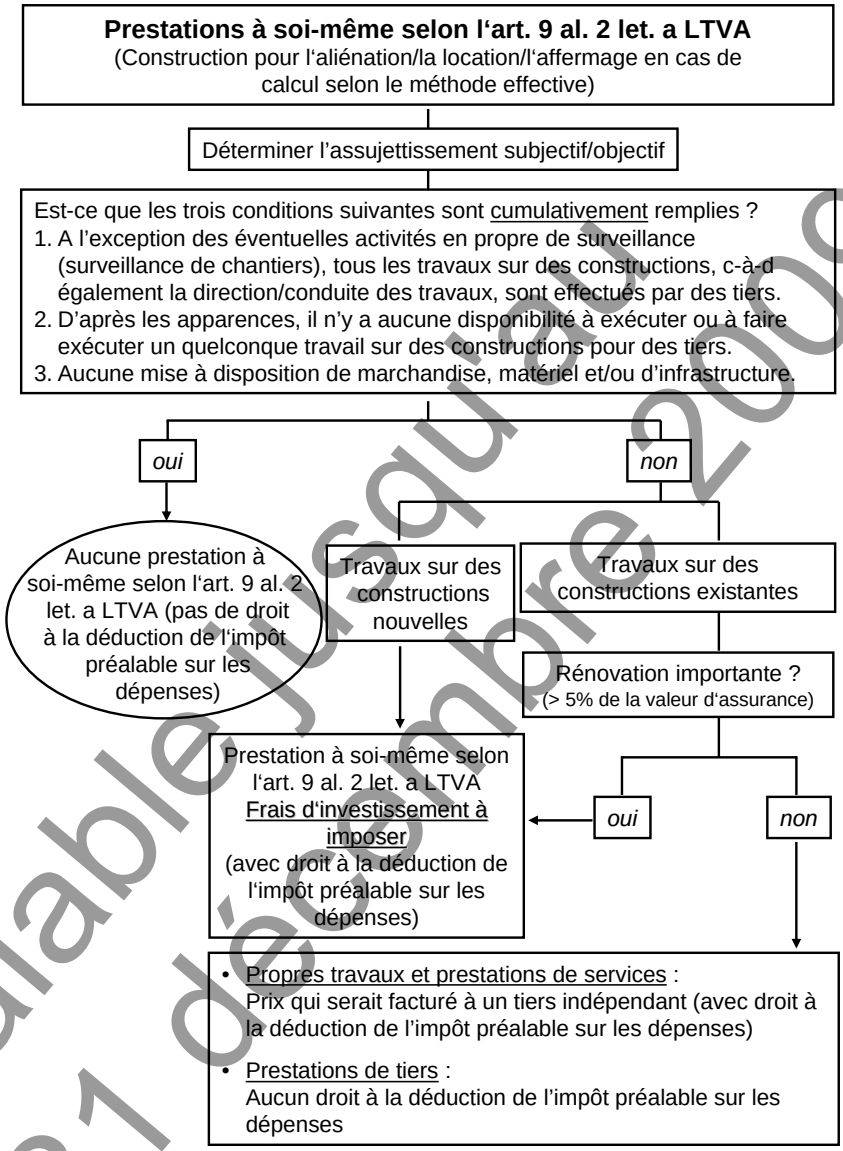
Si, à l'achèvement complet de la construction, il devait s'avérer que les conditions ci-dessus ne sont finalement pas remplies (c.-à-d. que la location ou la vente initialement prévue n'a pas lieu), cela peut entraîner l'annulation rétroactive de l'imposition par option autorisée ainsi que la facturation d'intérêts moratoires correspondants.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

23 Article 27a OLTVA en vigueur depuis le 1er janvier 2004. Dans ce cas, le taux d'impôt de « 0% » est applicable à l'imposition par option.

24 Modification de la pratique au 1er janvier 2008 selon laquelle l'imposition par option du transfert d'un immeuble est également possible, dès le 1er janvier 2008, si l'immeuble en question n'a été utilisé par le cédant qu'à des fins non imposables.

7.3.9 Aperçu schématique



valable jusqu'au 31 décembre 2009

7.4 Prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA
(exécution de constructions à d'autres fins que pour l'aliénation, la location ou l'affermage)

7.4.1 Etats de faits constitutifs de telles prestations à soi-même
Si un assujetti construit un bâtiment

- destiné à son usage privé,
- en vue d'exercer une activité exclue de la TVA autre que celles prévues à l'article 18 chiffres 20 et 21 (début de la 1ère phrase), pour laquelle il n'a pas opté pour l'imposition en vertu de l'article 26 alinéa 1 LTVA, ou
- pour des parties de l'entreprise qui sont exemptées de l'assujettissement en vertu de l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVA,

il n'y a prestation à soi-même, en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA, que pour les **travaux** de construction que l'assujetti **exécute lui-même**. Ce n'est donc que la valeur de tels travaux exécutés sur le bâtiment que l'assujetti imposera à titre de prestations à soi-même. Il est sans importance que l'assujetti soit actif ou non dans la branche de la construction.

Les prestations à soi-même ayant trait aux « travaux effectués sur des constructions à des **fins privées** » existent uniquement dans le cas d'une entreprise en raison individuelle. Les travaux doivent être exécutés par le propriétaire ou ses employés (y compris les membres de la famille travaillant bénévolement ou contre rémunération) ou par du personnel temporaire. Si une autre personne juridique (SA, S.à.r.l, etc.) effectue de telles prestations à titre gratuit pour un proche (p. ex. l'actionnaire principal), il n'y a alors pas prestations à soi-même, mais livraison imposable (☞ chif. 3.1). Dans ce cas, la TVA sera calculée sur la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

Quant aux prestations à soi-même inhérentes aux « travaux effectués sur des constructions pour des **activités exclues de la TVA ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement** », elles sont en principe à imposer par toutes les personnes juridiques. Ne sont pas compris dans cette catégorie de prestations à soi-même, les travaux effectués sur des constructions destinées au transfert et à la constitution de droits réels sur des immeubles (art. 18 ch. 20 LTVA), ainsi qu'à la mise à disposition, à des fins d'usage ou de jouissance, d'immeubles ou de parts d'immeubles (art. 18 ch. 21, début de la 1ère phrase, LTVA). Ces opérations sont en effet déjà visées par les dispositions de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA (☞ chif. 7.3).

valable jusqu'au 31 décembre 2009

7.4.2 Base de calcul

L'impôt dû à titre de prestations à soi-même se calcule sur le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé pour la livraison à un tiers indépendant faisant partie de la même catégorie d'acquéreurs.

Lorsque des prestations **d'architecte et d'ingénieur sont fournies avec les travaux de construction**

- par une entreprise en raison individuelle assujettie, pour son usage privé ou pour une activité exclue de la TVA, ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement, ou

- par une autre personne juridique assujettie (p. ex. SA, S.à.r.l), pour une activité exclue de la TVA ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement,

l'imposition de ces **prestations d'architecte et d'ingénieu**r (établissement des plans et conduite des travaux), lors de travaux effectués sur des constructions selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA, ne se calcule pas, contrairement aux prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA, sur la base du prix qui serait facturé à un tiers. L'imposition de ces prestations à soi-même se limite à l'utilisation de biens mobiliers et immobiliers tels que papier, copies de plans et autres biens du même genre, ainsi qu'à un prix de location pour l'utilisation des installations informatiques, copieurs, véhicules d'entreprise, locaux commerciaux, etc. (☞ chif. 9).

Toutefois, les propres **travaux de construction** exécutés seront imposés à titre de prestations à soi-même au même prix qui serait facturé à un tiers indépendant. Ainsi, il y a égalité de traitement entre les simples bureaux d'architectes et d'ingénieurs et les entreprises de constructions possédant un département d'architectes et d'ingénieurs.

Toutes les autres **exécutions de plans** par des entrepreneurs (p. ex. installateurs électriciens, installateurs sanitaires, monteurs en chauffage) **qui servent exclusivement à leurs propres travaux de construction**, seront intégrées comme éléments de coût dans l'imposition des prestations à soi-même.

7.4.3 Déduction de l'impôt préalable

Le constructeur peut déduire l'impôt préalable grevant 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 (p. ex. travaux de tiers ou matériaux de construction remis à des tiers pour incorporation), la charge d'impôt préalable ne peut pas être déduite. Si le constructeur utilise, pour de telles autres dépenses, des biens sur lesquels il a déduit l'impôt préalable, il imposera alors ce prélèvement à titre de prestations à soi-même (☞ chif. 5).

valable jusqu'au 31 décembre 2009

7.4.4 Exemples

Exemple 1

La famille Dupont souhaite, depuis quelques années déjà, avoir sa propre maison. L'entreprise familiale (entreprise de construction avec division d'architecture incorporée) veut maintenant réaliser ce rêve. Les données pour la construction de la maison individuelle sont les suivantes :

Propres travaux de l'entreprise Dupont, calcul du prix qui serait facturé à un tiers indépendant (sans TVA) :

Travaux de construction	*Fr.*	*400'000.00*
Travaux d'architecture (plan et conduite des travaux)	*Fr.*	*40'000.00*
Prestations de tiers (sans TVA)	*Fr.*	*250'000.00*
Prix du terrain (valeur marchande)	*Fr.*	*320'000.00*
Frais d'investissement	*Fr.*	*1'010'000.00*

L'entreprise Dupont a fait valoir la déduction de l'impôt préalable sur l'achat des matériaux de construction ainsi que sur l'acquisition de biens d'investissement et de moyens d'exploitation, mais pas sur les travaux de tiers.

Sur ses propres travaux de construction, l'entreprise Dupont est redevable de l'impôt de prestations à soi-même suivant :

Impôt de prestations à soi-même dû :		
7,6% de Fr. 400'000.00 =	Fr.	30'400.00

Sur la base des données ci-dessus, les propres prestations d'architecte ne seront pas imposées au prix qui serait facturé à un tiers. L'imposition à titre de prestations à soi-même des prestations d'architecte se limite, en pareil cas, à l'utilisation de biens mobiliers et immobiliers (☞ chif. 7.4.2), soit :

- *matériel utilisé pour l'établissement des plans et pour la conduite des travaux (papier, copies à l'échelle, etc.) : imposition du prix d'achat du matériel ;*

- *matériel d'exploitation mobilier (installations informatiques, photocopieuse, véhicule d'entreprise, etc.) et utilisation temporaire des locaux de l'entreprise : imposition du prix de location qui serait facturé à un tiers indépendant.*

Exemple 2

Monsieur Dumoulin, qui exploite un commerce d'installations sanitaires (raison individuelle), a exécuté, dans le cadre d'un agrandissement de sa maison privée, des travaux d'installations sanitaires. De plus, il a réalisé lui-même les plans relatifs à son travail (comme il le fait d'habitude lors de contrats pour des tiers).

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Propres travaux de l'entreprise Dumoulin, calculés au prix qui serait facturé à un tiers indépendant (sans TVA) :

Installations sanitaires, y compris les plans :	*Fr.*	*20'000.00*
Impôt de prestations à soi-même dû :		
7,6% de Fr. 20'000.00 =	*Fr.*	*1'520.00*

Exemple 3

Une menuiserie assujettie (p. ex. une raison individuelle, SA ou S.à.r.l) possède, sous la même raison sociale, une exploitation agricole qui est exemptée de l'assujettissement selon l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVA. Au cours de la modernisation de l'exploitation agricole, la menuiserie effectue des travaux sur les bâtiments de l'exploitation agricole ainsi que quelques travaux de maçonnerie. Les données sont les suivantes :

Prix de l'entrepreneur, y compris TVA		
(prix clients moins 10% de rabais d'entreprise)	*Fr.*	*27'000.00*
Prix qui serait facturé à un tiers, y compris TVA	*Fr.*	*30'000.00*
Matériel (matériaux comme bois, béton, clous, etc.),		
au prix d'achat, sans TVA 7,6%	*Fr.*	*10'000.00*
Impôt de prestations à soi-même dû :		
7,6% de (107,6%) Fr. 30'000.00 =	*Fr.*	*2'119.00*

Le prix déterminant est celui qui serait facturé en cas de livraison à un tiers indépendant de la même catégorie d'acquéreurs. Un rabais d'entreprise ne sera, dès lors, pas pris en considération.

7.5 Exécution de constructions pour d'autres usages

Si le constructeur reçoit à cette occasion des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics, voire des dons, on se référera aux explications de la brochure « Industrie du bâtiment ».

7.5.1 Exécution de constructions pour le compte de tiers, en vue de l'aliénation, la location ou l'affermage (avec imposition par option) ainsi que pour sa propre activité commerciale imposable

Le constructeur imposera les chiffres d'affaires afférents à la construction exécutée pour le compte de tiers, de même que ceux résultant de l'aliénation, la location ou l'affermage des parties de la construction pour l'imposition desquelles il a opté (☞ chif. 7.2 et 7.3.8). Sur les parties des constructions utilisées pour sa propre activité imposable (p. ex. bureau, entrepôt, locaux de fabrication), aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû.

Le constructeur a le droit de déduire l'impôt préalable grevant l'ensemble de ses dépenses de construction (achat de biens et de services, travaux de tiers).

valable jusqu'au 31 décembre 2009

7.5.2 Utilisation de constructions en partie pour la réalisation d'opérations imposables et en partie pour l'aliénation, la location ou l'affermage (sans imposition par option)

(art. 6 et 7, art. 18 ch. 20 et 21 [début de la 1ère phrase] LTVA)

Si le constructeur exécute lui-même des travaux de construction sur la partie de l'immeuble qu'il utilise à des fins imposables, aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû. Il peut, sur l'ensemble des dépenses grevées de TVA imputables à cette partie-là de l'immeuble, déduire l'impôt préalable (☞ chif. 7.5.1).

Sur la partie de la construction destinée à la vente, à la location ou à l'affermage, opérations pour l'imposition desquelles il n'a pas opté, le constructeur est redevable de l'impôt de prestations à soi-même sur les frais d'investissement, mais il aura le droit, ainsi, de déduire l'impôt préalable sur les dépenses imputables à cette partie-là de la construction (☞ chif. 7.3.4).

En principe, les propres prestations et celles de tiers seront directement attribuées aux parties de l'immeuble utilisées à des usages différents et traitées de manière correspondante sur le plan fiscal. Si une imputation directe n'est pas possible (p. ex. gros-œuvre, chauffage, ventilation, toiture etc.), une clé de répartition déterminée selon des critères objectifs peut être utilisée à cet effet ; en cas d'exécution standard pour les deux parties de l'immeuble, valent en règle générale critère objectif, les superficies (m^2) ou les volumes (m^3) utilisés.

☞ Des exemples à ce sujet se trouvent dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

Pendant la phase de construction, l'impôt de prestations à soi-même sera déclaré provisoirement au fur et à mesure de l'avancement des travaux et il sera déterminé définitivement, sur la base de l'utilisation finale (en règle générale après une utilisation ininterrompue d'une année).

☞ S'agissant de la marche à suivre en cas de changement d'affectation dans les années suivantes, on se référera à la brochure « Changements d'affectation ».

7.5.3 Utilisation de constructions en partie pour la réalisation d'opérations imposables et en partie pour l'usage privé, pour réaliser des opérations exclues de la TVA ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement

(art. 6 et 7, art. 18 [sans ch. 20 et 21, début de la 1ère phrase] et art. 25 al.1 let. b LTVA)

Si le constructeur exécute lui-même des travaux sur la partie de l'immeuble qu'il utilise pour réaliser des opérations imposables, il ne doit, sur la valeur de ces travaux, aucun impôt de prestation à soi-même. Sur l'ensemble des dépenses gre-

valable jusqu'au 31 décembre 2009

vées de TVA qui concernent cette partie-là de l'immeuble, il peut procéder à la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 7.5.1).

Par contre, l'impôt de prestation à soi-même est dû sur les propres travaux exécutés sur les autres parties de la construction (☞ chif. 7.4.2).

Le constructeur ne peut déduire que l'impôt préalable grevant des dépenses servant à effectuer ses propres prestations imposables à titre de prestations à soi-même. Sur toutes les autres dépenses (p. ex. travaux de tiers ou matériaux de construction remis à des tiers pour incorporation), la charge d'impôt préalable ne peut pas être déduite. Si le constructeur utilise, pour de telles autres dépenses, des biens sur lesquels il a fait valoir la déduction de l'impôt préalable, il imposera alors ce prélèvement à titre de prestation à soi-même (☞ chif. 7.4.3).

☞ En ce qui concerne la répartition des propres prestations et celles de tiers sur les parties de la construction affectées à des usages différents, on se référera au chif. 7.5.2.

7.5.4 Utilisation de constructions en partie pour l'aliénation, la location ou l'affermage (sans imposition par option) et en partie pour d'autres opérations exclues de la TVA, pour l'usage privé ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement
(art. 18 et 25 al. 1 let. b LTVA)

Sur la partie de la construction destinée à l'aliénation, à la location ou à l'affermage (sans imposition par option), le constructeur est redevable de l'impôt de prestations à soi-même sur les frais d'investissement. Il peut par conséquent déduire l'impôt préalable sur les dépenses grevées de TVA qui concernent cette partie-là de la construction (☞ chif. 7.3.4, resp. 7.5.2).

Par contre, sur les autres parties de la construction, l'impôt de prestations à soi-même est dû sur les propres prestations (☞ chif. 7.4.2).

Le constructeur peut procéder à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses lui servant à fournir ses propres prestations imposables à titre de prestations à soi-même. Sur toutes les autres dépenses (p. ex. travaux de tiers ou matériaux de construction remis à des tiers pour incorporation), la charge d'impôt préalable ne peut pas être déduite. Si le constructeur utilise, pour de telles dépenses, des biens sur lesquels il a déduit l'impôt préalable, il imposera alors ce prélèvement à titre de prestations à soi-même (☞ chif. 7.4.3).

☞ En ce qui concerne la répartition des propres prestations et celles de tiers sur les parties de la construction affectées à des usages différents, on se référera au chif. 7.5.2.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

7.6 Travaux de conciergerie et travaux de gardiens de place

7.6.1 Traitement fiscal des propres prestations

Les **travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien** effectués par l'assujetti lui-même ou ses employés sur ses propres immeubles ou sur des immeubles loués ne font **pas** partie des travaux exécutés sur des constructions selon l'article 9 alinéa 2 lettres a et b LTVA imposables à titre de prestations à soi-même.

Cette disposition d'exception a pour conséquence que les **travaux de conciergerie, exécutés pour son propre compte,** c'est-à-dire par l'assujetti lui-même ou ses employés, **ainsi que notamment les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien exécutés, pour le propre compte de l'assujetti, par des gardiens de places et des greenkeepers sur des installations sportives**, ne seront pas imposés.[25]

Il convient cependant de relever qu'il n'existe **aucun droit à la déduction de l'impôt préalable** (p. ex. achat de biens tels qu'outils, matériel de réparation) lorsque ces travaux sont exécutés en relation avec un but exclu de la TVA (p. ex. location d'immeubles sans imposition par option).

Pour les constructions ou parties de construction utilisées à des fins imposables ou pour la location de laquelle il y a imposition par option, la déduction de l'impôt préalable est cependant possible.

7.6.2 Définition des travaux de conciergerie et des travaux de gardiens de place

7.6.2.1 Sont réputés travaux de conciergerie

Les travaux qu'un concierge effectue habituellement sur des constructions, tels que :

a) Les travaux de nettoyage

Il s'agit par exemple du nettoyage de :

- cages d'escaliers, y compris entrées et places ;
- fenêtres et rampes de la cage d'escaliers ;
- installations et cages d'ascenseurs ;
- façades, y compris les surfaces vitrées extérieures et stores, s'agissant par exemple d'immeubles climatisés, de buildings ;
- chaufferies et installations de chauffage ;
- buanderies et séchoirs ;
- halles de parcage et places de parc, y compris les locaux annexes et les places de lavage ;
- chemins, places et escaliers, y compris caniveaux et fosses ;

valable jusqu'au 31 décembre 2010

25 Modification de la pratique en vigueur dès le 1er janvier 2005

- autres installations communes et techniques et locaux servant à la maintenance (p. ex. siphons et écoulements) ;
- vestiaires ;
- halles de gymnastique dans les écoles.

b) Les travaux de réparation et d'entretien

Il s'agit par exemple de simples travaux de réparation et d'entretien, tels que :

- réparation de pannes des installations de chauffage, de ventilation et de climatisation, des installations dans la buanderie et dans le séchoir, ainsi que d'autres installations dans les locaux communs et techniques ;
- changement de sangles de stores ;
- remplacement d'ampoules et tubes fluorescents ;
- graissage des charnières de portes ;
- réglage de serrures de portes ;
- réparation de robinets et de mélangeurs ;
- débouchage de siphons et écoulements ;
- entretien du gazon et des parterres de fleurs (p. ex. arroser, tondre, épandre de l'engrais, ameublir et aérer le sol, désherber) ;
- déblayage de la neige et salage de chemins, places, escaliers et places de parcage ;
- travaux de réparation et d'entretien dans les douches, toilettes et les vestiaires ;
- travaux de jardinage, comme la taille et la coupe d'arbres.

Les **activités de surveillance** usuelles que le concierge doit effectuer, par exemple la surveillance de l'éclairage général et de l'état de marche du chauffage et des autres installations, ne seront pas non plus imposées à titre de prestations à soi-même.

Il est sans importance que les travaux de conciergerie soient effectués sur un bâtiment dont l'assujetti est propriétaire ou locataire.

Par mesure de simplification, les travaux du genre indiqué ci-dessus, qui sont effectués dans des bureaux et locaux d'enseignement, des hôpitaux, foyers et autres immeubles du même genre, sont assimilés aux travaux de conciergerie, n'entraînant par conséquent aucune imposition à titre de prestations à soi-même.

7.6.2.2 Sont réputés travaux de gardiens de place[26]

Il s'agit des travaux qu'un maître nageur, un concierge d'une installation sportive, un greenkeeper, etc., effectue habituellement pour le nettoyage, la répara-

26 Modification de la pratique en vigueur dès le 1er janvier 2005

valable jusqu'au 31 décembre 2009

tion et l'entretien d'installations sportives (p. ex. places de sport, tribunes, piscines, patinoires, places de tennis ainsi que les places de parking rattachées à ces installations), tels que :

a) Les travaux de nettoyage et d'entretien
Il s'agit par exemple :

- du soin et de l'entretien (tondre le gazon, épandre de l'engrais, ameublir et aérer le sol, etc.) de places de sport et autres places attenantes, telles que terrains de football, piscines, parcours de golf ;
- du nettoyage de la glace des patinoires ;
- du nettoyage des tribunes ;
- des travaux de nettoyage des environs (p. ex. des places de parc), du déblaiement de la neige, des travaux de jardinage tels que tailler des arbres et des haies, enlever la mauvaise herbe dans des parterres fleuris.

b) Les travaux de réparation et autres travaux sur des installations sportives
Il s'agit par exemple :

- de la réparation des bandes entourant un terrain, des grillages et des tribunes ;
- des travaux d'aménagement exécutés en été en prévision de l'exploitation hivernale et vice versa (p. ex. courts de tennis pour l'utilisation comme patinoire) ou des travaux exécutés en relation avec la location temporaire de l'installation sportive à l'organisateur d'un concert ou d'une foire.

7.6.3 Ne tombent pas sous le coup des dispositions dérogatoires des propres prestations

Ne sont pas réputés travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien, tous les travaux habituellement effectués sur des constructions par de **véritables artisans ou équipes d'artisans.**

Exemples :
- *travaux de peintres, charpentiers, menuisiers, jardiniers, maçons, plâtriers et travaux de revêtement de sols ;*
- *travaux d'installateurs sanitaires, d'électriciens et de monteurs en chauffage, ferblantiers ;*
- *travaux de terrassement (p. ex. sur les places de golf).*

valable jusqu'au 31 décembre

Les propres travaux de ce genre effectués sur des constructions sont imposables, selon l'article 9 alinéa 2 LTVA en relation avec l'article 34 alinéa 4 LTVA, à titre de prestations à soi-même au prix qui serait facturé à des tiers indépendants. Cela est également le cas lorsque les travaux sont effectués par des concierges, des gardiens de place et des greenkeepers.

7.6.4 Délimitation entre propres travaux de conciergerie et travaux de conciergerie imposables effectués par des tiers

Lorsque les travaux sont effectués par une personne auxiliaire (p. ex. un concierge salarié), il y a lieu de déterminer si ces travaux peuvent être attribués à l'assujetti (qui peut être propriétaire immobilier ou locataire) ou à la régie immobilière. En ce qui la concerne, on relèvera qu'au lieu d'engager un concierge en son nom, la régie immobilière peut également engager un concierge au nom et pour le compte de l'assujetti (représentation directe).

Le concierge est considéré comme l'employé de l'assujetti (propriétaire ou locataire), lorsque le contrat de conciergerie désigne effectivement l'assujetti en tant qu'employeur du concierge et qu'il enregistre le salaire y relatif dans la comptabilité de son immeuble. Dans ce cas, il n'y a pas de prestations à soi-même chez l'assujetti.

Si, par contre, la régie immobilière apparaît comme l'employeur du concierge, elle doit dans ce cas imposer au **taux normal** le montant versé par l'assujetti (qui peut être propriétaire immobilier, locataire ou sous-locataire) pour les travaux de conciergerie.

8. Prestation à soi-même en cas de transfert de tout ou partie d'un patrimoine selon l'article 9 alinéa 3 LTVA

Lorsque tout ou partie d'un patrimoine est transféré, à titre onéreux ou gratuit, d'un assujetti à un autre dans le cadre de la création, de la liquidation ou de la restructuration d'entreprises (p. ex. fusion), l'obligation fiscale de l'assujetti consiste à déclarer la livraison du bien ou de la prestation de service imposable (art. 47 al. 3 LTVA).

Pour l'assujetti destinataire, il est important de savoir,

- si le propriétaire précédent (cédant) était en droit de faire valoir la déduction de l'impôt préalable, et
- dans quelle mesure les changements d'affectation ont été, du point de vue fiscal, pris en compte chez lui.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Si l'assujetti destinataire ne dispose pas de documents pertinents au sujet des deux points ci-dessus, le transfert de patrimoine selon la procédure de déclaration est assimilé à une acquisition donnant droit à la déduction totale de l'impôt préalable. Si la totalité ou une partie du patrimoine repris est utilisée entièrement ou partiellement à des fins exclues de la TVA, il y a chez l'assujetti destinataire un changement d'affectation. Dans ce cas, l'impôt au titre de prestations à soi-même est dû sur la valeur totale de la part d'utilisation ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Si l'assujetti peut prouver clairement les deux points ci-dessus, il peut alors prendre en considération les changements d'affectation pris en compte par le propriétaire précédent. Si le destinataire du transfert utilise tout ou une partie du patrimoine repris à des fins imposables et à des fins non soumises à l'impôt dans la même mesure que le propriétaire précédent, il n'y a pas de changement d'affectation. En conséquence aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration ».

9. Prestations de services à soi-même selon l'article 9 alinéa 4 LTVA

En principe, les prestations de services à soi-même ne sont pas imposables. Par contre, il y a une prestation à soi-même selon l'article 9 alinéa 4 LTVA, lorsque

- dans le cadre d'un transfert de la totalité ou d'une partie d'un patrimoine, le destinataire assujetti utilise des prestations de services à des fins non imposables (p. ex. valeurs immatérielles, droits) et
- que ces prestations de services ont donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

Ne doivent dès lors être imposées au titre de prestations à soi-même que **les prestations de services acquises** auprès de tiers, ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable (p. ex. achat d'une licence ou d'un autre droit), et qui ne sont plus utilisées pour l'activité qui avait été jusqu'alors imposable.

La prestation à soi-même est due sur la valeur des prestations de services non encore utilisées, indépendamment de la valeur portée au bilan.

☞ S'agissant des prestations de services qui, déjà au moment de l'acquisition, sont considérées comme utilisées ou ne sont plus utilisables, voir la brochure « Changements d'affectation ».

valable jusqu'au 31 décembre 2009

La part non encore utilisée d'une prestation de services se détermine en règle générale comme suit :

Prix d'acquisition de la prestation de services	
moins :	amortissement pro rata temporis (20% par année dès l'acquisition de la prestation de services)
résultat :	part de la prestation de services non encore utilisée

Après 5 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.

Par contre, aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû sur des prestations de services (p. ex. prestations de travail), lorsque l'assujetti effectue lui-même des prestations de services pour son propre compte (p. ex. pour ses besoins privés ou ceux de son personnel).

Des prestations de services qui sont considérées comme fournies à titre gratuit (p. ex. donation ou avance de succession) doivent également être appréciées sous l'angle des dispositions régissant les prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 4 LTVA.

☞ En ce qui concerne la délimitation entre prestations à titre onéreux et prestations à soi-même, voir le chif. 3.

Par contre, le prélèvement de biens nécessaire à la fourniture de prestations de services, ainsi que l'utilisation de l'infrastructure, sont imposables.

Exemple
L'architecte Dumoulin, dont le siège est à Genève, établit gratuitement les plans de la maison de vacances de sa fille, en Valais, et assure la direction des travaux. Les plans auraient été facturés Fr. 30'000.00 (selon tarif SIA) à un tiers indépendant et la direction des travaux Fr. 40'000.00. La fille ne travaille pas dans l'entreprise paternelle. L'architecte Dumoulin a déduit, dans ses décomptes TVA, la totalité de l'impôt préalable sur les matériaux, les moyens d'exploitation et les locaux commerciaux utilisés.

Il s'agit dans le cas d'espèce de prestations de services fournies à titre gratuit qui doivent être appréciées sous l'angle des dispositions régissant les prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 4 LTVA. Ce n'est pas le prix qui serait facturé à un tiers indépendant pour ces prestations de services (Fr. 70'000.00) qui est déterminant pour le calcul de l'impôt sur les prestations à soi-même. En effet, un impôt n'est dû que sur les biens mobiliers et immobiliers utilisés à cette occasion, par exemple :

valable jusqu'au 31 décembre 2009

– *sur le matériel utilisé pour l'établissement des plans et la conduite des travaux (papier, copies de plans, etc.) :*
prix d'achat du matériel (☞ chif. 6.1) ;

– *sur les moyens d'exploitation (installations informatiques, photocopieuse, véhicules d'entreprise, etc.) et les locaux commerciaux utilisés temporairement :*
prix de location qui aurait été facturé à un tiers indépendant (☞ chif. 6.3).

10. Lieu de la prestation à soi-même

a) En cas de prélèvement

En cas de prélèvement de biens d'une entreprise au sens de l'article 9 alinéa 1 LTVA (☞ chif. 5), le lieu de la prestation à soi-même est l'endroit où se trouve le bien au moment où il est prélevé (art. 15 let. a LTVA).

Si, toutefois, de tels biens sont exportés directement (définitivement) par l'assujetti, aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû sur présentation des preuves conformes d'exportation de l'AFD (☞ ch. 534 ss ; art. 19 al. 2 ch. 4 et art. 20 al. 1 LTVA).

Une exportation exonérée de l'impôt est également admise dans la pratique administrative de l'AFC, si le bien est remis à titre gratuit par un assujetti à un tiers (assujetti ou non) et que ce bien est exporté par ce dernier (pour être remis à titre gratuit à l'étranger).

Le prestataire assujetti conserve les preuves d'exportation de l'AFD durant toute la période de prescription.

☞ En cas d'envoi collectif, les dispositions des ch. 537 ss sont à observer.

Exemple 1
Une entreprise commerciale assujettie offre gratuitement des marchandises de revente ou du matériel d'exploitation à un pays en voie de développement (= exonéré de l'impôt sur présentation des preuves conformes de l'exportation de l'AFD selon l'art. 19 al. 2 ch. 4 LTVA ; aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû). Les preuves d'exportation de l'AFD doivent être conservées par l'entreprise commerciale assujettie.

Exemple 2
Les entreprises de commerce et de production assujetties A, B et C offrent à une organisation d'aide (assujettie ou non) sur territoire suisse des marchandises de toutes sortes. L'organisation d'aide transporte les marchandises dans un envoi collectif à l'étranger et les distribue gratuitement dans un pays en voie de développement (= exonéré de l'impôt selon la pratique administrative et sur présentation des preuves conformes de l'exportation de l'AFD ; aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû). Les preuves de l'exporta-

valable jusqu'au 31 décembre 2009

tion de l'AFD doivent être conservées par les entreprises de commerce et de production A, B et C assujetties.

Exemple 3
Une organisation d'aide assujettie (p. ex. la Croix Rouge) achète des secours en nature destinés à être distribués gratuitement à l'étranger (= exonéré de l'impôt sur présentation des preuves conformes de l'exportation de l'AFD selon l'art. 19 al. 2 ch. 4 LTVA ; aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû). Les preuves de l'exportation de l'AFD sont à conserver par l'organisation d'aide assujettie.

Exemple 4
Une banque assujettie achète des articles d'ameublement pour sa filiale à l'étranger et les exporte directement (= exonéré de l'impôt sur présentation des preuves conformes de l'exportation de l'AFD selon l'art. 19 al. 2 ch. 4 LTVA ; aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû). Les preuves d'exportation de l'AFD sont à conserver par la banque assujettie.

Si la banque remet à l'étranger à titre gratuit des biens utilisés par elle-même, sur lesquels elle n'a pas (ou que partiellement) pu déduire l'impôt préalable, aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû.

☞ Pour ce qui est d'un éventuel dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, on se référera à la brochure « Changements d'affectation ».

b) En cas de travaux exécutés sur des constructions
En cas de travaux exécutés sur des constructions au sens de l'article 9 alinéa 2 LTVA (☞ chif. 7), le lieu de situation des biens est déterminant (art. 15 let. b LTVA).

Par conséquent, si des travaux sont exécutés sur des constructions à l'étranger, il n'y a pas d'imposition au titre des prestations à soi-même. De plus, cette situation donne entièrement droit à la déduction de l'impôt préalable. Les biens (matériel de construction, outillage, etc.), qui sont exportés pour la construction de l'immeuble, sont également exonérés de la TVA à condition que l'exportation soit prouvée au moyen de documents de l'AFD (☞ ch. 534 ss).

c) En cas de transfert de patrimoine
En cas de transfert à titre onéreux ou gratuit de tout ou partie d'un patrimoine au sens de l'article 9 alinéa 3 LTVA (☞ chif. 8), le lieu de la prestation à soi-même est l'endroit où le bien ou la prestation de services quitte le secteur imposable de l'entreprise (art. 15 let. c LTVA).

valable jusqu'au 31 décembre 2009

d) En cas de prestations de services

En cas d'utilisation de prestations de services dans l'un des buts cités à l'article 9 alinéa 1 lettres a à d LTVA, le lieu de la prestation à soi-même se trouve à l'endroit où la prestation de services ou la partie concernée de la prestation de services a été utilisée.

11. Naissance de la créance fiscale

Il s'agit de déterminer à partir de quel moment est réalisé l'état de faits constitutif d'une prestation à soi-même selon l'article 9 LTVA. En fonction de la catégorie de l'utilisation des biens, la créance fiscale prend naissance comme suit :

a) lors de prélèvements durables de biens mobiliers et immobiliers (☞ chif. 6.1 et 6.2)

- au moment du prélèvement des biens dégrevés d'impôt ;
- au moment de la cessation de l'assujettissement ou à la fin de l'assujettissement. Lors de la liquidation d'une entreprise, l'assujettissement cesse après la clôture de la procédure de liquidation.

b) lors de l'utilisation temporaire de biens (☞ chif. 6.3)

- au moment de l'utilisation pour un but non imposable.

c) lors de travaux effectués sur des constructions (☞ chif. 7)

- au moment de l'exécution de chaque partie de la construction pendant une période de décompte (au fur et à mesure de l'avancement des travaux, p. ex. sur la base d'états de situation).

d) lors de double affectation de biens au sens de l'article 41 alinéa 2 LTVA (☞ brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation »)

- une fois par an.

e) lors de prestations de services

- au moment de l'utilisation pour un but non imposable.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

12. Calcul par approximation

En principe, l'impôt dû sur les prestations à soi-même doit être calculé de manière effective. Dans les catégories d'impôt suivantes, le choix est ouvert entre le calcul effectif et le calcul par approximation :

- part privée aux frais de véhicules ;
- prélèvements en nature dans sa propre exploitation, y compris subsistance du personnel ;
- parts privées aux frais de chauffage, d'éclairage, de nettoyage, de téléphone et autres.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».

Les taux figurant dans la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel » peuvent également être utilisés, au sens d'un calcul par approximation, dans le cas où rien n'est payé pour l'affectation de telles prestations à l'usage ou à la consommation privé, alors même qu'il y a une prestation à titre onéreux selon chif. 3.1.

D'autres calculs par approximation sont possibles, ils nécessitent toutefois l'approbation de l'AFC (☞ ch. 960).

13. Méthode des taux de la dette fiscale nette

La brochure « Taux de la dette fiscale nette » informe sur la déclaration de la prestation à soi-même lors de l'utilisation de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

14. Imposition de groupe

Toutes les sociétés et personnes faisant partie d'un groupe d'imposition sont considérées ensemble comme un seul assujetti et sont traitées en tant que tel par l'AFC (art. 22 LTVA). Les effets de l'imposition d'un groupe sont limités aux opérations internes effectuées entre les sociétés du groupe situées sur le territoire suisse. L'apport de prestations entre les sociétés du groupe a lieu en dehors du rapport d'échange de prestations (étant donné qu'il y a prestation à soi-même) et ne constitue donc aucun état de faits fiscal au sens des articles 6 à 8 LTVA. Il en va de même lors de transferts de patrimoine dans le cadre de fondations d'entreprises, de restructurations et de fusions d'entreprises dans une imposition de groupe TVA.

Si une société ou une personne faisant partie d'un groupe de sociétés livre des biens à un autre membre du groupe ou exécute pour celui-ci des travaux sur des constructions ou lui fournit des prestations de services, ceux-ci ne sont pris en considération du point de vue fiscal que s'il y a prestations à soi-même (☞ chif. 5

valable jusqu'au 31 décembre 2009

et 7). Tel est par exemple le cas lorsque des biens ou des prestations de services sont nouvellement utilisés dans un but non soumis à la TVA.

Exemple 1
Un magasin d'instruments de musique appartenant à un groupe assujetti livre à une école de musique, appartenant également à ce groupe, des instruments nouvellement achetés pour des cours de musique exclus de la TVA et indique dans sa facture un montant de Fr. 30'000.00. Le magasin d'instruments de musique a déduit l'impôt préalable grevant le prix d'achat de ces instruments, qui s'élevait à Fr. 25'000.00.

Le prix d'achat de Fr. 25'000.00 (☞ chif. 6.1.1) est déterminant pour l'imposition de la prestation à soi-même.

Exemple 2
La société Planification SA (bureau d'architecture) appartient à un groupe d'assurances, assujetti en tant que groupe d'imposition. La société Planification SA est responsable de la planification et de la surveillance des constructions (immeubles d'entreprise et locatifs) que la compagnie d'assurances A (membre du groupe) fait construire dans le but de placer ses capitaux.

Les prestations d'architectes représentent une opération interne du groupe.

Si la compagnie d'assurances A ne faisait pas partie du groupe d'imposition, elle devrait en ce qui concerne les travaux sur des constructions être traitée, d'un point de vue subjectif et objectif, d'après les règles figurant sous chif. 7.3.1. Il n'y aurait donc pas d'imposition au titre de prestation à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA au cas où les trois conditions énumérées sous chif. 7.3.1 seraient remplies. La société Planification SA devrait imposer la prestation fournie à la compagnie d'assurances A et celle-ci ne pourrait procéder à aucune déduction d'impôt préalable ou respectivement seulement à une déduction partielle de l'impôt préalable.

La compagnie d'assurances A faisant toutefois partie du groupe d'imposition, on ne doit pas apprécier la situation du point de vue de chaque entreprise individuellement, mais les considérer ensemble comme un tout. Dès lors, les trois conditions énumérées sous chif. 7.3.1 n'étant pas toutes remplies, l'impôt de prestation à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA est dû.

15. Tenue de la comptabilité et obligation de conserver les documents comptables

Les assujettis doivent tenir leurs livres régulièrement et de sorte que les faits déterminants pour l'assujettissement, le calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires et de l'impôt préalable déductible puissent être établis aisément et de manière fiable.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir les ch. 878 ss.

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Pour l'imposition des prestations à soi-même, l'assujetti doit établir des documents appropriés et facilement vérifiables.

☞ En ce qui concerne la comptabilisation des prestations à soi-même, voir les dispositions des ch. 937 ss.

Le délai de conservation des livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents est de dix ans (sous réserve de l'art. 962 al. 2 CO). Par contre, ce délai se monte à vingt ans pour les pièces justificatives en relation avec les biens immobiliers. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la prescription (art. 58 al. 2 LTVA, ch. 943 ss).

valable jusqu'au 31 décembre 2009

Annexe : Tabelle des amortissements de l'impôt fédéral direct

Eidgenössische Steuerverwaltung | *Direkte Bundessteuer*
Administration fédérale des contributions | *Impôt fédéral direct*
Amministrazione federale delle contribuzioni | *Imposta federale diretta*

Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe
Notice A 1995 – Entreprises commerciales
Promemoria A 1995 – Aziende commerciali

Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe[1]

Rechtsgrundlagen: Art. 27 Abs. 2 Bst. a, 28 und 62 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)

1. Normalsätze in Prozenten des Buchwertes[2]

Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser	
– auf Gebäuden allein[3]	2 %
– auf Gebäude und Land zusammen[4]	1,5 %
Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude	
– auf Gebäuden allein[3]	4 %
– auf Gebäude und Land zusammen[4]	3 %
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie	
– auf Gebäuden allein[3]	6 %
– auf Gebäude und Land zusammen[4]	4 %
Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude)	
– auf Gebäuden allein[3]	8 %
– auf Gebäude und Land zusammen[4]	7 %
Wird ein Gebäude für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen.	
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen	15 %
Fahrnisbauten auf fremdem Grund und Boden	20 %
Geleiseanschlüsse	20 %
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken	20 %
Tanks (inkl. Zisternenwaggons), Container	20 %
Geschäftsmobiliar, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter	25 %
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge, insbesondere Anhänger	30 %
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken	30 %
Motorfahrzeuge aller Art	40 %
Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind, oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie z.B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen, Strassenbaumaschinen	40 %
Maschinen, die in erhöhtem Masse schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind	40 %
Büromaschinen	40 %
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software)	40 %
Immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen, wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte; Goodwill	40 %
Automatische Steuerungssysteme	40 %
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte	40 %
Werkzeuge, Werkgeschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Gerüstmaterial, Paletten usw.	45 %
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche	45 %

2. Sonderfälle

Investitionen für energiesparende Einrichtungen
Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie und dgl. können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

Umweltschutzanlagen
Gewässer- und Lärmschutzanlagen sowie Abluftreinigungsanlagen können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

3. Nachholung unterlassener Abschreibungen

Die Nachholung unterlassener Abschreibungen ist nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Wer Abschreibungen nachzuholen begehrt, ist verpflichtet, deren Begründetheit nachzuweisen.

4. Besondere kantonale Abschreibungsverfahren

Unter besonderen kantonalen Abschreibungsverfahren sind vom ordentlichen Abschreibungsverfahren abweichende Abschreibungsmethoden zu verstehen, die nach dem kantonalen Steuerrecht oder nach der kantonalen Steuerpraxis unter bestimmten Voraussetzungen regelmässig und planmässig zur Anwendung gelangen, wobei es sich um wiederholte oder einmalige Abschreibungen auf dem gleichen Objekt handeln kann (z.B. Sofortabschreibung, Einmaleinlerledigungsverfahren). Besondere Abschreibungsverfahren dieser Art können auch für die direkte Bundessteuer angewendet werden, sofern sie über längere Zeit zum gleichen Ergebnis führen.

5. Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen wären.

---

[1] Für Land- und Forstwirtschaftsbetriebe, Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen und Schifffahrtsunternehmungen bestehen besondere Merkblätter, erhältlich bei der Eidg. Steuerverwaltung, Allgemeine Dienste DVS, 3003 Bern
Telefon 031-322 74 11 / Fax 031-324 05 96 / E-mail dvs@estv.admin.ch
Internet www.estv.admin.ch.

[2] Für Abschreibungen auf dem **Anschaffungswert** sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren.

[3] Der höhere Abschreibungssatz für Gebäude allein kann nur angewendet werden, wenn der restliche Buchwert bzw. die Gestehungskosten der Gebäude separat aktiviert sind. Auf dem Wert des Landes werden grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt.

[4] Dieser Satz ist anzuwenden, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. **In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig.**

Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales[1]

Bases légales: Art. 27, 2e al., let. a, 28 et 62 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

1. Taux normaux en pour cent de la valeur comptable[2]

Maisons d'habitation de sociétés immobilières et maisons d'habitation pour le personnel	
– sur le bâtiment uniquement[3]	2 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble[4]	1,5 %
Bâtiments commerciaux, bureaux, banques, grands magasins et cinémas	
– sur le bâtiment uniquement[3]	4 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble[4]	3 %
Hôtels et restaurants	
– sur le bâtiment uniquement[3]	6 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble[4]	4 %
Fabriques, entrepôts et immeubles artisanaux (en particulier ateliers et silos à caractère immobilier)	
– sur le bâtiment uniquement[3]	8 %
– sur le bâtiment et le terrain ensemble[4]	7 %
Si un bâtiment est utilisé à différents usages commerciaux (p.ex. atelier et bureaux), on tiendra compte de manière appropriée des taux respectifs.	
Entrepôts à hauts rayonnages et installations semblables	15 %
Constructions mobilières sur fonds d'autrui	20 %
Voies ferrées industrielles	20 %
Conduites d'eau industrielles	20 %
Réservoirs (y compris wagons-citernes), conteneurs	20 %

---

[1] Pour les exploitations agricoles et sylvicoles, les entreprises électriques, les téléphériques et les entreprises de navigation, il existe des notices spéciales, que l'on peut obtenir auprès de l'Administration fédérale des contributions, Services généraux DAT, 3003 Berne
Téléphone 031-322 74 11 / Fax 031-324 05 96 / E-mail dvs@estv.admin.ch / Internet www.estv.admin.ch.

[2] Pour les amortissements sur la **valeur d'acquisition,** les taux mentionnés seront réduits de moitié.

[3] Le taux le plus élevé pour le bâtiment uniquement ne peut être appliqué que si la valeur comptable résiduelle ou le coût de construction des bâtiments figure séparément à l'actif du bilan. En règle générale, l'amortissement d'un bien-fonds n'est pas admis.

[4] On appliquera ce taux lorsque bâtiment et bien-fonds ensemble figurent au bilan sous une seule et même rubrique.
Dans ce cas, l'amortissement n'est admis que jusqu'à la valeur du terrain.

valable jusqu'au 31 décembre 2006

Mobilier commercial, installations d'ateliers et d'entrepôts ayant un caractère mobilier	25 %
Moyens de transport sans moteur de tout genre, en particulier remorques	30 %
Appareils et machines destinés à la production	30 %
Véhicules à moteur de tout genre	40 %
Machines utilisées principalement pour le travail par équipes ou employées dans des conditions spéciales, telles que machines lourdes servant à travailler la pierre, machines de chantier	40 %
Machines qui sont exposées à un haut degré à des actions chimiques nuisibles	40 %
Machines de bureau	40 %
Ordinateurs (hardware et software)	40 %
Valeurs immatérielles servant à l'activité à but lucratif, comme par exemple brevets, raisons sociales, droits d'édition, concessions, licences et autres droits de jouissance, goodwill	40 %
Systèmes à commande automatique	40 %
Installations de sécurité, appareils électroniques de mesure et de contrôle	40 %
Outillage, ustensiles d'artisans, outillage pour machines, instruments, récipients, échafaudages, palettes (ou plateaux), etc.	45 %
Vaisselle et linge d'hôtel et de restaurant	45 %

2. Cas spéciaux

Investissements pour des installations visant à économiser l'énergie
Les isolations thermiques, les installations pour la transformation du système de chauffage, les installations pour l'utilisation de l'énergie solaire, etc., peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison de 50 % de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 1).

Installations pour la protection de l'environnement
Les installations pour la protection des eaux et de lutte contre le bruit ainsi que les installations de purification d'air peuvent être amorties durant les premier et deuxième exercices à raison de 50 % de la valeur comptable et durant les années suivantes aux taux usuels appliqués à de telles installations (chiffre 1).

3. Amortissements faits après coup

Des amortissements ne peuvent être admis après coup que dans les cas où l'entreprise contribuable, en raison de la mauvaise marche des affaires, n'était pas en mesure de procéder à des amortissements suffisants pendant les années antérieures. Celui qui demande la déduction de tels amortissement est tenue d'en établir le bien-fondé.

4. Procédés cantonaux spéciaux d'amortissement

Par procédés cantonaux spéciaux d'amortissement, on comprend les méthodes d'amortissement qui s'écartent des procédées usuels et qui, en vertu du troit fiscal cantonal ou de la pratique fiscale du canton étaient, sous certaines conditions, déjà appliquées régulièrement et systématiquement; il peut s'agir d'amortissements uniques ou répétés sur le même objet (p.ex. amortissement immédiat). Des procédés spéciaux d'amortissement de cette nature peuvent être également appliqués en matière d'impôt fédéral direct, pour autant qu'ils conduisent à long terme au même résultat.

5. Amortissements opérés sur des actifs réévalués

Les amortissements opérés sur des actifs qui ont été réévalués afin de compenser des pertes ne sont admis que si les réévaluations étaient autorisées par le droit commercial et que les pertes pouvaient être déduites au moment de l'amortissement.

Ammortamenti sugli attivi immobilizzati nelle aziende commerciali [1]

Basi legali: Art. 27 cpv. 2 lett. a, 28 e 62 della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD)

1. Aliquote normali in per cento del valore contabile [2]

Case d'abitazione di società immobiliari e case d'abitazione per il personale	
– sui soli edifici [3]	2 %
– sugli edifici e i terreni assieme [4]	1,5 %
Edifici commerciali, edifici per uffici, banche, grandi magazzini, cinematografi	
– sui soli edifici [3]	4 %
– sugli edifici e i terreni assieme [4]	3 %
Alberghi e ristoranti	
– sui soli edifici [3]	6 %
– sugli edifici e i terreni assieme [4]	4 %
Fabbriche, magazzini e stabilimenti artigianali (in particolare officine e sil)	
– sui soli edifici [3]	8 %
– sugli edifici e i terreni assieme [4]	7 %
Se un edificio è impiegato per differenti scopi commerciali (ad es. officina e uffici), si terrà conto in modo equo delle differenti aliquote.	
Depositi a scansie e installazioni analoghe	15 %
Costruzioni mobili su fondi di terzi	20 %
Raccordi ferroviari industriali	20 %
Condotte d'acqua a fini industriali	20 %
Serbatoi (compresi i vagoni cisterna), contenitori	20 %
Mobili commerciali, installazioni d'officina e per magazzini a carattere mobile	25 %
Mezzi di trasporto senza motore d'ogni genere, in particolare i rimorchi	30 %
Apparecchi e macchine destinati alla produzione	30 %
Veicoli a motore d'ogni genere	40 %
Macchine usate principalmente nel lavoro a turni o impiegate in condizioni speciali, come ad esempio macchine pesanti per la lavorazione della pietra, macchine per cantieri stradali	40 %
Macchine altamente esposte ad agenti chimici degradanti	40 %
Macchine d'ufficio	40 %
Ordinatori (hardware e software)	40 %
Valori immateriali che servono all'attività lucrativa, ad esempio brevetti, ragioni sociali, diritti d'edizione, concessioni, licenze e altri diritti di godimento; valore d'avviamento (goodwill)	40 %
Sistemi a comando automatico	40 %
Installazioni di sicurezza, apparecchi elettronici di misurazione e di controllo	40 %
Attrezzi, utensili, attrezzi per macchine, strumenti, recipienti, impalcature, palette, ecc.	45 %
Stoviglie e biancheria di ristoranti e alberghi	45 %

2. Casi speciali

Investimenti per installazioni che risparmiano energia
Le isolazioni termiche, le installazioni per trasformare il sistema di riscaldamento, gli impianti per l'utilizzazione dell'energia solare, ecc., possono essere ammortizzati durante il primo e secondo esercizio in ragione del 50 % del valore contabile e durante gli anni successivi secondo le aliquote usuali applicate a simili installazioni (cifra 1).

Installazione per la protezione dell'ambiente
Le installazioni per la protezione delle acque e di protezione contro i rumori nonchè le installazioni per la purificazione dell'aria possono essere ammortizzate durante il primo e secondo esercizio in ragione del 50 % del valore contabile e durante gli anni successivi secondo le aliquote usuali applicate a simili installazioni (cifra 1).

3. Ammortamenti tardivi

Sono ammessi ammortamenti tardivi solamente nei casi in cui l'impresa assoggettata non è stata in grado d'effettuare ammortamenti sufficienti negli anni precedenti a motivo del cattivo andamento degli affari. Chi richiede di poter procedere ad ammortamenti tardivi è tenuto a fornire la giustificazione.

4. Particolari metodi d'ammortamento previsti dai Cantoni

Sono particolari metodi d'ammortamento cantonali quelli che si scostano dai metodi usuali e che, in virtù del diritto fiscale cantonale o della prassi fiscale del Cantone erano, a determinate condizioni, già applicati regolarmente e sistematicamente, potendosi trattare d'ammortamenti unici o ripetuti sul medesimo oggetto (ad es. ammortamento immediato). Tali metodi particolari d'ammortamento possono anche essere applicati in materia d'imposta federale diretta, per quanto a lungo termine portino al medesimo risultato.

5. Ammortamenti su attivi rivalutati

Gli ammortamenti su attivi rivalutati per compensare perdite sono ammessi unicamente se le rivalutazioni erano autorizzate dal diritto commerciale e le perdite potevano essere dedotte al momento dell'ammortamente.

---

[1] Per le aziende agricole e silvicole, le aziende elettriche, le teleferiche e le imprese di navigazione vi sono promemoria speciali, ottenibili presso
l'Amministrazione federale delle contribuzioni, Servizi generali DPB,
3003 Berna, Telefono 031-322 74 11 / Fax 031-324 05 96
E-mail dvs@estv.admin.ch / Internet www.estv.admin.ch.

[2] Per gli ammortamenti sul **valore di acquisto,** le aliquote indicate vanno ridotte della metà.

[3] L'aliquota d'ammortamento più elevata concernente i soli edifici può essere applicata soltanto se il valore contabile rimanente rispettivamente i costi di costruzione degli edifici sono attivati separatamente. In principio sui terreni non sono ammessi ammortamenti.

[4] Questa aliquota va applicata se gli edifici e i terreni figurano in un'unica voce del bilancio. **In tal caso l'ammortamento è ammesso soltanto sino al raggiungimento del valore del terreno.**

valore Justitia 2009
Entwurf