

Brochure spéciale n° 06

Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation

Valable à partir du 1^{er} janvier 2008

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



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

Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la brochure publiée en septembre 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir du 1^{er} janvier 2001, date de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA. Contrairement à la précédente édition, un chapitre intitulé « Aperçu concernant la problématique de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation » donnera, comme son nom l'indique, un aperçu dans ce domaine. Les notices « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation » et « Autres simplifications de la correction de l'impôt préalable en cas de chiffres d'affaires ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable et provenant d'activités accessoires », valables à partir du 1^{er} janvier 2001, sont intégrées dans la présente brochure. De plus, la publication est complétée avec le chapitre concernant la variante forfaitaire 4 « Taux de la dette fiscale nette inversés ». Ceci a pour conséquence une nouvelle structure de la brochure, ce qui signifie que les chapitres ne correspondent plus avec ceux de la brochure datant de septembre 2000.

Les modifications intervenues depuis le 1^{er} janvier 2001 (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. Ces modifications matérielles sont présentées sur fond gris (comme le présent texte) afin que les assujettis et leurs représentants repèrent rapidement les changements introduits à partir du 1^{er} janvier 2001.

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 figurent également pas sur fond gris). Par ailleurs, les points importants et les particularités sont signalés.

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication 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)
CR	Compte de résultats
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (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

	Aperçu concernant la problématique de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation	11
1.	Généralités	13
1.1	Base légale	13
1.1.1	Déduction de l'impôt préalable	13
1.1.2	Double affectation	14
1.1.3	Changement ultérieur d'affectation	15
1.1.3.1	Prestation à soi-même en raison d'un changement d'affectation.	15
1.1.3.2	Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable en raison d'un changement d'affectation	15
1.1.4	Subventions, contributions des pouvoirs publics et dons	16
1.1.4.1	Subventions et autres contributions semblables affectées à un objet particulier et entraînant la réduction de la déduction de l'impôt préalable	16
1.1.4.2	Subventions et autres contributions semblables affectées à un objet particulier, n'entraînant pas la réduction de la déduction de l'impôt préalable.	17
1.1.4.3	Subventions et autres contributions en couverture du déficit d'exploitation.	17
1.1.4.4	Propres constructions immobilières financées par des subventions et autres contributions semblables	18
1.1.4.5	Traitement par les collectivités publiques et entreprises de transports publics et de transports touristiques des subventions et autres contributions semblables	18
1.1.4.6	Remboursements, contributions et aides financières liés à des livraisons de biens à destination de l'étranger (art. 38 al. 8 LTVA)	18
1.1.4.7	Changements d'affectation en rapport avec l'obtention de subventions et autres contributions semblables	18
1.1.5	Aperçu concernant l'affectation de l'impôt préalable	19
1.1.6	Aperçu des différents genres de chiffres d'affaires du point de vue de la TVA	20
1.2	Chiffre d'affaires servant de base de calcul pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable à l'aide d'une clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires	21
1.2.1	Principes	21
1.2.2	Règles dérogeant aux principes	21
1.2.2.1	Loyers immobiliers	21
1.2.2.2	Emission d'obligations d'emprunt, d'actions, etc., frais d'assainissement, de cessation d'activité et de liquidation	22
1.2.2.3	Octroi de crédits / revenus des intérêts et recettes provenant du négoce de papiers-valeurs.	23
1.2.2.4	Redistribution de bénéfices par des sociétés simples	23
1.2.2.5	Vente de biens mobiliers usagés	24
1.2.2.6	Domages-intérêts au sens propre	25
1.2.2.7	Ristournes ou rémunérations versées aux employeurs en vertu de dispositions légales spécifiques	26
1.2.3	Comptabilisation et facturation	26
1.2.3.1	Diminutions de charges	27
1.2.3.2	Compensation entre prestation et contre-prestation	27

1.2.3.3	Echange de prestations entre sociétés appartenant à un même groupe ou entre autres entités semblables.	28
1.2.3.4	Traitement des prêts sans intérêts ou à taux réduit et des prêts remis.	29
1.3	Simplifications pour la réduction de l'impôt préalable dans des cas spéciaux.	30
1.3.1	Principes	30
1.3.2	Octroi de crédits / recettes d'intérêts et recettes provenant du négoce de papiers-valeurs.	30
1.3.3	Gérance des propres immeubles, loués sans option.	31
1.3.4	Prestations des conférenciers	31
1.3.5	Activité des membres des conseils d'administration, des conseils de fondation et d'autres personnes exerçant des fonctions analogues.	32
1.3.6	Bons non échangés	34
1.4	Comptabilisation de l'impôt préalable	34
1.5	Aperçu des méthodes admises de détermination de l'impôt préalable déductible par suite de double affectation ; remarques préliminaires générales.	35
1.5.1	Réduction de la déduction de l'impôt préalable, respectivement détermination du droit à la déduction de l'impôt préalable, selon la méthode effective	36
1.5.2	Réduction de la déduction de l'impôt préalable, respectivement détermination du droit à la déduction de l'impôt préalable, à l'aide de variantes forfaitaires.	36
1.5.2.1	Variante forfaitaire 1 : attribution partielle de l'impôt préalable.	36
1.5.2.2	Variante forfaitaire 2 : clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires.	37
1.5.2.3	Variante forfaitaire 3 : unité de la prestation	37
1.5.2.4	Variante forfaitaire 4 : taux de la dette fiscale nette inversés	37
1.6	Possibilité et durée d'application des méthodes de réduction de la déduction de l'impôt préalable.	37
1.7	Détermination des proportions à comparer pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable.	38
2.	Méthode effective	38
2.1	Principes	38
2.2	Procédure	38
2.3	Attribution directe	39
2.4	Attribution à l'aide d'une clé de répartition.	39
2.5	Exemple selon la « méthode effective »	41
2.5.1	Description de l'activité	41
2.5.2	Remarques concernant les différentes charges	41
2.5.3	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.	42
2.6	Réduction de la déduction de l'impôt préalable grevant les investissements.	43
2.6.1	Principes	43
2.6.2	Immeubles.	44
3.	Variante forfaitaire 1 : attribution partielle de l'impôt préalable.	44
3.1	Principes	44
3.2	Procédure	45
3.3	Exemple « attribution partielle de l'impôt préalable »	46
3.3.1	Description de l'exemple	46

3.3.2	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable	47
4.	Variante forfaitaire 2 : clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires . . .	48
4.1	Principes	48
4.2	Procédure	48
4.3	Exemple « clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires »	49
4.3.1	Description de l'exemple	49
4.3.2	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable	49
5.	Variante forfaitaire 3 : unité de la prestation	50
5.1	Principes	50
5.2	Domaine d'application	51
5.3	Procédure	51
5.4	Exemple « unité de la prestation »	51
5.4.1	Désignations employées	51
5.4.2	Description de l'exemple	52
5.4.3	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due	53
6.	Variante forfaitaire 4 : taux de la dette fiscale nette inversés	53
6.1	Principes	53
6.2	Fonctionnement à l'aide d'exemples pratiques	54
6.2.1	Détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en relation avec un chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt	54
6.2.2	Détermination du droit à la déduction de l'impôt préalable en relation avec un chiffre d'affaires imposable	56
6.3	Variante forfaitaire « taux de la dette fiscale nette inversés » comme moyen de vérification de la pertinence des autres méthodes	58
7.	Problèmes spécifiques	60
7.1	Banques	60
7.2	Collectivités publiques	60
7.3	Imposition de groupe	60
7.4	Sociétés holding	61
7.4.1	Déduction de l'impôt préalable	61
7.4.2	Prestations fournies entre les filiales et la société de participations	62
7.4.3	Méthode de calcul de l'impôt par approximation pour certaines prestations fournies entre les filiales et la société de participations	63
7.4.3.1	Détermination de la valeur des prestations liées à la gestion stratégique du groupe (p. ex. gestion stratégique, actionnariat, assistance et soutien apportés aux filiales, administration des participations)	63
7.4.3.2	Détermination de la valeur des prestations liées aux prestations de services de management ou de licences (administration générale ainsi qu'acquisition du savoir-faire [know-how])	65
7.5	Trafic aérien	65
7.6	Procédure de déclaration lors de transfert de patrimoine	65
7.7	Imposition de chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt en remplacement de la réduction de la déduction de l'impôt préalable (méthode simplifiée) . .	66
8.	Exemples pratiques	67
8.1	Location immobilière	68
8.1.1	Etat de faits	68

8.1.2	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due	68
8.2	Administration d'immeubles	69
8.2.1	Etat de faits	69
8.2.2	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due	70
8.2.2.1	Procédure inappropriée	70
8.2.2.2	Procédure appropriée	71
8.3	Imposition de groupe	72
8.3.1	Etat de faits	72
8.3.2	Chiffres d'affaires (en francs, sans TVA) et rapport entre les chiffres d'affaires des différentes sociétés du groupe pendant l'année 2007	73
8.3.3	Calcul de la quote-part d'impôt préalable déductible respectivement du droit à la déduction de l'impôt préalable de chaque membre du groupe et du groupe lui-même	74
8.3.3.1	Principes	74
8.3.3.2	Calcul des quote-parts d'impôt préalable déductible et de l'impôt préalable pour chaque membre du groupe	75
8.3.4	Décompte TVA du groupe pour l'année 2007	77
8.3.5	Calcul par approximation	77
8.4	Holding mixte (le but de l'entreprise est la détention de participations et la fabrication de produits)	78
8.4.1	Etat de faits	78
8.4.2	Réduction de la déduction de l'impôt préalable	79
8.5	Holding qui gère elle-même sa fortune et qui fournit elle-même les prestations de management	80
8.5.1	Etat de faits	80
8.5.2	Calcul de la part d'impôt préalable déductible	81
8.6	Ateliers d'apprentissage	81
8.6.1	Etat de faits	81
8.6.2	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due	82
8.6.2.1	Construction de l'annexe en 2007	82
8.6.2.2	Exploitation 2007	83
8.6.2.3	Décompte TVA pour l'année 2007	84
8.6.2.4	Remarques concernant la manière de procéder à partir de 2008	85
8.7	Maison de cure	85
8.7.1	Etat de faits	85
8.7.2	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due	86
8.7.2.1	Impôt préalable déductible	86
8.7.2.2	TVA due	88
8.8	Association	88
8.8.1	Etat de faits	88
8.8.2	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due	89
8.8.2.1	Procédure inappropriée	89
8.8.2.2	Procédure appropriée	90
8.9	Construction et exploitation d'une patinoire	92
8.9.1	Etat de faits	92
8.9.1.1	Construction de la patinoire en 2006	92

8.9.1.2	Exercice 2007 (première année d'exploitation)	93
8.9.2	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due	94
8.9.2.1	Construction de la patinoire en 2006	94
8.9.2.2	Exercice 2007	95
8.9.2.3	Décompte TVA pour l'année 2007	96
8.10	Fondation avec centres de profit.	97
8.10.1	Etat de faits	97
8.10.2	Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due par les différents centres de profit et les « Charges communes »	98
8.10.2.1	Centres de profit	98
8.10.2.2	« Charges communes »	100
8.10.2.3	Décompte TVA de la fondation.	101
8.11	Association qui encaisse des cotisations de membres, donne des cours de formation et vend des livres spécialisés.	101
8.11.1	Etat de faits	101
8.11.2	Chiffres de la comptabilité de l'exercice 2007	102
8.11.3	Calcul de la clé basé sur les chiffres d'affaires	103
8.11.4	Analyse de la déduction de l'impôt préalable des centres de profit B et C et calcul de la quote-part d'impôt préalable déductible du centre de profit A. .	103
8.11.5	Décompte TVA de l'association	105

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

Aperçu concernant la problématique de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation

En vertu de l'article 38 LTVA, l'assujetti a le droit de déduire au titre de l'impôt préalable l'impôt grevant les charges destinées à la réalisation de chiffres d'affaires en principe soumis à l'impôt (domaine soumis). Selon l'article 17 LTVA, il n'existe par contre aucun droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les charges affectées aux opérations hors du champ de l'impôt, en particulier les nombreuses exclusions figurant à l'article 18 LTVA (domaine hors champ).

Si l'assujetti utilise des biens ou des services **tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (domaine soumis) qu'à d'autres fins (domaine hors champ)**, on est en présence d'une **double affectation**.

L'impôt préalable

- doit ainsi de manière continue être réduit proportionnellement à l'utilisation (art. 41 al. 1 LTVA), ou
- peut être déduit intégralement durant l'année et la partie affectée au domaine hors champ doit être imposée une fois par an à titre de prestations à soi-même, ceci à condition que les biens et les services soient utilisés principalement (c.-à-d. plus de 50 %) pour réaliser des opérations soumises à l'impôt (art. 41 al. 2 LTVA).

Une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable doit être également opérée en vertu de l'article 38 alinéa 8 LTVA lorsque l'assujetti reçoit des **subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics** (☞ chif. 1.1.4). Le contribuable agira de même lorsqu'il reçoit des **dons** qui ne peuvent pas être considérés comme la contre-prestation versée par le destinataire de la prestation ou un tiers pour une prestation imposable (p. ex. sponsoring, publicité).

Pour effectuer la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation, l'assujetti peut procéder soit selon la **méthode effective** (☞ chif. 1.5.1 et chif. 2) soit à l'aide de **méthodes forfaitaires** (☞ chif. 1.5.2 et chif. 3 à 6). Du fait que la TVA est perçue selon le principe de l'auto-taxation, l'assujetti est seul responsable de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Il est important que la méthode choisie conduise à un résultat correct et **approprié**.

Exemple

a) Etat de faits

Un garagiste (commerce de véhicules et atelier de réparation) possède en outre un département « auto-école », générant des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt. Pour l'année commerciale 2007, les informations suivantes ressortent des livres comptables :

Chiffres d'affaires :

commerce de véhicules et atelier de réparation (= TVA 7,6 % incl.)	Fr. 7'000'000
auto-école	Fr. 200'000

Charges directement attribuables,
grevées de 7,6 % de TVA (107,6 %) :

commerce de véhicules et atelier de réparation	Fr. 5'500'000
auto-école	Fr. 2'000

Charges non directement attribuables,
grevées de 7,6 % de TVA (107,6 %) :

commerce de véhicules et atelier de réparation, ainsi que auto-école	Fr. 100'000
---	-------------

Total de l'impôt préalable : Fr. 395'680
(= 7,6 % de Fr. 5'602'000)

b) Solution incorrecte

Le garagiste décide d'opérer la réduction de la déduction de l'impôt préalable au moyen d'une clé de répartition basée sur les chiffres d'affaires totaux (☞ variante forfaitaire 2 selon chif. 1.5.2.2 et chif. 4). Il obtient la réduction de l'impôt préalable suivante :

Chiffres d'affaires (sans TVA) :

commerce de véhicules et atelier de réparation	Fr. 7'000'000 moins 7,6 % de TVA =	Fr. 6'505'576	97 %
auto-école		Fr. 200'000	3 %
Total		Fr. 6'705'576	100 %
Réduction de la déduction de 3 % de Fr. 395'680 =		Fr. 11'870	

Ce qui équivaut à des charges grevées de TVA
(107,6 %) de :

Fr. 168'054

c) Solution appropriée

Dans une telle situation, il peut être judicieux de calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette inversés (☞ variante forfaitaire 4 selon chif. 1.5.2.4 et chif. 6). La relation entre les charges grevées d'impôt préalable et le chiffre d'affaires d'une entreprise d'auto-école correspond à peu près à celle d'une entreprise de taxi. Ainsi, le taux de la dette fiscale nette de 5,2 % peut être retenu pour le département « auto-école ». Pour l'année 2007, le montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable s'élève ainsi à Fr. 3'726.— pour le chiffre d'affaires dudit département (de Fr. 200'000.—) ; les calculs sont les suivants :

TVA (théorique) due sur le chiffre d'affaires, calculée au taux normal :
 7,6 % (taux normal) de (107,6 %) Fr. 200'000 = Fr. 14'126

TVA due en cas d'utilisation du taux de la dette
 fiscale nette (impôt sur le chiffre d'affaires moins
 le droit à l'impôt préalable) :

5,2 % (taux de la dette fiscale nette) de (100,0 %)
 Fr. 200'000 = Fr. 10'400
 Différence : montant de la réduction
 de l'impôt préalable pour l'année 2007 Fr. 3'726
 Ce qui équivaut à des charges grevées de TVA
 (107,6 %) de : Fr. 52'752

d) Conclusion

Si les équivalences de charges grevées d'impôt préalable calculées précédemment sont comparées avec le chiffre d'affaires de Fr. 200'000.—, il en résulte que la variante « réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la base du chiffre d'affaires total » ne donne pas un résultat correct (les charges grevées d'impôt préalable devraient s'élever à Fr. 168'054.— pour un chiffre d'affaires réalisé de Fr. 200'000.—, ce qui n'est pas réaliste). Par contre, les résultats obtenus avec la variante « taux de la dette fiscale nette inversés » devraient être très proches des résultats effectifs.

Des solutions possibles pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable dans les domaines de la location immobilière, de la gestion d'immeubles, de l'imposition de groupe, des sociétés de participations, etc., sont présentées sous chif. 8 grâce à divers exemples pratiques et circonstanciés.

Des simplifications pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable dans des cas spéciaux sont également prévues par la pratique administrative (☞ chif. 1.3).

En outre, des problèmes provenant des domaines des banques, des collectivités publiques, de l'imposition de groupe, des sociétés de participations, du trafic aérien et de la procédure de déclaration (☞ chif. 7) demandent une attention particulière

1. Généralités

1.1 Base légale

1.1.1 Déduction de l'impôt préalable

L'assujetti peut faire valoir dans son décompte TVA les montants de l'impôt préalable grevant ses acquisitions de biens et de services utilisés à des fins imposables au sens de l'article 38 alinéas 1 et 2 LTVA. Pour ce faire, les factures des prestataires doivent répondre aux exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVA (à l'exception de l'article 38 alinéa 6 LTVA) ou l'assujetti est en mesure de prouver

que la TVA due sur les importations de biens ou sur les acquisitions de prestations services fournis par une entreprise ayant son siège à l'étranger a été acquitée (art. 38 al. 1 LTVA).

Donnent aussi droit à la déduction de l'impôt préalable les opérations exonérées de l'impôt en vertu de l'article 19 alinéas 2 et 3 LTVA et les opérations effectuées à l'étranger (étranger – étranger ; cf. ch. 579 et 826) qui seraient imposables si elles étaient fournies sur le territoire suisse (art. 38 al. 3 LTVA).

En outre, les opérations pour l'imposition desquelles l'assujetti a opté en vertu de l'article 26 LTVA donnent également droit à la déduction de l'impôt préalable.

La déduction de l'impôt préalable est toujours exclue si les prestations acquises sont utilisées :

- pour une activité exclue du champ de l'impôt ;
- pour réaliser des revenus qui ne constituent pas des chiffres d'affaires imposables au sens du droit régissant la TVA (p. ex. dividendes, honoraires d'administrateurs) ;
- pour des activités privées ou
- pour des opérations exercées dans le cadre de la puissance publique (art. 38 al. 4 LTVA).

Le même principe vaut pour les prestations acquises servant à des activités exemptées de l'assujettissement subjectif au sens de l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVA.

Sont totalement exclues du droit à la déduction de l'impôt préalable les dépenses qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial (art. 38 al. 1 LTVA). Sont de plus exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable 50 % des montants de l'impôt grevant les frais de nourriture et de boisson justifiés par l'usage commercial (art. 38 al. 5 LTVA).

Les principes précités valent non seulement pour celui qui est assujetti à la TVA en application de l'article 21 LTVA, mais aussi pour celui qui opte pour son assujettissement en vertu de l'article 27 LTVA.

1.1.2 Double affectation

Si l'assujetti utilise des biens (ou 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 (pour réaliser des opérations exclues du champ de l'impôt ou exemptées de l'assujettissement, des revenus qui ne constituent pas des chiffres d'affaires imposables au sens du droit régissant la TVA [p. ex. dividendes], des activités privées ou pour des opérations exercées dans le cadre de la puissance publique),

il doit réduire l'impôt préalable déductible proportionnellement à l'utilisation (art. 41 al. 1 LTVA).

Si l'assujetti utilise des biens et des services grevés de l'impôt préalable principalement (c.-à-d. à plus de 50 %) pour réaliser des opérations imposables, l'impôt préalable peut être déduit intégralement. En conséquence, l'utilisation des biens et des services affectés à des buts pour lesquels aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'existe doit être imposée par l'assujetti une fois par an à titre de prestations à soi-même (art. 41 al. 2 LTVA).

1.1.3 **Changement ultérieur d'affectation**

En principe, est déterminante pour la naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable la situation au moment de la réception du bien ou du service. En cas de changement d'affectation en cours d'utilisation de la prestation acquise, l'impôt préalable qui a été mis en compte doit être corrigé en conséquence.

1.1.3.1 **Prestation à soi-même en raison d'un changement d'affectation**

Si les prestations acquises ne sont plus, en partie ou totalement, utilisées pour une activité commerciale imposable, alors elles doivent être imposées de nouveau au sens de l'article 9 LTVA. C'est le taux de l'impôt valable au moment de la survenance du changement d'affectation qui détermine l'imposition à titre de prestation à soi-même (art. 43 al. 2 LTVA).

☞ Pour de plus amples informations, voir brochure «Changements d'affectation».

1.1.3.2 **Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable en raison d'un changement d'affectation**

Si les conditions de la déduction de l'impôt préalable n'étaient pas remplies lors de la réception d'une prestation, mais qu'elles l'aient été plus tard, la déduction de l'impôt préalable peut être opérée en principe ultérieurement. Elle sera effectuée dans le décompte TVA de la période fiscale au cours de laquelle les conditions ont été remplies (art. 42 al. 1 LTVA). Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable se fait au taux de l'impôt auquel les acquisitions ont été imposées à l'époque (art. 42 al. 2 LTVA).

☞ Pour de plus amples informations, voir brochure «Changements d'affectation».

1.1.4 Subventions, contributions des pouvoirs publics et dons

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics – même lorsqu’elles sont versées sur la base d’un mandat de prestations – ne font pas partie de la contre-prestation (art. 33 al. 6 let. b LTVA) et peuvent entraîner chez l’assujéti une réduction proportionnelle de la déduction de l’impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA). Ce principe s’applique également pour les dons, dans la mesure où le destinataire du don ou un tiers ne fournit aucune prestation imposable en échange (p. ex. sponsoring, publicité).



La réduction de la déduction de l’impôt préalable s’effectue **dif-féremment** suivant la base sur laquelle les subventions, les contributions des pouvoirs publics et/ou les dons sont versés.

A la place d’opérer la réduction de la déduction de l’impôt préalable, il est possible, au sens d’une simplification, d’imposer volontairement les subventions au taux normal (☞ chif. 7.7).

Les allègements fiscaux se fondant sur les bases légales applicables ou les privilèges similaires des impôts directs ne conduisent pas, selon la pratique administrative, à une réduction de la déduction de l’impôt préalable.¹

1.1.4.1 Subventions et autres contributions semblables affectées à un objet particulier et entraînant la réduction de la déduction de l’impôt préalable

Tant que des subventions, des contributions des pouvoirs publics et/ou des dons peuvent être affectés directement à un objet déterminé, il faut réduire uniquement l’impôt préalable afférent à cet objet. Le taux (exprimé en pour-cent) de réduction de la déduction de l’impôt préalable se détermine en fonction de l’importance des subventions et autres contributions semblables reçues par rapport aux coûts de l’objet (TVA incl.).

Exemple

Un atelier pour personnes handicapées reçoit des subventions pour l’agrandissement de son atelier.

<i>Coût des travaux d’agrandissement (TVA incl.)</i>	<i>Fr. 1’068’000</i>	<i>100,00 %</i>
<i>Subventions reçues</i>	<i>Fr. 600’000</i>	<i>56,18 %</i>

La totalité de l’impôt préalable afférent à l’agrandissement doit par conséquent être réduite de 56,18 %. Si l’atelier pour handicapés reçoit de surcroît des subventions et contributions semblables supplémentaires en couverture de son déficit, ou s’il réalise des opérations exclues du champ de l’impôt, il doit opérer une réduction complémentaire correspondante sur la fraction de l’impôt préalable restant (☞ chif. 1.1.4.3).

¹ Précision de la pratique

☞ D'autres exemples à ce sujet figurent sous chif. 8.6 et 8.9.

1.1.4.2 Subventions et autres contributions semblables affectées à un objet particulier, n'entraînant pas la réduction de la déduction de l'impôt préalable

Si les subventions, contributions des pouvoirs publics et/ou dons alloués sont affectés à des dépenses non grevées d'un impôt préalable ou à une activité qui ne donne aucun droit à la déduction de l'impôt préalable, alors il n'y a pas lieu de réduire la déduction de l'impôt préalable. Il doit ressortir des documents qu'une telle affectation est liée au versement de ces subventions ou autres contributions semblables (p. ex. demande et promesse de subvention, décisions).

Exemple

Le salaire du personnel d'accompagnement d'un atelier pour handicapés est subventionné à hauteur de 80 %. Puisque la subvention est affectée aux charges salariales, non grevées d'un impôt préalable, du propre personnel de l'atelier, il n'est de ce fait pas nécessaire de réduire la déduction de l'impôt préalable.

Cependant, si les salaires ne servent que de base de calcul de la subvention et que la subvention est octroyée pour la couverture du déficit d'exploitation, une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable est nécessaire selon le chif. 1.1.4.3 ci-après.

☞ Autre exemple à ce sujet, voir chif. 8.6.

1.1.4.3 Subventions et autres contributions en couverture du déficit d'exploitation

Si des subventions, des contributions des pouvoirs publics et/ou des dons sont alloués en couverture du déficit d'exploitation, il faut en principe réduire la totalité de l'impôt préalable y afférent (charges et investissements).

A cet effet, le taux (exprimé en pour-cent) de réduction de la déduction de l'impôt préalable se calcule en fonction de l'importance des subventions, des contributions des pouvoirs publics et/ou des dons par rapport aux recettes totales (sans TVA).

Exemple

Un atelier pour personnes handicapées reçoit des subventions en couverture de son déficit d'exploitation.

Chiffre d'affaires imposable de l'atelier (sans TVA)	Fr.	630'000	90,00 %
Subventions reçues en couverture du déficit d'exploitation	Fr.	<u>70'000</u>	<u>10,00 %</u>
Recettes totales	Fr.	<u>700'000</u>	<u>100,00 %</u>

L'atelier pour handicapés doit réduire le solde de l'impôt préalable afférent à une dépense particulière (impôt préalable encore déductible après réduction de la dé-

duction de l'impôt préalable conformément au chif. 1.1.4.1) de même que l'impôt préalable grevant les autres charges et investissements à hauteur de 10 %.

☞ D'autres exemples à ce sujet figurent sous chif. 8.6 et 8.9.

1.1.4.4 Propres constructions immobilières financées par des subventions et autres contributions semblables

Si l'assujéti exécute des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, il doit alors s'acquitter pour cela de l'impôt de prestation à soi-même (art. 9 LTVA), ceci indépendamment du fait qu'il utilise dites constructions totalement ou partiellement à des fins imposables. L'impôt de prestation à soi-même payé peut, le cas échéant, être déduit au titre de l'impôt préalable. La déduction de l'impôt préalable doit cependant, en raison des subventions, des contributions des pouvoirs publics et/ou des dons reçus, être réduite en conséquence.

☞ Autre exemple à ce sujet, voir chif. 8.6.

1.1.4.5 Traitement par les collectivités publiques et entreprises de transports publics et de transports touristiques des subventions et autres contributions semblables

Les collectivités publiques ou les entreprises de transports publics et de transports touristiques opèrent de manière différente la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des subventions, des contributions des pouvoirs publics et/ou des dons reçus.

☞ Pour de amples informations à ce sujet, consulter les brochures « Collectivités publiques » et « Entreprises de transports publics (ETP) et de transports touristiques ».

1.1.4.6 Remboursements, contributions et aides financières liés à des livraisons de biens à destination de l'étranger (art. 38 al. 8 LTVA)

Les remboursements, les contributions et les aides financières reçus pour des livraisons de biens à l'étranger exonérées de l'impôt en vertu de l'article 19 alinéa 2 chiffre 1 LTVA, ne valent pas subventions ou contributions des pouvoirs publics et, par conséquent, n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA).

Exemple

Un producteur de chocolat obtient des contributions de la Confédération pour l'emploi de produits laitiers dans la fabrication des produits exportés à l'étranger.

1.1.4.7 Changements d'affectation en rapport avec l'obtention de subventions et autres contributions semblables

La brochure « Changements d'affectation » renseigne à propos des changements d'affectation en rapport avec l'obtention de subventions et autres contributions semblables.

1.1.5 Aperçu concernant l'affectation de l'impôt préalable

Lorsqu'aussi bien des opérations imposables que non imposables (en particulier des recettes exclues du champ de l'impôt ou ne constituant pas des chiffres d'affaires, des recettes provenant d'activités exercées dans le cadre de la puissance publique ou provenant d'une partie d'entreprise exemptée de l'assujettissement) sont réalisées, l'impôt préalable s'y rapportant doit, en principe, être réparti dans l'une des trois catégories suivantes (méthode des trois pots) :

Pot A

Impôt préalable grevant des acquisitions de prestations utilisées en totalité à des fins imposables, qui est **entièrement** déductible ;

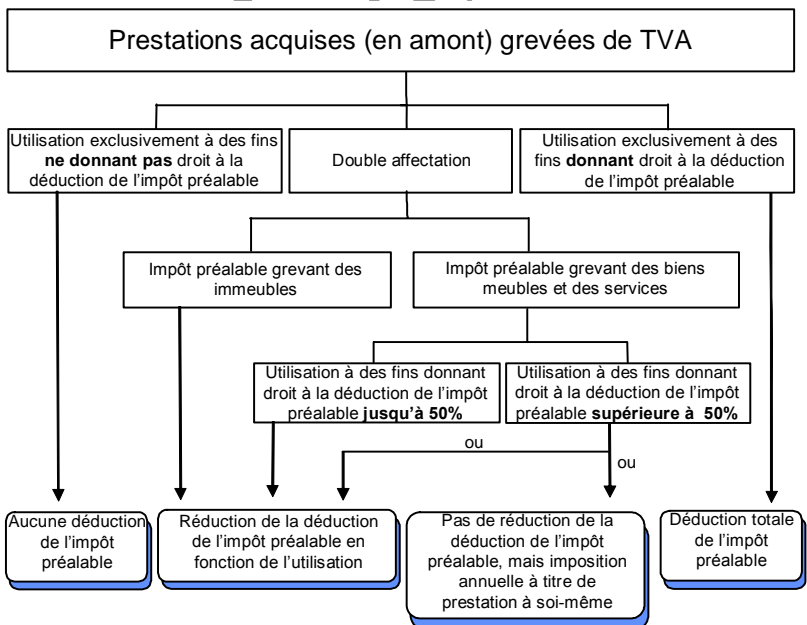
Pot B

Impôt préalable grevant des acquisitions de prestations utilisées en totalité à des fins non imposables, qui n'est en règle générale **pas** déductible ;

Pot C

Impôt préalable grevant des acquisitions de prestations qui sont utilisées aussi bien à des fins imposables que non imposables (**double affectation**), qui n'est déductible qu'**en fonction du pourcentage que représente l'utilisation à des fins imposables par rapport à l'ensemble de l'utilisation**.

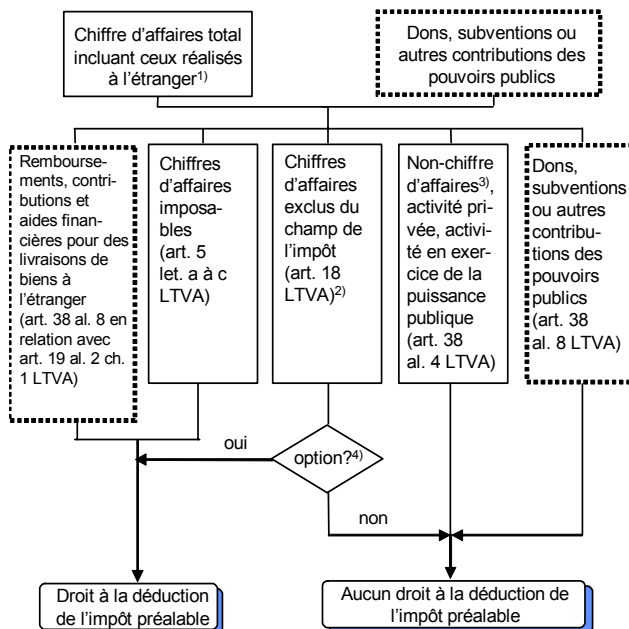
Schéma :



L'impôt préalable ne peut que rarement être réparti de cette manière idéale. C'est pourquoi la présente publication expose diverses solutions permettant de déterminer de manière approximative la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

1.1.6 Aperçu des différents genres de chiffres d'affaires du point de vue de la TVA

L'aperçu ci-après indique, suivant le type de chiffre d'affaires ou de recettes, si le droit à la déduction de l'impôt préalable existe ou non :



¹⁾ Les chiffres d'affaires provenant de livraisons ou de prestations de services dont le lieu se situe à l'étranger (c.-à-d. réalisées à l'étranger) doivent être attribués au sein de cet organigramme à la catégorie dont ils relèveraient s'ils étaient réalisés sur le territoire suisse.

²⁾ Les chiffres d'affaires des entreprises exemptées de l'assujettissement en vertu de l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVA (p. ex. livraisons par des horticulteurs de produits provenant de leur propre exploitation) sont considérés comme des chiffres d'affaires exclus.

³⁾ Ne valent pas chiffre d'affaires :

- revenus de dividendes ;
- contre-prestations provenant exclusivement de taxes touristiques de droit public que perçoivent les offices de tourisme et les sociétés de développement pour les prestations qu'ils fournissent en faveur de la communauté sur mandat de collectivités publiques (art. 23 al. 1 LTVA) ;
- revenus d'une activité dépendante des membres des conseils d'administration, des conseils de fondation ou d'autres personnes exerçant des fonctions analogues (art. 21 al. 1 LTVA) ;
- bonifications ou rémunérations versées à des employeurs en vertu des dispositions de droit spécial.

☞ Le chif. 1.2.2 précise dans quelle mesure ces opérations, qui ne constituent pas des chiffres d'affaires, n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable.

4) En vertu de l'article 26 LTVA, il est possible d'opter pour l'imposition de certaines opérations exclues du champ de l'impôt, c.-à-d. de les imposer volontairement. En ce qui concerne la réduction de la déduction de l'impôt préalable, les recettes pour l'imposition desquelles il a été opté sont traitées fiscalement de la même manière que les chiffres d'affaires imposables. L'option n'est pas possible pour les opérations exclues du champ de l'impôt qui sont réputées fournies à l'étranger.

1.2 **Chiffre d'affaires servant de base de calcul pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable à l'aide d'une clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires**

1.2.1 **Principes**

Pour autant que la réduction de la déduction de l'impôt préalable puisse être effectuée complètement (☞ variante forfaitaire 2 selon chif. 1.5.2.2 et chif. 4) ou partiellement (☞ variante forfaitaire 1 selon chif. 1.5.2.1 et chif. 3) grâce à une clé de répartition basée sur le chiffre d'affaires, le chiffre d'affaires (sans TVA) déterminant pour la base de calcul de la réduction comprend en principe l'**ensemble** des recettes de l'assujetti (☞ chif. 1.1.6).

☞ Les règles dérogeant à ce principe sont explicitées sous le chif. 1.2.2.

L'expérience acquise jusqu'à présent dans la pratique a démontré que l'utilisation d'une clé de répartition basée uniquement sur le chiffre d'affaires (☞ variante forfaitaire 2 selon chif. 1.5.2.2 et chif. 4) pour la détermination de l'impôt préalable déductible n'est appropriée que dans de très rares cas.

Par contre, pour autant que l'impôt préalable soit réparti à l'aide de la méthode des trois pots (☞ variante forfaitaire 1 selon chif. 1.5.2.1 et chif. 3) et que, pour le calcul de la déduction de l'impôt préalable figurant dans le pot C, une clé basée sur le chiffre d'affaires soit utilisée, cette manière de procéder conduit dans de nombreux cas à un résultat correct.

1.2.2 **Règles dérogeant aux principes**

La détermination de la réduction de déduction de l'impôt préalable pour les recettes, mentionnées ci-après à titre d'exemple, ne doit **pas être effectuée à l'aide d'une clé basée sur le chiffre d'affaires**. Au contraire, l'impôt préalable déductible, respectivement non déductible, afférent aux charges doit être directement attribué ou déterminé séparément à l'aide d'une clé appropriée.

1.2.2.1 **Loyers immobiliers**

Pour les charges en relation avec des recettes de locations immobilières (y c. les frais accessoires) exclues du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 chiffre 21 LTVA et pour l'imposition desquelles il n'a pas été opté, il n'existe aucun droit à la déduction de l'impôt préalable. En cas d'option pour l'imposition des loyers immobiliers, l'impôt préalable grevant les charges afférentes est par contre déductible. L'impôt préalable déductible est déterminé au mieux à l'aide de la méthode des trois pots (☞ chif. 1.5.1 et 2).

Si les immeubles appartenant à l'assujetti sont administrés par lui-même et que les recettes de location correspondantes sont exclues du champ de l'impôt, la réduction de la déduction de l'impôt préalable afférent à **l'infrastructure, destinée à l'administration et doublement affectée**, peut être effectuée selon une méthode simplifiée (☞ chif. 1.3.3).

1.2.2.2 Emission d'obligations d'emprunt, d'actions, etc., frais d'assainissement, de cessation d'activité et de liquidation

Hormis l'exception mentionnée ci-après, la déduction ou le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable grevant les **frais de constitution**, tels que les dépenses pour authentification des dispositions adoptées lors de l'assemblée générale constitutive, l'inscription au registre du commerce, l'organisation (analyses de marché, campagnes publicitaires, etc.) n'est pas possible.

Si la constitution et l'inscription de l'entreprise au registre des assujettis TVA ont lieu en même temps, le droit à la déduction de l'impôt préalable sur les frais comptabilisés est, selon la pratique administrative, octroyé dans le cadre d'une utilisation dans le champ de l'impôt, ceci indépendamment de l'activation ou non desdits frais. Ce qui précède vaut également pour les frais échus avant la constitution ou l'inscription au registre des assujettis TVA.

Quand l'inscription au registre des assujettis TVA n'intervient pas au même moment que la constitution (p. ex. deux ans plus tard, parce l'assujettissement n'était pas donné à cause des chiffres d'affaires réalisés), un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable au moment de l'inscription peut dans tous les cas être opéré. Il convient de relever que le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable grevant des services n'est seulement possible que sur le montant des prestations de services figurant au bilan au moment de l'inscription au registre des assujettis TVA.

Le droit à la déduction au titre de l'impôt préalable existe également pour l'impôt grevant des frais **d'augmentation de capital ou d'obtention de capitaux étrangers** (p. ex. émissions d'actions, emprunts par obligations, obtentions de prêts) à la condition que ces frais concernent une activité commerciale imposable. Ainsi, il est possible de déduire l'impôt préalable grevant les prestations de conseils, l'impression des prospectus d'émission, l'impression des obligations et des actions, l'entrée en bourse, les soutiens aux cours, etc.

Ce qui précède vaut également pour les frais en relation avec des **assainissements** ainsi que ceux de **cessation d'activité et de liquidation** (☞ notice n° 23 « Contributions des membres et des tiers et contributions à des fins d'assainissement »).²

Lorsqu'une **distribution de dividendes** suite à l'émission d'actions a lieu, les charges sont attribuées au but de l'entreprise. L'impôt préalable afférent à la distribution de dividendes peut être déduit pour autant que l'entreprise réalise des activités imposables. Ceci vaut également pour l'impôt grevant les frais liés à l'organisation de l'assemblée générale des actionnaires (à l'exception de 50 % sur les frais de nourriture et de boisson), ceux engendrés par la tenue du registre des actionnaires, etc.

Par contre, les frais en relation avec l'octroi de crédits, les intérêts et les chiffres d'affaires résultant du commerce de papiers-valeurs **ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable** (☞ chif. 1.2.2.3).

1.2.2.3 Octroi de crédits / revenus des intérêts et recettes provenant du négoce de papiers-valeurs

L'octroi et la gestion de crédits par celui qui les a octroyés, ainsi que les opérations, y compris la négociation, portant sur les papiers-valeurs sont exclus du champ de l'impôt (art. 18 ch. 19 let. a et e LTVA). Il n'existe **aucun droit** de déduire, au titre de l'impôt préalable, l'impôt grevant les charges y afférentes.

Une grande partie des assujettis réalisent de tels revenus, bien qu'ils ne déploient pas leurs activités dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux. Afin que les assujettis, en particulier ceux dont les revenus provenant de l'encaissement des intérêts et de la vente des papiers-valeurs sont minimes, puissent réduire la déduction de l'impôt préalable en faisant usage d'une méthode simplifiée, l'AFC prévoit les principes et les simplifications suivants :

- L'impôt préalable, **attribuable directement**, en relation avec les charges (p. ex. conseils en placement, souscriptions, droits de garde, encaissement des intérêts et des dividendes) causées par l'acquisition et la vente de papiers-valeurs (p. ex. actions, obligations), par des prêts, etc., n'est pas déductible ;
- lorsque l'administration des papiers-valeurs, des prêts, etc. est effectuée par l'assujetti lui-même, la part d'impôt préalable non déductible en raison de la **double affectation de l'infrastructure administrative** sera déterminée de manière appropriée.

☞ L'assujetti peut aussi faire usage de la simplification figurant sous chif. 1.3.2.

☞ Des informations au sujet de l'administration, de l'achat et de la vente de participations par des sociétés de participations figurent sous chif. 7.4.

1.2.2.4 Redistribution de bénéfices par des sociétés simples

Les sociétés simples au sens des articles 530 ss du CO qui agissent vis-à-vis de l'extérieur et fournissent des prestations sous une raison sociale commune sont, indépendamment de leur structure juridique, assujetties à la TVA si les conditions

légales pour l'assujettissement ayant trait à l'étendue et au genre de chiffre d'affaires sont remplies (p. ex. consortium de construction).

Dans ce cas, les entreprises associées formant la société simple doivent facturer individuellement les prestations qu'elles fournissent à celle-ci au prix du marché (c.-à-d. au prix qui serait facturé à un tiers indépendant) et le cas échéant les imposer.

Dans tous les cas, la participation au bénéfice que la société simple reverse aux associés ne constitue pas un chiffre d'affaires imposable pour ces derniers. La réception de telles participations au bénéfice n'entraîne pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable. La société simple ne peut en conséquence pas non plus déduire de l'impôt préalable (☞ ch. 942). Pour cette raison, la pièce justificative relative à la distribution du bénéfice ne doit pas faire mention de la TVA.

Si, de l'activité de la société simple, il résulte au contraire une perte, ce qui précède vaut de manière analogue. Les montants destinés à couvrir les pertes, versés par les associés à la société simple, ne doivent pas être imposés par la société simple et n'entraînent pas non plus de réduction de la déduction de l'impôt préalable. Les pièces justificatives ne feront également aucune mention de la TVA. Une déduction d'impôt préalable correspondante n'est pas possible chez les associés.

Exemple

Les entreprises de construction assujetties A et B forment une société simple en vue de l'exécution d'une importante commande. Dite société simple est également assujettie à la TVA. Les deux entreprises associées facturent les prestations qu'elles fournissent à la société simple qui refacture à son tour la prestation globale (comprenant des travaux des deux entreprises associées et d'éventuels travaux de tiers) au maître de l'ouvrage. A la fin des travaux un décompte est établi. Le bénéfice dégagé par la société simple est redistribué ensuite aux deux entreprises associées sous forme de participations au bénéfice, lesquelles ne sont pas soumises à l'impôt et n'entraînent pas non plus de réduction de la déduction de l'impôt préalable.

1.2.2.5 Vente de biens mobiliers usagés

La vente de biens mobiliers usagés est en principe imposable. Si de tels biens ont été doublement affectés, la vente desdits biens peut entraîner un changement d'affectation ayant des conséquences fiscales (dégrèvement de l'impôt sur la valeur résiduelle si, précédemment, seule une déduction partielle de l'impôt préalable était possible). L'impôt préalable grevant les charges à ce sujet (p. ex. frais d'annonce pour la recherche d'acheteur) peut être déduit.

☞ Voir la brochure « Changements d'affectation ».

La vente de biens d'occasion ne peut être exclue du champ de l'impôt au sens de l'article 18 chiffre 24 LTVA que lorsque

- les biens d'occasion ont été utilisés exclusivement dans le cadre d'une activité exclue du champ de l'impôt, ou
- l'acquisition de même que l'entretien de ces biens n'ont pas donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

L'impôt préalable grevant les dépenses afférentes uniquement à des ventes de biens d'occasion (p. ex. annonces publicitaires) exclues du champ de l'impôt ne peut pas être déduit.

1.2.2.6 Dommages-intérêts au sens propre

On est en présence d'une prestation en dommages-intérêts au sens propre (véritables dommages-intérêts) lorsque la personne civilement responsable répond légalement ou contractuellement des dommages qu'elle a causés ou qu'une autre personne, dont elle est responsable, a provoqués. L'auteur du dommage effectue une prestation parce qu'il a causé un dommage et non pas parce qu'il a reçu une livraison de biens ou une prestation de services du lésé.

En cas de dommages-intérêts au sens propre, la forme que revêt l'indemnisation est sans importance. L'indemnisation peut avoir lieu sous forme de versements en espèces, de prestations en nature ou sous une forme combinée.

Les dommages-intérêts au sens propre ne représentent pas une contre-prestation au sens de l'article 33 alinéa 2 LTVA. Ils ne doivent pas être imposés par le destinataire (lésé).

Les véritables prestations en dommages-intérêts n'ont chez le destinataire assujéti aucune influence sur la déduction de l'impôt préalable, c.-à-d. qu'il peut opérer la déduction de l'impôt préalable, pour autant que ces prestations fussent destinées à un but donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Exemple

Un transporteur qui ne réalise que des chiffres d'affaires imposables subit un dommage total causé à l'un de ses camions. Suite à ce préjudice matériel, il se rachète un nouveau camion. Les dommages-intérêts versés par l'assureur ne représentent pas une contre-prestation (imposable). Le transporteur a droit à la déduction de la totalité de l'impôt préalable grevant son achat, parce qu'il affecte son camion à des fins exclusivement imposables.

Si cependant une dépense d'exploitation ou d'investissement visant la réalisation de chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt est couverte au moyen de dommages-intérêts, l'impôt préalable grevant dite dépense d'exploitation ou d'investissement ne peut être déduit.

Exemple

Un assujetti exploite un garage et parallèlement une auto-école. Il n'a pas opté pour l'imposition des chiffres d'affaires d'auto-école. Si le véhicule destiné à l'auto-école subit un dommage total, il ne peut déduire aucun impôt préalable grevant l'achat du véhicule de remplacement parce que ledit véhicule est utilisé à des fins uniquement exclues du champ de l'impôt.

☞ De plus amples informations à ce sujet figurent sous ch. 403 à 406 ainsi que dans la notice « Prétentions en dommages-intérêts ».

1.2.2.7 Ristournes ou rémunérations versées aux employeurs en vertu de dispositions légales spécifiques

Ne sont pas considérées comme des chiffres d'affaires imposables les ristournes et rémunérations versées aux employeurs sur la base de dispositions légales spécifiques pour les charges qu'ils doivent assumer en qualité d'employeur.

En font partie :

- les ristournes et rémunérations de la Caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accident (SUVA) ou d'une caisse d'assurance privée pour les indemnités versées en vertu de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'assurance-accidents (LAA, RS 832.20) ;
- les commissions de perception versées par l'administration fiscale aux employeurs pour le prélèvement de l'impôt à la source ;
- les remboursements des cotisations AVS/AI/APG/AC patronales en vertu de la réglementation sur les allocations pour perte de gains (APG).

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

1.2.3 Comptabilisation et facturation

L'assujetti doit tenir dûment ses livres comptables et les organiser de manière à ce que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre (art. 58 al. 1 LTVA).

C'est pourquoi les chiffres d'affaires totaux (bruts, c.-à-d. y compris d'éventuelles compensations comme dans les exemples ci-dessous) doivent être comptabilisés dans le CR.

☞ Concernant le calcul du chiffre d'affaires déterminant pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable, voir les chif. 1.2.3.1 à 1.2.3.4.

1.2.3.1 Diminutions de charges

Si des prestations acquises sont refacturées à des tiers, ces dernières sont soumises à l'impôt, même si la refacturation s'effectue sans majoration. De tels frais refacturés doivent être comptabilisés dans les comptes de produits.

Exemple 1

Les trois commerces de téléviseurs A, B et C, décident d'imprimer conjointement des prospectus publicitaires et de se partager à parts égales les frais y afférents. Le commerce A assure l'exécution de la totalité de ce plan et paie également les factures qui s'y rapportent. Les frais refacturés sans supplément aux commerces B et C ne peuvent être comptabilisés en déduction des charges et sont imposables au taux normal pour A. Par conséquent le commerce A a en principe aussi droit à la déduction totale de l'impôt préalable.

Exemple 2

Le hall d'entrée d'une grande entreprise industrielle est doté d'une cabine téléphonique à monnaie. Les frais de communication générés sont facturés par la compagnie de téléphone et sont payés par l'entreprise industrielle. Cette dernière a en principe droit à la déduction totale de l'impôt préalable sur les frais téléphoniques mais doit cependant comptabiliser les recettes réalisées au moyen de la cabine téléphonique en tant que chiffre d'affaires et les imposer au taux normal. Leur comptabilisation en diminution (réduction) des charges n'est pas admise.

1.2.3.2 Compensation entre prestation et contre-prestation

La contrepartie du destinataire de la prestation ne doit pas forcément consister en un paiement en espèces. Toute autre prestation appréciable en argent représente également une contre-prestation, comme p. ex. la dation de biens en paiement ou la compensation de créances. Lorsque des livraisons de biens ou des prestations de services sont compensées avec d'autres contre-prestations (livraisons de biens ou prestations de services), les deux parties au contrat comptabiliseront et imposeront la valeur intégrale de leur propre prestation.

Les prestataires peuvent traiter au mieux fiscalement et correctement leur compensation lorsqu'ils établissent des pièces justificatives distinctes afférentes à la prestation et à la contre-prestation (p. ex. facturations réciproques). Pour autant que les conditions relatives à la déduction de l'impôt préalable soient remplies (☞ ch. 816 ss), chacune des deux parties peut déduire l'impôt grevant la contre-prestation de son cocontractant au titre de l'impôt préalable.

Exemple

Un club de hockey sur glace affiche de la publicité en faveur de son fournisseur de matériel sur les maillots des joueurs. En vertu du contrat d'équipement, le club reçoit de son fournisseur du matériel d'une valeur de Fr. 50'000.— en échange de sa prestation de publicité. Bien qu'aucun flux d'argent n'ait lieu, le club doit comptabiliser et imposer au taux normal les Fr. 50'000.— en tant que recettes de publicité. De plus, il peut opérer une déduction partielle (en tenant

compte d'une éventuelle réduction de la déduction de l'impôt préalable) de l'impôt préalable grevant la livraison d'équipement (comptabilisée en tant que charge d'achat de matériel sur la base d'une facture au sens de l'art. 37 LTVA).

Le fournisseur doit comptabiliser et imposer au taux normal sa livraison de matériel à concurrence de Fr. 50'000.— comme vente de matériel (livraison de biens). Il peut en contrepartie déduire l'impôt préalable qui lui revient pour la prestation de publicité fournie par le club de hockey, pour autant qu'une facture conforme à l'article 37 LTVA soit établie.

1.2.3.3 Echange de prestations entre sociétés appartenant à un même groupe ou entre autres entités semblables

Les prestations fournies à des personnes proches (p. ex. entreprises appartenant à un même groupe) doivent toujours être facturées et, le cas échéant, être imposées. Le droit à la déduction de l'impôt préalable par le destinataire de la prestation dépend des chiffres d'affaires qu'il réalise.

Exemple 1

Au sein du consortium Alpha qui n'est pas immatriculé comme groupe d'imposition au registre des assujettis TVA, l'entreprise assujettie Alpha Productions SA exécute divers travaux administratifs pour l'entreprise assujettie Alpha Holding SA. Ces prestations de services constituent des prestations fournies à des proches au sens de l'article 33 alinéa 2 LTVA. Alpha Productions SA facture ces prestations de services à Alpha Holding SA et les impose au taux normal. Ici, la contre-prestation imposable correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants. Alpha Holding SA peut déduire l'impôt préalable pour autant qu'elle destine les prestations acquises à la réalisation de chiffres d'affaires imposables.

Si le consortium Alpha est cependant immatriculé au registre des assujettis TVA comme groupe d'imposition (art. 22 LTVA) et que les deux entreprises susmentionnées sont membres de ce groupe, alors les travaux administratifs fournis représentent des prestations internes non imposables. Alpha Productions SA doit toutefois réduire sa déduction de l'impôt préalable dans la mesure où les travaux administratifs fournis à Alpha Holding SA sont utilisés chez cette dernière à des buts pour lesquels il n'existe aucun droit à la déduction de l'impôt préalable.

☞ Plus d'informations à ce sujet figurent sous chif. 7.3.

Exemple 2

Delta SA réalise de manière continue pour la fondation de prévoyance en faveur du personnel Delta, juridiquement indépendante et non assujettie à la TVA, des travaux administratifs (tenue de la comptabilité, administration des immeubles, etc.). En vertu de l'article 33 alinéa 2 LTVA, les prestations de services sont dans ce cas considérées comme fournies à une entreprise proche. Les travaux administratifs sont facturés à ladite fondation et imposés au taux normal par Delta

SA. La contre-prestation imposable correspond ici à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants. Comme la fondation Delta n'est pas assujettie, elle ne peut déduire aucun impôt préalable.

1.2.3.4 Traitement des prêts sans intérêts ou à taux réduit et des prêts remis

Un prêt sans intérêt ou à taux réduit (p. ex. octroi d'un droit de superficie exempté de rente du droit de superficie) accordé à un assujetti représente, suivant la nature du prêteur, une compensation entre les intérêts dus et les subventions ou dons qui doit être comptabilisée de manière appropriée dans la mesure où l'emprunteur ne fournit aucune contre-prestation en échange. Les subventions ou dons reçus de la sorte doivent être pris en compte proportionnellement en vue de la réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 1.1.4). Le montant des intérêts à imputer à cet effet se calcule au moyen du taux d'intérêt hypothécaire de premier rang pratiqué par la banque avec laquelle le destinataire du prêt (l'emprunteur) entretient régulièrement des relations d'affaires, ou à la rigueur auprès de laquelle il est débiteur hypothécaire.

De même, du point de vue fiscal, la remise d'un prêt constitue une subvention ou un don, dans la mesure où aucune contre-prestation n'est fournie en échange. Par le seul fait d'une telle remise, la part des recettes ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable peut de la sorte, pour l'année au cours de laquelle la remise a lieu, augmenter considérablement par rapport à l'ensemble des recettes, de telle manière qu'une imposition à titre de prestation à soi-même en raison du changement d'affectation (☞ brochure « Changements d'affectation ») puisse intervenir. L'année suivante, un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable peut, le cas échéant, être opéré à nouveau.

Pour les subventions et dons, il faut déterminer en se référant en principe au chif. 1.1.4, s'ils ont été versés pour être affectés à un objet particulier ou destinés à la couverture du déficit d'exploitation.

En cas de subventions ou de dons affectés à un objet particulier, l'AFC autorise aux fins de simplification (art. 58 al. 3 LTVA) le traitement suivant :

Pour la correction de la déduction de l'impôt préalable, l'impôt dû s'obtient en imposant au taux normal le montant du prêt remis (p. ex. remise d'un prêt de Fr. 100'000.— [107,6 %], dont 7,6 % = Fr. 7'063.20). Le montant de l'impôt ainsi supputé doit être déclaré sous le chiffre 130 du décompte TVA.

☞ S'agissant du traitement des contributions versées à l'entreprise par ses associés/actionnaires et/ou des créanciers en vue de son assainissement, consulter la notice « Contributions des membres et des tiers et contributions à des fins d'assainissement ».

1.3 Simplifications pour la réduction de l'impôt préalable dans des cas spéciaux

1.3.1 Principes

Lorsque l'**infrastructure administrative** destinée principalement à la réalisation de chiffres d'affaires imposables est utilisée pour une activité (accessoire) ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable (**double affectation**), la réduction de la déduction de l'impôt préalable grevant les biens et les services correspondants devant être opérée peut l'être au moyen des simplifications décrites ci-après.

Cela est en vigueur même lorsque les chiffres d'affaires de ces activités représentent plus de 10% du chiffre d'affaires (TVA exclue) global annuel. La seule condition pour l'application de cette simplification est qu'aucun avantage ou désavantage fiscal évident n'en ressorte.³

La réduction de la déduction de l'impôt préalable doit être déclarée **une fois par an** sous chiffre 130 du décompte TVA.



Pour les charges qui sont **directement** attribuables à des chiffres d'affaires non soumis à la TVA, **il n'existe aucun droit à la déduction de l'impôt préalable** (p. ex. pas de droit à la déduction de l'impôt préalable grevant des charges affectées directement à l'encaissement de dividendes).

1.3.2 Octroi de crédits / recettes d'intérêts et recettes provenant du négoce de papiers-valeurs

La réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'infrastructure administrative doublement affectée peut, au sens d'un calcul par approximation, être déterminée de la manière suivante :⁴

- 1^{ère} étape :** calcul de la fortune moyenne (sur la base des bilans au début et à la fin de l'exercice), gérée soi-même et composée de papiers-valeurs, de prêts, etc.
- 2^e étape :** calcul des prestations propres de gestion de fortune, s'élevant en principe à 3 % de la fortune moyenne calculée à la 1^{ère} étape.
- 3^e étape :** calcul de la part des coûts grevés d'impôt préalable correspondant en principe à 15 % (chiffres d'expérience de l'AFC) des prestations de gestion de fortune calculées à la 2^e étape.
- 4^e étape :** calcul au taux normal de la correction de la déduction de l'impôt préalable de la valeur calculée à la 3^e étape. La déclaration pour la

³ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} juillet 2005

⁴ Nouvelle possibilité de calcul par approximation.

correction de la déduction de l'impôt préalable doit être faite au moins une fois par année, mais au plus tard dans le décompte TVA concernant la dernière période de l'exercice commercial.

Il existe également la possibilité suivante d'opérer la réduction de la déduction de l'impôt préalable, pour autant qu'il n'en résulte aucun avantage ou désavantage fiscal notable :

La réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'infrastructure administrative doublement affectée peut s'effectuer **forfaitairement à raison de 0,02 % des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt tels que les recettes provenant d'intérêts, de la vente de papiers-valeurs, etc.**

Exemple

<i>Encaissement d'intérêts</i>	<i>Fr. 50'000.00</i>
<i>Vente de papiers-valeurs</i>	<i>Fr. 575'000.00</i>
<i>Total du chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt</i>	<i>Fr. 625'000.00</i>

Correction de l'impôt préalable déduit à raison de 0,02 % de Fr. 625'000.00 **Fr. 125.00**

1.3.3 Gérance des propres immeubles, loués sans option

La réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'infrastructure administrative doublement affectée peut s'opérer **forfaitairement à raison de 0,07 % du revenu locatif brut (charges comprises)** exclu du champ de l'impôt.

Exemple

<i>Total du revenu locatif brut exclu du champ de l'impôt</i>	<i>Fr. 200'000.00</i>
---	-----------------------

Correction de l'impôt préalable déduit à raison de 0,07 % de Fr. 200'000.00 **Fr. 140.00**

1.3.4 Prestations des conférenciers

La réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'infrastructure administrative doublement affectée peut s'effectuer **forfaitairement à raison de 1,0 % des honoraires bruts (frais accessoires compris)** exclu du champ de l'impôt provenant de l'activité de conférencier.

Exemple

<i>Total des honoraires bruts exclus du champ de l'impôt provenant de l'activité de conférencier</i>	<i>Fr. 20'000.00</i>
--	----------------------

Correction de l'impôt préalable déduit à raison de 1,0 % de Fr. 20'000.00 **Fr. 200.00**



Le calcul simplifié n'est pas applicable pour la formation en général comme par exemple une formation sur les logiciels informatiques, un cours de conduite/de pilotage, une formation de parachutiste, un cours de cuisine, un cours de menuiserie.

Lorsque ce n'est pas le propriétaire d'une entreprise en raison individuelle qui utilise l'infrastructure de l'exploitation pour la réalisation d'un chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt, mais un collaborateur d'une raison individuelle, d'une société de personnes ou d'une société de capitaux pour son activité privée de conférencier, il y a un échange de prestations imposable entre le collaborateur et l'entreprise. La TVA sur cet échange de prestations est due sur la contre-prestation effectivement payée mais équivaut, au minimum, à la valeur de la réduction de la déduction de l'impôt préalable calculée forfaitairement à raison de 1,0 %.

Exemple

Une société anonyme facture à un collaborateur l'utilisation de l'infrastructure commerciale destinée à son activité privée de conférencier (p. ex. conférence sur les impôts) à hauteur de 10 % des honoraires bruts de l'activité en question.

<i>Total des honoraires bruts exclus du champ de l'impôt provenant de l'activité de conférencier</i>	<i>Fr. 12'000.00</i>
<i>10 % pour l'utilisation de l'infrastructure (sans TVA)</i>	<i>Fr. 1'200.00</i>
<i>TVA due sur le chiffre d'affaires : 7,6 % de Fr. 1'200.00</i>	<i>Fr. 91.20</i>

Impôt dû selon simplification :

1,0 % de Fr. 12'000.00 **Fr. 120.00**

Par conséquent, c'est le montant de TVA de Fr. 120.— calculé au moyen de la réduction de la déduction de l'impôt préalable forfaitaire de 1,0 % qui est dû.

1.3.5 Activité des membres des conseils d'administration, des conseils de fondation et d'autres personnes exerçant des fonctions analogues

Dans la mesure où les honoraires sont versés au membre du conseil d'administration ou du conseil de fondation, et que celui-ci

- doit remettre une partie ou la totalité du montant (le cas échéant sous forme de retenue sur le salaire) à son employeur, ou
- exploite une entreprise en raison individuelle ou
- est associé dans une société de personnes,

la contre-prestation (honoraire) ou le montant remis ne sont pas soumis à la TVA chez l'employeur. En effet, il ne s'agit pas d'une opération du point de vue du

droit de la TVA. Par contre, il y a lieu de procéder à une réduction correspondante de la déduction de l'impôt préalable.

La réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'infrastructure administrative doublement affectée peut s'effectuer **forfaitairement à raison de 1,0 % des honoraires bruts (frais accessoires compris)** exclus du champ de l'impôt provenant de l'activité de membre de conseils d'administration.

Exemple

<i>Honoraires d'avocat</i>	<i>Fr. 200'000.00</i>
<i>Total des honoraires bruts non imposables provenant de l'activité en tant que membre de conseils d'administration</i>	<i>Fr. 15'000.00</i>

Correction de l'impôt préalable déduit à raison de 1,0 % de Fr. 15'000.00

Fr. 150.00

Si ce n'est pas le propriétaire d'une entreprise en raison individuelle ou un associé dans une société de personnes qui utilise l'infrastructure commerciale pour la réalisation d'une activité privée, mais un collaborateur d'une raison individuelle, d'une société de personnes ou d'une société de capitaux pour son activité en tant que membre d'un conseil d'administration et que les honoraires provenant de cette activité lui sont versés personnellement, il y a un échange de prestations entre le collaborateur et l'entreprise. La TVA sur cet échange de prestations est due sur la contre-prestation effectivement payée mais, au minimum, sur la valeur de la réduction de la déduction de l'impôt préalable calculée forfaitairement à raison de 1,0 %.

Exemple

Un cabinet d'avocats facture à un collaborateur l'infrastructure commerciale que ce dernier utilise pour son activité personnelle en tant que membre d'un conseil d'administration à hauteur de 5 % des honoraires bruts provenant de l'activité en question.

<i>Total des honoraires provenant de l'activité de membre de conseils d'administration</i>	<i>Fr. 40'000.00</i>
<i>5 % pour l'utilisation de l'infrastructure (sans TVA)</i>	<i>Fr. 2'000.00</i>
<i>TVA due sur le chiffre d'affaires : 7,6 % de Fr. 2'000.00</i>	<i>Fr. 152.00</i>

Impôt dû selon simplification :

1,0 % de Fr. 40'000.00

Fr. 400.00

Par conséquent, c'est le montant de TVA de Fr. 400.— calculé au moyen de la réduction de la déduction de l'impôt préalable forfaitaire de 1,0 % qui est dû.



Si les honoraires du membre de conseils d'administration, de conseils de fondation ou de la personne exerçant des fonctions analogues ne sont pas versés à la personne exerçant cette fonction mais à l'entreprise qui l'emploie, les honoraires représentent la contre-prestation d'une **prestation de services imposable au taux normal** lorsque le destinataire de la prestation a le siège de son activité économique sur le territoire suisse. Si le siège de son activité économique se trouve à l'étranger, les honoraires ne sont pas soumis à la TVA. Dans les deux cas, la réduction de la déduction de l'impôt préalable ne doit pas être opérée.

1.3.6 Bons non échangés

La vente de bons cadeaux représente une opération dans le domaine du marché monétaire et des capitaux (moyen de paiement), exclue du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 chiffre 19 LTVA. Il est conseillé de comptabiliser de tels chiffres d'affaires dans un compte de passif et non pas dans le CR.

Indépendamment du mode de décompte, la contre-prestation doit être imposée au moment où le bénéficiaire fait valoir le bon (pour l'achat d'un bien ou d'un service) au taux d'impôt correspondant. La contre-prestation correspond à la valeur du bien vendu ou du service fourni (cf. ch. 396).

La réduction de la déduction de l'impôt préalable pour les bons non échangés peut s'effectuer **forfaitairement à raison de 0,02 %** des recettes extraordinaires exclues du champ de l'impôt provenant des bons extournés comptablement.

1.4 Comptabilisation de l'impôt préalable

Les classes de comptes mentionnées dans cette publication relèvent du nouveau plan comptable général Sterchi pour PME.

Le fait que la TVA relève de par sa spécificité d'un poste neutre en comptabilité implique que la TVA payée ou devant être payée aux fournisseurs de biens et de services soit comptabilisée dans des comptes séparés « Impôt préalable ».

L'impôt préalable ne pouvant pas être déduit dans le décompte TVA à cause d'une réduction de la déduction de l'impôt préalable et comptabilisé dans les comptes « Impôt préalable » doit être extourné dans un compte de charges. Cette rectification intervient chaque fois au plus tard à la fin de l'année commerciale ou de l'année civile.

Pour le décompte de l'impôt, l'impôt préalable doit être réparti en :

- impôt préalable grevant les achats de marchandises et de prestations de services ;

- impôt préalable grevant les investissements et les autres charges d'exploitation.

Sont considérées comme « **investissements** » les acquisitions activées, à savoir celles comptabilisées dans les comptes de la classe 1. Les acquisitions comptabilisées dans les comptes des classes 4, 5 ou 6 ont le caractère de « **charges** ».

Les explications suivantes présupposent que le **compte 1170** enregistre l'impôt préalable des comptes de la classe 4 (c.-à-d. l'impôt préalable grevant les achats de marchandises et de prestations de services), et le **compte 1171**, celui des comptes des classes 1, 5 et 6 (c.-à-d. l'impôt préalable grevant les investissements et les autres charges d'exploitation).



Si les circonstances le justifient, comme p. ex. en cas d'application de clés différentes de réduction de la déduction de l'impôt préalable à certains secteurs d'activité de l'entreprise, il y a lieu de tenir, en plus, des comptes « Impôt préalable » par secteur d'activité.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir le chif. 1.5 ainsi que l'exemple sous chif. 8.10.

1.5 **Aperçu des méthodes admises de détermination de l'impôt préalable déductible par suite de double affectation ; remarques préliminaires générales**

La détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable par rapport à l'utilisation **effective** en cas de double affectation peut représenter pour les assujettis un travail fastidieux et complexe en raison de la multiplicité des situations envisageables et de leurs caractéristiques (☞ chif. 1.5.1 et chif. 2).

C'est pourquoi des variantes possibles – non exhaustives – pour la détermination **forfaitaire** de la réduction de l'impôt préalable, respectivement du droit à la déduction de l'impôt préalable, sont présentées ci-après (☞ chif. 1.5.2 et chif. 3 à 6).



L'assujetti peut choisir **la variante la plus appropriée pour lui, respectivement combiner des variantes entre elles**. Il ne doit résulter **aucun avantage ou désavantage fiscal notable** de la variante choisie, respectivement de la combinaison des variantes.

1.5.1 Réduction de la déduction de l'impôt préalable, respectivement détermination du droit à la déduction de l'impôt préalable, selon la méthode effective

L'assujetti qui, en cas de double affectation, ne détermine pas la réduction de l'impôt préalable, respectivement le droit à la déduction de l'impôt préalable, selon l'une des variantes forfaitaires (☞ chif. 1.5.2), utilise la méthode effective, c.-à-d. opère la réduction **proportionnellement à l'utilisation effective**.

☞ Pour plus d'informations, voir chif. 2.

1.5.2 Réduction de la déduction de l'impôt préalable, respectivement détermination du droit à la déduction de l'impôt préalable, à l'aide de variantes forfaitaires

Il est tout à fait envisageable qu'un assujetti ne veuille ou ne puisse pas appliquer les variantes forfaitaires décrites sous chif. 1.5.2.1 ss ci-après parce qu'elles ne conduisent pas, dans son cas, à une solution équitable, et/ou que la réduction de la déduction de l'impôt préalable en fonction de l'utilisation effective lui occasionne, en raison de sa complexité, des charges disproportionnées.

Puisque la TVA est régie par le principe de l'auto-taxation, l'assujetti est lui-même responsable de la réduction correcte et objective de la déduction de l'impôt préalable.

Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable s'effectue sur la base d'autres calculs que ceux de la méthode effective ou des variantes forfaitaires présentées ici, des documents détaillés sur le mode de procéder et la réalisation du contrôle de vraisemblance sont indispensables. Ceci du fait que le contrôle des calculs effectués pour déterminer la réduction de la déduction de l'impôt préalable doit pouvoir être accompli en tout temps spécialement par l'AFC ou par l'organe de contrôle de l'assujetti.

1.5.2.1 Variante forfaitaire 1: attribution partielle de l'impôt préalable⁵

Avec cette variante, tous les montants d'impôt préalable sont

- attribués **directement** au domaine soumis et au domaine hors champ, pour autant que cela soit possible ;
- lorsqu'il s'agit de montants d'impôt préalable non directement attribuables, répartis **proportionnellement** à la composition du chiffre d'affaires total, c.-à-d. à l'aide d'une clé de répartition fixée en fonction des chiffres d'affaires provenant du domaine soumis et du domaine hors champ.

☞ Pour plus d'informations, voir chif. 3.

⁵ Nouvelle variante de détermination forfaitaire.

1.5.2.2 Variante forfaitaire 2 : clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires

Pour cette variante, la réduction de la déduction de l'impôt grevant l'ensemble des charges et des investissements est déterminée en fonction de la **composition du chiffre d'affaires total déterminant**.

☞ Pour plus d'informations, voir chif. 4.

1.5.2.3 Variante forfaitaire 3 : unité de la prestation

L'impôt préalable grevant l'ensemble des charges (achats de marchandises et de prestations de services, autres charges d'exploitation) et des investissements

- directement imputables à des activités **imposables**, peut être déduit en totalité ;
- directement imputables à des activités **non imposables**, ne peut en règle générale pas être déduit ;
- **pas directement** imputables à des activités imposables ou non imposables, doit être saisi séparément dans la comptabilité. Cet impôt préalable ne peut être déduit qu'en fonction de la composition du chiffre d'affaires total corrigé, c.-à-d. diminué des **charges** directement imputables.

☞ Pour plus d'informations, voir chif. 5.

1.5.2.4 Variante forfaitaire 4 : taux de la dette fiscale nette inversés⁶

Si les méthodes (prises individuellement ou utilisées de manière combinée) mentionnées précédemment ne conduisent pas à un résultat objectif, l'assujetti qui établit ses décomptes selon la méthode effective, peut déterminer la réduction de la déduction de l'impôt préalable, respectivement le droit à la déduction de l'impôt préalable, **à l'aide des taux de la dette fiscale nette** (méthode dite des « taux de la dette fiscale nette inversés »).

Les assujettis qui désirent appliquer cette méthode doivent prendre contact avec l'AFC afin qu'un forfait sur mesure puisse leur être accordé.

☞ Pour plus d'informations, voir chif. 6.

1.6 Possibilité et durée d'application des méthodes de réduction de la déduction de l'impôt préalable

En principe, un changement de méthode est possible en tout temps pour les variantes forfaitaires 1 à 3. La variante forfaitaire 4 doit être appliquée durant au moins trois années, commerciales ou civiles, entières. Dans la plupart des cas, il devrait être opportun de changer de méthode au début d'une année commerciale. A ce sujet, il faut tenir compte d'un éventuel changement d'affectation

⁶ Nouvelle variante de détermination forfaitaire.

(dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou imposition au titre de prestation à soi-même) en raison de l'adoption d'une autre clé de réduction de la déduction de l'impôt préalable.

☞ Des explications au sujet de la problématique des changements d'affectation figurent dans la brochure « Changements d'affectation ».

1.7 Détermination des proportions à comparer pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable

Indépendamment de la méthode dont se sert l'assujéti pour réduire la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation, il faut, pour déterminer les proportions à comparer, faire les calculs conformément à la règle usuelle des arrondis, c.-à-d. avec des pour-cent entiers ou avec un nombre constant de décimales après la virgule. Il est impératif de toujours appliquer la même méthode d'arrondi et d'effectuer le calcul d'un éventuel changement d'affectation au moyen des valeurs ainsi obtenues.

☞ Pour plus d'informations, voir la brochure « Changements d'affectation ».

2. Méthode effective

2.1 Principes

La mise en compte de l'impôt préalable en application de la méthode effective exige l'observation des principes suivants :

L'impôt préalable grevant les charges (achats de marchandises et de prestations de services, autres charges d'exploitation) et les investissements

- directement imputables à des activités **imposables**, peut être déduit en totalité (Pot A) ;
- directement imputables à des activités **non imposables**, ne peut en règle générale pas être déduit (Pot B) ;
- imputables **aussi bien à des activités imposables que non imposables**, doit être réduit suivant des critères objectifs, c.-à-d. à l'aide d'une clé de répartition appropriée (Pot C).

2.2 Procédure

En cas de double affectation, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation. Dans ce cas, toutes les dépenses et tous les investissements doivent être attribués, en fonction de leur utilisation, ou bien à des activités imposables, ou bien à des activités non imposables. Dans la mesure du possible, pareille imputation devra s'effectuer de manière directe pour chaque bien et chaque prestation de services, selon des critères objectifs d'économie d'entreprise.

- ☞ En cas d'obtention de subventions, de contributions des pouvoirs publics et/ou de dons, il faut en outre suivre les explications données sous le chif. 1.1.4.

Lorsque pareille imputation directe des dépenses et des investissements n'est pas possible, il faut recourir aux clés de répartition. Dans la pratique, la comptabilité analytique, pour autant qu'elle soit tenue, est un outil adapté pour procéder à l'imputation fondée sur l'utilisation (principe de causalité).

Dans les domaines du sport et de la culture en particulier, mais aussi dans d'autres domaines, il peut s'avérer impossible de répartir les charges et les investissements proportionnellement à l'utilisation.

- ☞ Le chif. 5 renseigne au sujet de la méthode pouvant être appliquée dans ces cas-là en lieu et place de la méthode effective.

2.3 Attribution directe

Toutes les charges et tous les investissements, imputables directement et exclusivement à une opération soumise à l'impôt ou non soumise, sont attribués à l'opération correspondante.

Exemple

Un assujetti exploite un commerce d'informatique et dispense parallèlement des cours d'informatique ouverts au public. Les dépenses occasionnées par l'achat d'ordinateurs destinés à la revente sont attribuées au chiffre d'affaires du magasin soumis à l'impôt. Les dépenses relatives à des ordinateurs utilisés ou remis dans le cadre des cours d'informatique doivent par contre être imputées totalement au chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt provenant de l'enseignement.

2.4 Attribution à l'aide d'une clé de répartition

Dans de nombreux cas, une imputation directe n'est pas possible en raison aussi bien de la nature des biens (p. ex. eau et énergie consommées par l'ensemble de l'entreprise) que du manque d'indications (p. ex. consommation de matériel accessoire).

La répartition des charges et des investissements non imputables directement aux différents secteurs d'activité doit être opérée sur la base de critères d'exploitation objectifs. A cet effet, il faut élaborer des clés de répartition qui peuvent p. ex. être fixées en fonction des paramètres suivants :

- les surfaces (m²) ;
- les volumes (m³) ;
- le temps de travail du personnel ou le temps d'utilisation des installations ;
- le montant des salaires ;
- le nombre d'employés ;
- les kilomètres parcourus ;

- les heures-machines ;
- l'utilisation ou la consommation de matériel ;
- les chiffres d'affaires ;
- les bénéfices bruts.

Exemple 1

L'école privée XY réalise dans le cadre de son activité à but lucratif aussi bien des chiffres d'affaires provenant de l'enseignement exclus du champ de l'impôt que des chiffres d'affaires imposables (maison d'édition pour la commercialisation de son propre matériel d'enseignement). L'écolage ne comprend aucun matériel d'enseignement propre à l'école parce que ce matériel est toujours facturé séparément. L'unité centrale de l'informatique est utilisée par les deux départements (école privée et édition). Lors du décompte des coûts par sections, le temps d'utilisation des installations informatiques est imputé aux deux départements. La TVA grevant les dépenses pour l'entretien et l'exploitation de ces installations informatiques peut être attribuée aux activités soumises et à celles exclues du champ de l'impôt sur la base du temps d'utilisation imputé à chaque département.

Pour déterminer la clé servant à répartir les dépenses et les investissements non imputables directement, l'assujetti peut valoriser de manière interne une prestation de services non imposable, car fournie pour ses propres besoins. Par « valorisation interne », il faut comprendre le prix qui serait facturé à un tiers indépendant pour la prestation que l'assujetti fournit lui-même.

Exemple 2

Un gérant de fortune gère, entre autres et dans une large mesure, son propre portefeuille de titres provenant de sa fortune privée. Il ne peut déduire aucun impôt préalable pour les moyens d'exploitation utilisés et les dépenses engendrées qui servent à la gestion de sa fortune personnelle.

La réduction de la déduction de l'impôt préalable grevant les charges et les moyens d'exploitation utilisés pour la gestion aussi bien de sa propre fortune que de celle de ses clients peut être effectuée proportionnellement aux chiffres d'affaires imposables provenant de la gestion de fortune pour le compte de tiers et des valorisations internes non imposables pour sa propre gestion de fortune.

- ☞ Autre exemple à ce sujet, voir chif. 8.2 (gérance immobilière qui gère aussi bien des immeubles pour tiers que les siens).
- ☞ Le chif. 2.6.2, ainsi que la brochure « Administration, location et vente d'immeubles », renseignent sur l'attribution des dépenses à l'aide de clés de répartition en matière immobilière.

2.5 Exemple selon la « méthode effective »

2.5.1 Description de l'activité

Informatique SA réalise aussi bien des chiffres d'affaires imposables (commerce de hard- et de software et réparations en tous genres) qu'exclus du champ de l'impôt (enseignement dans le domaine informatique, sans option pour l'imposition).

Pour l'année commerciale 2007, le CR d'Informatique SA se présente de la manière suivante (tous les montants s'entendent sans TVA) :

Charges	Fr.	Produits	Fr.
Hard- et software	600'000	Produits hard- et software	800'000
Matériel de réparation	100'000	Produits des réparations	400'000
Matériel d'enseignement	60'000	Produits de l'enseignement	300'000
Salaires et appointements	400'000	Intérêts	20'000
Frais d'énergie	50'000		
Autres dépenses d'exploitation	200'000		
Frais financiers	40'000		
Amortissements	60'000		
Bénéfice net	10'000		
Total	1'520'000	Total	1'520'000

Charges grevées d'impôt préalable

Par simplification, on part du principe que l'ensemble des charges ont été facturées par le prestataire avec 7,6 % de TVA, à l'exception des charges suivantes :

- salaires et appointements Fr. 340'000
- frais financiers Fr. 40'000
- amortissements Fr. 60'000

Investissements activés (agrandissement des locaux de vente)

Des investissements grevés de 7,6 % de TVA, pour un montant de Fr. 75'000.— (montant sans TVA), ne figurent pas dans le CR ci-devant.

2.5.2 Remarques concernant les différentes charges

Les indications suivantes, tirées des enregistrements effectués par l'assujéti, servent à la répartition des acquisitions grevées de l'impôt préalable :

Matériel d'enseignement

Le matériel et les logiciels informatiques, utilisés pour l'enseignement, sont compris dans le matériel d'enseignement.

Charges matériel de réparation

La totalité du matériel de réparation est utilisée pour des activités imposables de l'entreprise.

Salaires et appointements

La part du personnel temporaire engagé (personnel mis à disposition par des tiers) pour la vente est comprise dans ce poste à raison de Fr. 60'000.—.

Frais d'énergie

30 % des frais d'énergie sont imputables aux activités exclues du champ de l'impôt.

Autres dépenses d'exploitation

Leur répartition est proportionnelle aux chiffres d'affaires desdites activités.

2.5.3 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable

Texte	Pot A	Pot B	Pot C	Déduction de l'impôt préalable
Impôt préalable grevant des charges directement attribuables aux opérations soumises :				
Hard- et Software 7,6 % de Fr. 600'000 =	45'600			45'600
Matériel de réparation 7,6 % de Fr. 100'000 =	7'600			7'600
Personnel temporaire de vente 7,6 % de Fr. 60'000 =	4'560			4'560
Investissements activés (locaux de vente) 7,6 % de Fr. 75'000 =	5'700			5'700
Impôt préalable grevant des charges directement attribuables aux opérations exclues du champ de l'impôt :				
Matériel d'enseignement 7,6 % de Fr. 60'000 =		4'560		0
Impôt préalable grevant des charges non directement attribuables, dont la répartition est déterminée à l'aide d'une clé objective :				
Frais d'énergie 7,6 % de Fr. 50'000 = dont la part déductible se monte à			3'800	
7,6 % de Fr. 35'000 (70 % de Fr. 50'000) =			<u>- 2'660</u>	2'660
Autres dépenses d'exploitation 7,6 % de Fr. 200'000 = dont la part déductible se monte à			15'200	
7,6 % de Fr. 160'000 (80 %* de Fr. 200'000) =			<u>- 12'160</u>	<u>12'160</u>
Total de l'impôt préalable déductible :				<u>78'280</u>

*) Rapport entre les chiffres d'affaires déterminants :

Part du chiffre d'affaires soumis :

- produits hard- et software	800'000		
- produits des réparations	<u>400'000</u>	1'200'000	80 %

Part du chiffre d'affaires non soumis :

- produits prestations d'enseignement	<u>300'000</u>	<u>20 %</u>
---------------------------------------	----------------	-------------

Total intermédiaire

	1'500'000	100 %
--	-----------	-------

Produits des intérêts

	<u>20'000</u> ⁷	
--	----------------------------	--

Total

	<u>1'520'000</u>	
--	------------------	--

7 Concernant la réduction de la déduction de l'impôt préalable en relation avec des recettes d'intérêts, voir les chif. 1.2.2.3 et chif. 1.3.2.

2.6 Réduction de la déduction de l'impôt préalable grevant les investissements

2.6.1 Principes

L'assujetti qui applique la méthode effective peut déduire entièrement l'impôt préalable grevant les investissements qui sont affectés **exclusivement à des buts imposables de l'entreprise**. Une réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions, de contributions des pouvoirs publics et/ou de dons est par contre réservée (☞ chif. 1.1.4).

L'impôt préalable grevant les investissements utilisés **uniquement à des fins exclus du champ de l'impôt** n'est pas déductible.

Si les investissements font l'objet d'une **double affectation**, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation. A cette fin, l'assujetti a en principe le choix entre deux variantes :

a) Réduction directe de la déduction de l'impôt préalable

La part de l'impôt préalable déductible est déjà réduite sur la base de l'utilisation au moment de l'achat. Seule sera par conséquent déduite la part de l'impôt préalable imputable à une utilisation pour laquelle le droit à la déduction de l'impôt préalable existe. Une éventuelle modification de l'affectation devra être prise en compte dans les années suivantes (☞ brochure « Changements d'affectation »).

b) Déduction totale de l'impôt préalable suivie de l'imposition à titre de prestation à soi-même

Si des biens ou même des éléments qui les composent sont utilisés pour une part prépondérante (c.-à-d. pour plus de 50 %) à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, ce dernier peut être déduit entièrement.

L'utilisation à d'autres fins doit être imposée une fois par an à titre de prestation à soi-même.

Le montant déterminant pour le calcul de l'impôt à titre de prestations à soi-même est le prix de location qui aurait été facturé à un tiers indépendants (location calculée au prix du marché), c.-à-d. y compris les suppléments pour l'amortissement, les intérêts et le bénéfice.

☞ Au sujet du calcul même, voir les explications contenues dans la brochure « Prestations à soi-même ».

En cas de modification éventuelle de l'affectation, un impôt au titre de prestation à soi-même est dû sur la valeur résiduelle déterminante. Qu'un impôt de prestation à soi-même sur le prix de location soit déjà payé pour une autre utilisation est sans importance en cas de changement d'affectation.

☞ Pour plus d'information à ce sujet, voir la brochure « Changements d'affectation ».

L'assujetti peut procéder selon la variante de son choix pour chaque bien mobilier doublement affecté, utilisé de manière prépondérante à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

- ☞ En ce qui concerne la déduction de l'impôt préalable, en cas de double affectation, dans le domaine immobilier, voir le chif. 2.6.2.
- ☞ A la place de la méthode effective, l'assujetti peut aussi appliquer les variantes forfaitaires selon le chif. 1.5.2.

2.6.2 Immeubles

La plupart des chiffres d'affaires liés aux immeubles sont exclus du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 chiffres 20 et 21 LTVA, c'est pourquoi aucune déduction de l'impôt préalable n'est admise.

Il est pourtant possible d'opter pour leur imposition, à condition que les locataires/propriétaires par étages/acquéreurs soient assujettis et que l'objet immobilier soit affecté entièrement ou partiellement à une activité soumise à l'impôt. L'option, qui donne droit à la déduction de l'impôt préalable, peut porter individuellement sur chaque partie d'un immeuble.

L'option requiert une demande écrite auprès de l'AFC. Une demande séparée au moyen du formulaire officiel n° 760 sera déposée pour chaque objet immobilier (tout l'immeuble ou seulement parties de l'immeuble) et pour chaque locataire.



Pour calculer l'impôt préalable déductible lors de double affectation de biens immobiliers, il faut obligatoirement procéder selon la lettre a du chif. 2.6.1 ci-dessus (réduction directe). Pour les immeubles, la variante illustrée sous lettre b du chiffre susmentionné ne peut être appliquée que pour les frais accessoires.

- ☞ Pour de plus amples informations, consulter également la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».
- ☞ En relation avec l'administration de ses propres immeubles, pour la location desquels aucune option n'a été accordée, voir en plus le chif. 1.3.3 ainsi que les exemples figurant sous les chif. 8.1 et 8.2.

3. Variante forfaitaire 1 : attribution partielle de l'impôt préalable⁸

3.1 Principes

Pour le calcul de l'impôt préalable en appliquant la variante forfaitaire 1, les principes suivants doivent être observés :

⁸ Nouvelle variante de détermination forfaitaire.

L'impôt préalable grevant les charges (achats de marchandises, prestations de services, autres charges d'exploitation) et les investissements,

- directement imputables à des activités **imposables**, peut être déduit en totalité (Pot A) ;
- directement imputables à des activités **non imposables**, n'est en règle générale pas déductible (Pot B) ;
- utilisés **aussi bien à la réalisation de chiffres d'affaires imposables que non imposables**, doit être réduit en fonction de la composition du chiffre d'affaires total, c.-à-d. au moyen d'une clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires (Pot C).

3.2

Procédure

Montants d'impôt préalable directement imputables

Les montants d'impôt préalable grevant les achats de matériels, les services, les investissements et les autres charges d'exploitation, directement imputables aux **activités imposables** et aux non-opérations qui tombent dans le domaine soumis (p. ex. véritables dommages-intérêts)⁹, peuvent être entièrement déduits. Une réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions et/ou de dons est réservée (☞ chif. 1.1.4).

Par contre, les montants d'impôt préalable grevant les achats de matériels, les services, les investissements et les autres charges d'exploitation, directement imputables aux **activités non imposables et certaines non-opérations** (p. ex. dividendes), ne peuvent pas être déduits.

Montants d'impôt préalable non directement imputables

Les montants d'impôt préalable non directement imputables ne peuvent être déduits que partiellement suivant la composition du chiffre d'affaires total, c.-à-d. au moyen d'une **clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires**.

Tenue de la comptabilité

Il est conseillé de répartir dans la comptabilité les différentes catégories de montants d'impôt préalable selon la méthode des trois pots, en conséquence :

- **Pot A**
Impôt préalable entièrement déductible, directement attribuable à des chiffres d'affaires imposables ;

9 Exemple

X exploite un garage et propose des cours d'auto-école. Suite à des intempéries, les véhicules mis en exposition et celui utilisé pour les cours de conduite sont entièrement détruits. L'assureur prend en charge les dommages survenus (= non-opération pour X). La TVA afférente à l'achat des véhicules destinés à l'exposition peut être déduite au titre de l'impôt préalable, mais pas celle grevant l'achat du véhicule destiné à l'auto-école.

- **Pot B**

Impôt préalable non déductible, directement attribuable à des chiffres d'affaires non imposables ou à des non-opérations ;

- **Pot C**

Impôt préalable non directement attribuable (partiellement déductible au moyen d'une clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires).

3.3

Exemple « attribution partielle de l'impôt préalable »

3.3.1

Description de l'exemple

L'exemple de la société Informatique SA, illustrant la méthode effective, est repris pour expliquer la variante forfaitaire 1.

☞ *Les informations sur l'entreprise, son compte de résultat ainsi que sur les différentes charges contenues aux chif. 2.5.1 et 2.5.2 valent également ici.*

Valable jusqu'au 31 décembre 2019

3.3.2 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable

Texte	Pot A	Pot B	Pot C	Déduction de l'impôt préalable
Impôt préalable grevant des charges directement attribuables aux opérations soumises :				
Hard- et Software 7,6 % de Fr. 600'000 =	45'600			45'600
Matériel de réparation 7,6 % de Fr. 100'000 =	7'600			7'600
Personnel temporaire de vente 7,6 % de Fr. 60'000 =	4'560			4'560
Investissements activés (locaux de vente) 7,6 % de Fr. 75'000 =	5'700			5'700
Impôt préalable grevant des charges directement attribuables aux opérations exclues du champ de l'impôt :				
Matériel d'enseignement 7,6 % de Fr. 60'000 =		4'560		0
Impôt préalable grevant des charges non directement attribuables, dont la répartition est déterminée à l'aide d'une clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires :				
Frais d'énergie 7,6 % de Fr. 50'000 =			3'800	
dont la part déductible se monte à 7,6 % de Fr. 40'000 (80 %* de Fr. 50'000) =			<u>- 3'040</u>	3'040
Autres dépenses d'exploitation 7,6 % de Fr. 200'000 =			15'200	
dont la part déductible se monte à 7,6 % de Fr. 160'000 (80 %* de Fr. 200'000) =			<u>- 12'160</u>	<u>12'160</u>
Total de l'impôt préalable déductible :				<u><u>78'660</u></u>
*) Rapport entre les chiffres d'affaires déterminants :				
<i>Part du chiffre d'affaires soumis :</i>				
- produits hard- et software	800'000			
- produits des réparations	<u>400'000</u>	1'200'000	80 %	
<i>Part du chiffre d'affaires non soumis :</i>				
- produits prestations d'enseignement		<u>300'000</u>	<u>20 %</u>	
Total intermédiaire		1'500'000	100 %	
Produits provenant des intérêts encaissés		<u>20'000</u> ¹⁰		
Total		<u>1'520'000</u>		

10 Concernant la réduction de la déduction de l'impôt préalable en relation avec des recettes d'intérêts, voir les chif. 1.2.2.3 et chif. 1.3.2.

4. Variante forfaitaire 2 : clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires

4.1 Principes

Pour la mise en compte de l'impôt préalable en appliquant la variante forfaitaire 2, les principes suivants doivent être observés :

- L'impôt préalable grevant toutes les charges (achats de marchandises et de prestations de services, autres charges d'exploitation) et tous les investissements doit être porté dans les comptes « Impôt préalable » et
- être réduit par la suite en fonction de la composition du chiffre d'affaires total servant de base de calcul (clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires).

4.2 Procédure

Lors de l'application de cette variante, la réduction de la déduction de l'impôt préalable s'effectue sur l'ensemble des charges et des investissements, en fonction de la composition du chiffre d'affaires total déterminant.

Exemple

M. Dumoulin effectue des travaux de traduction (imposables) et exploite une école de langue (exclue du champ de l'impôt) en raison individuelle.

Pour l'année 2007, les chiffres suivants, qui concernent la raison individuelle, sont connus :

Chiffres d'affaires :

– imposables (traductions)	Fr. 270'000	60 %
– exclus du champ de l'impôt (école de langues)	Fr. 180'000	40 %
Total	<u>Fr. 450'000</u>	<u>100 %</u>

Montants d'impôt préalable selon factures des fournisseurs :

Matériel pour l'école de langues et les traductions	Fr. 684	
Charges d'énergie	Fr. 1'140	
Frais généraux	Fr. 2'280	
Total	<u>Fr. 4'104</u>	
Total d'impôt préalable		<u>Fr. 4'104</u>
Réduction de la déduction de l'impôt préalable en fonction de la composition du chiffre d'affaires : 40 % de Fr. 4'104		<u>Fr. - 1'642</u>
Total de la déduction de l'impôt préalable M. Dumoulin		<u>Fr. 2'462</u>

Dans beaucoup de cas, l'application de cette méthode ne devrait cependant pas conduire à un résultat approprié lorsque les charges grevées d'impôt préalable

ne sont pas proportionnelles aux chiffres d'affaires réalisés. Cette variante ne peut alors pas être utilisée par l'assujetti.



La variante forfaitaire 2 « clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires » n'est appropriée pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable que lorsque les charges grevées d'impôt sont plus ou moins proportionnelles aux chiffres d'affaires réalisés.

4.3 Exemple « clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires »

4.3.1 Description de l'exemple

L'exemple de la société Informatique SA, illustrant la méthode effective et la variante forfaitaire 1, est repris pour expliquer la variante forfaitaire 2.

☞ Les informations sur l'entreprise, son compte de résultat ainsi que sur les différentes charges contenues aux chif. 2.5.1 et 2.5.2 valent également ici.

4.3.2 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable

Charges grevées d'impôt préalable :

a) Selon CR :	
charges totales selon CR	Fr. 1'510'000
à l'exception des charges suivantes qui ne sont pas grevées de TVA :	
– salaires et appointements	Fr. - 340'000
– frais financiers	Fr. - 40'000
– amortissements	Fr. - 60'000

b) Investissements activés :	
agrandissement des locaux de vente	Fr. 75'000
Total	<u>Fr. 1'145'000</u>

Impôt préalable total : 7,6 % de Fr. 1'145'000 (100 %) = Fr. 87'020

Droit à la déduction selon la clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires :

80 %* de Fr. 87'020 = Fr. 69'616

***) Clé de répartition (rapport entre les chiffres d'affaires déterminants) :**

Part du chiffre d'affaires soumis :

– produits hard- et software	800'000		
– produits des réparations	<u>400'000</u>	1'200'000	80 %

Part du chiffre d'affaires non soumis :

– produits prestations d'enseignement	<u>300'000</u>		20 %
Total intermédiaire		1'500'000	100 %

Produits des intérêts	<u>20'000</u>	¹¹	
Total	<u>1'520'000</u>		

Remarques :

Il ressort de cet exemple que la réduction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de la variante forfaitaire 2 ne conduit **pas à un résultat approprié**. Les charges grevées d'impôt préalable imputables directement à l'activité commerciale imposable sont plus importantes que celles attribuables aux prestations d'enseignement exclues du champ de l'impôt. Par conséquent, les charges grevées d'impôt préalable ne sont pas proportionnelles aux chiffres d'affaires réels qui servent de base de calcul pour la répartition.

5. Variante forfaitaire 3 : unité de la prestation
5.1 Principes

Pour la mise en compte de l'impôt préalable en appliquant la variante forfaitaire 3, les principes suivants doivent être observés :

L'impôt préalable grevant les charges (achats de marchandises, prestations de services, autres charges d'exploitation) et les investissements,

- directement imputables à des activités **imposables**, peut être déduit en totalité (Pot A) ;
- directement imputables à des activités **non imposables**, n'est en règle générale pas déductible (Pot B) ;
- **non directement imputables** à des activités imposables ou non imposables, doit être comptabilisé séparément (p. ex. dans le compte « Impôt préalable » 1171). Cet impôt préalable ne peut être déduit qu'en fonction de la composition du chiffre d'affaires total corrigé, c.-à-d. diminué des **dépenses** directement imputables (Pot C).

¹¹ Concernant la réduction de la déduction de l'impôt préalable en relation avec des recettes d'intérêts, voir les chif. 1.2.2.3 et chif. 1.3.2.

5.2 Domaine d'application

Suivant la situation particulière de l'assujéti et les circonstances, il se peut que toutes les prestations acquises, ou du moins une partie d'entre elles, ne puissent pas, en raison de leur affectation, être attribuées à une activité précise sur la base de critères d'exploitation objectifs.

Dans les domaines du sport et de la culture en particulier, la variante forfaitaire 3 « unité de la prestation » est appropriée pour calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

5.3 Procédure

Toutes les acquisitions directement attribuables (charges et investissements) – qu'elles soient grevées de l'impôt préalable ou non – doivent être imputées aux activités imposables et aux activités exclues du champ de l'impôt. L'impôt préalable grevant les acquisitions, pour lesquelles le droit à la déduction existe, peut dans tous les cas être mis en compte.

Pour fixer le droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et les investissements ne pouvant pas être attribués, une clé de répartition annuelle doit être déterminée. Pour effectuer ce calcul, il faut utiliser comme base (100 %) le chiffre d'affaires total diminué des **dépenses** déjà attribuées directement ou à l'aide de clés de répartition basées sur des critères d'exploitation objectifs (= « bénéfice brut »).

En cas d'obtention de subventions, d'autres contributions des pouvoirs publics et/ou de dons, lesdits montants doivent, lors du calcul des proportions de chiffre d'affaires, être classés dans les chiffres d'affaires non soumis à la TVA entraînant une réduction de la déduction de l'impôt préalable.

5.4 Exemple « unité de la prestation »

5.4.1 Désignations employées

Dans l'exemple ci-après les désignations de comptes suivantes sont employées :

Comptes de charges

Imposable	7,6 %	dépenses grevées de 7,6 % de TVA affectées à une activité soumise à l'impôt ;
Général	7,6 %	dépenses générales d'exploitation (par conséquent non attribuables directement) grevées de 7,6 % de TVA ;
Général	0 %	dépenses générales d'exploitation (par conséquent non attribuables directement) ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable ; un éventuel bénéfice net est compris dans ce montant.

Comptes de produits

Chiffres d'affaires	7,6 %	chiffre d'affaires imposable à 7,6 % ;
Entrées	0 %	chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 chiffre 15 LTVA ;
Cotisations	0 %	chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 chiffre 13 LTVA.

Par simplification, tous les montants (en francs) sont toujours indiqués sans TVA et la charge de l'impôt préalable s'élève à 7,6 %.

5.4.2 Description de l'exemple

Un club de football poursuit son but statutaire. Pour couvrir les frais qui en découlent, il réalise aussi bien des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt (cotisations des membres et billets d'entrée) que des chiffres d'affaires soumis à l'impôt (prestations de la restauration et recettes publicitaires). Sans les recettes provenant des activités imposables, le club ne pourrait pas financer l'organisation des tournois et des entraînements. Inversement, la réalisation des recettes provenant des prestations de la restauration et de la publicité n'est possible qu'en poursuivant le but statutaire du club (p. ex. matchs de championnat).

Le compte de résultat du club et la répartition du chiffre d'affaires se présentent de la manière suivante :

CR avant répartition des charges			en %			
Général	0 %	140'000	Entrées	0 %	30'000	10,71 %
Général	7,6 %	60'000	Cotisations	0 %	50'000	17,86 %
Imposable	7,6 %	<u>80'000</u>	Chiffres d'affaires	7,6 %	<u>200'000</u>	71,43 %
Total des charges		<u>280'000</u>	Total des recettes		<u>280'000</u>	100,00%

Les dépenses générales grevées de l'impôt préalable comprennent les acquisitions de matériel pour la réalisation du but de l'association (p. ex. ballons pour l'entraînement et pour les rencontres de championnat, tenues de sport). Il n'est cependant pas possible d'attribuer p. ex. l'utilisation des ballons aux activités imposables ou aux activités exclues du champ de l'impôt, en raison de l'impossibilité de déterminer le degré d'utilisation des ballons pour réaliser des chiffres d'affaires imposables ou exclus du champ de l'impôt.

Les dépenses de Fr. 80'000.-- qui peuvent être attribuées aux chiffres d'affaires imposables comprennent principalement les achats destinés à la fourniture des prestations de la restauration.

5.4.3 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due

Après avoir, en application de la variante forfaitaire 3 « unité de la prestation », réparti les dépenses imputables directement et diminué d'autant les chiffres d'affaires correspondants, le compte de résultat ajusté uniquement pour le calcul de la répartition en pour-cent du chiffre d'affaires et la détermination de l'impôt préalable donnant droit à la déduction, se présentent comme suit :

CR après répartition des charges				en %		
Général	0 %	140'000	Entrées	0 %	30'000	15,00 %
Général	7,6 %	60'000	Cotisations	0 %	50'000	25,00 %
Imposable	7,6 %	0	Chiffres d'affaires	7,6 %	120'000*	60,00 %
Total des charges		200'000	Total des recettes		200'000	100,00 %

* « Chiffres d'affaires 7,6 % » de Fr. 200'000 moins les charges directement attribuables « Imposable 7,6 % » de Fr. 80'000.

Dépenses directement attribuées et grevées de 7,6 % de TVA selon CR	Fr. 80'000
+ 60 % de Fr. 60'000 (dépenses générales de 7,6 % de TVA selon CR)	Fr. 36'000
Dépenses donnant droit à la déduction de l'impôt préalable :	Fr. 116'000
dont 7,6 % TVA	Fr. 8'816

Par conséquent, le club de football est redevable du montant de TVA suivant :

Chiffre d'affaires	TVA
Chiffres d'affaires imposable à 7,6 %	Fr. 200'000
Impôt préalable déductible selon calcul ci-devant	Fr. 15'200
Total de TVA due	Fr. 8'816
	Fr. 6'384

6. Variante forfaitaire 4 : taux de la dette fiscale nette inversés¹²

6.1 Principes

Si les méthodes (prises individuellement ou utilisées de manière combinée) mentionnées précédemment ne conduisent pas à un résultat objectif, l'assujetti, qui établit ses décomptes selon la méthode effective, peut déterminer la réduction de la déduction de l'impôt préalable, respectivement le droit à la déduction de l'impôt préalable, à l'aide des taux de la dette fiscale nette (méthode dite des « taux de la dette fiscale nette inversés »).

12 Nouvelle variante de détermination forfaitaire.

Indépendamment du volume de leur chiffre d'affaires et de leur dette fiscale, les assujettis qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective (contrairement à ceux qui font usage de la méthode des taux de la dette fiscale nette), peuvent déterminer à l'aide de taux de la dette fiscale nette :

- **la réduction de la déduction de l'impôt préalable**
en relation avec un chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt (☞ chif. 6.2.1), respectivement
- **le droit à la déduction de l'impôt préalable**
en relation avec un chiffre d'affaires imposables (☞ chif. 6.2.2).

Pour cette détermination forfaitaire, on prend par principe comme base de calcul l'activité qui réalise **le chiffre d'affaires le moins élevé**. Ainsi, la marge d'erreur peut être réduite.

Les assujettis qui désirent appliquer cette méthode doivent **prendre contact avec l'AFC** afin qu'un forfait sur mesure puisse leur être accordé.

La **durée d'utilisation minimale** de cette variante forfaitaire se monte à **3 années, civiles ou commerciales, entières**. En appliquant la méthode des « Taux de la dette fiscale nette inversés », on peut faire abstraction des conséquences fiscales dues à des changements d'affectation.

6.2

6.2.1

Fonctionnement à l'aide d'exemples pratiques

Détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en relation avec un chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt

Fonctionnement

En premier lieu, il convient de calculer la TVA (théorique) sur le chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt à l'aide du **taux normal**. Ensuite, la TVA est calculée comme si l'on utilisait le taux de la dette fiscale nette. La différence correspond au montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Comptabilisation de l'impôt préalable

Dans cette variante, l'ensemble de l'impôt préalable (en relation avec les opérations imposables et exclues du champ de l'impôt) est saisi dans la comptabilité. Partant de l'impôt préalable total, l'impôt préalable déductible est calculé en tenant compte de la réduction de la déduction de l'impôt préalable mentionnée précédemment.

Exemple 1

M. Yerly exploite en raison individuelle un bureau fiduciaire et établit ses décomptes TVA selon la méthode effective. En plus, il donne des cours annuels aux futurs employés des fiduciaires. Les recettes provenant des cours s'élèvent annuellement à Fr. 50'000.—. Pour cette activité de formation, aucune option n'a été demandée. Les charges, grevées d'impôt préalable, liées à ces deux activités

ne sont en aucune façon proportionnelles aux chiffres d'affaires réalisés. Ainsi, la réduction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de la variante forfaitaire 2 « clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires » ne serait pas appropriée.

En raison des documents produits, l'AFC autorise un forfait de 5,2 % pour la détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable sur l'activité de formation à l'aide des taux de la dette fiscale nette inversés.

La raison individuelle Yerly saisit maintenant dans la comptabilité la totalité de l'impôt préalable établi (en relation avec les chiffres d'affaires imposables et exclus de la TVA) et procède à la réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la part du chiffre d'affaires relatif à l'activité de formation exclue de la TVA, comme suit :

Réduction de la déduction de l'impôt préalable pour un chiffre d'affaires de Fr. 52'000.— réalisé durant l'année 2007 par l'activité de formation :

TVA (théorique) sur le chiffre d'affaires calculée au taux normal :

7,6 % (taux normal) de (107,6 %) Fr. 52'000 = Fr. 3'673

TVA en application de la méthode des taux de la dette fiscale nette (impôt sur le chiffre d'affaires sous déduction du droit à l'impôt préalable) :

5,2 % (taux de la dette fiscale nette) de (100,0 %) Fr. 52'000 = Fr. 2'704

Différence : montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'année 2007

Fr. 969

Exemple 2

La personne assujettie A, qui établit ses décomptes TVA selon la méthode effective, exploite un garage automobile avec commerce de véhicules. De plus, elle réalise avec l'auto-école pour voitures de tourisme un chiffre d'affaires annuel exclu de la TVA de Fr. 100'000.—. Pour l'exercice de cette activité, A utilise des véhicules à double usage. L'enseignement théorique est dispensé dans des locaux qui sont également utilisés pour le commerce de véhicules. La totalité des impôts préalables établis (garage automobile, commerce de véhicules et auto-école) est comptabilisée sur le compte « impôt préalable déductible ».

Une réduction de la déduction de l'impôt préalable doit maintenant être opérée en relation avec l'auto-école exclue de la TVA.

Ici, il peut être approprié de procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable au sens d'une détermination par approximation basée sur un taux de dette fiscale nette comparable avec l'activité d'auto-école.

La TVA d'amont d'une auto-école correspond à peu près à celle d'une entreprise de taxis. Le taux de dette fiscale nette de 5,2 % est donc applicable à la part

d'exploitation relative à l'auto-école. Par conséquent, pour un chiffre d'affaires d'auto-école de Fr. 100'000.— pour l'année 2007, il résulte une réduction de la déduction de l'impôt préalable de Fr. 1'863.—, comme le calcul suivant le montre :

TVA (théorique) sur le chiffre d'affaires calculée au taux normal :

7,6 % (taux normal) de (107,6 %) Fr. 100'000 = Fr. 7'063

TVA par application de la méthode des taux de la dette fiscale nette (impôt sur le chiffre d'affaires sous déduction du droit à l'impôt préalable) :

5,2 % (taux de la dette fiscale nette) de (100,0 %) Fr. 100'000 = Fr. 5'200

Différence : montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'année 2007

Fr. 1'863

6.2.2

Détermination du droit à la déduction de l'impôt préalable en relation avec un chiffre d'affaires imposable

Fonctionnement

En premier lieu, il convient de calculer la TVA due sur ce chiffre d'affaires à l'aide du taux d'impôt légal correspondant. Ensuite, la TVA, qui serait due en application des taux de la dette fiscale nette, est calculée. Le droit à la déduction de l'impôt préalable résulte de la différence entre les deux montants.

Comptabilisation de l'impôt préalable

Dans cette variante, il est inutile de saisir dans la comptabilité l'impôt préalable établi, car la déduction de l'impôt préalable sera déterminée uniquement à l'aide des taux de la dette fiscale nette.

Exemple

La personne assujettie B, qui établit ses décomptes TVA selon la méthode effective, réalise durant l'année 2007 les chiffres d'affaires suivants (TVA éventuelle incluse) :

Exploitation agricole	Fr. 1'125'000
Travaux à façon à l'aide de machines	Fr. 125'000
Chiffre d'affaires total	<u>Fr. 1'250'000</u>

Le chiffre d'affaires des travaux à façon de Fr. 125'000.— se compose comme suit :

Travaux de terrassement	Fr. 90'000
Travaux de récolte pour des tiers	Fr. 35'000

Les travaux agricoles à façon (travaux de récolte) sont effectués avec les propres machines.

Alors que les agriculteurs sont exemptés de l'assujettissement pour la livraison de produits agricoles provenant de leur exploitation (art. 25 al. 1 let. b LTVA) et qu'il n'existe donc aucun droit à la déduction de l'impôt préalable pour les charges y relatives, les travaux à façon sont traités fiscalement comme suit :

- Travaux de terrassement :
imposables au taux normal avec droit à la déduction de l'impôt préalable ;
- Travaux de récolte pour des tiers :
imposables au taux réduit avec droit à la déduction de l'impôt préalable.

Dans le cas d'espèce, les biens à double usage, par exemple l'immeuble ou le moyen auxiliaire (machines de terrassement, de récolte, etc.), posent un problème pour déterminer l'étendue du droit à la déduction de l'impôt préalable.

Une possibilité existe maintenant de calculer le droit à la déduction de l'impôt préalable pour les travaux à façon à l'aide des taux de la dette fiscale nette. Les taux de la dette fiscale nette pour les travaux à façon exécutés par B s'élevèrent à :

- 4,6 % pour les chiffres d'affaires provenant des travaux de terrassement ;
- 0,6 % pour les chiffres d'affaires provenant des travaux de récolte.

Le droit à la déduction de l'impôt préalable pour l'année 2007 peut donc être déterminé par déduction inverse comme suit :

- Travaux de terrassement :
TVA due sur le chiffre d'affaires selon la méthode de décompte effective :
7,6 % (taux normal) de (107,6 %) Fr. 90'000 = Fr. 6'357
TVA par application de la méthode des taux de la dette fiscale nette (impôt sur le chiffre d'affaires sous déduction du droit à l'impôt préalable) :
4,6 % (taux de la dette fiscale nette) de (100,0 %) Fr. 90'000 = Fr. 4'140
Différence :
droit à la déduction de l'impôt préalable pour l'année 2007 Fr. 2'217
- Travaux de récolte pour des tiers :
TVA due sur le chiffre d'affaires selon la méthode de décompte effective :
2,4 % (taux réduit) de (102,4 %) Fr. 35'000 = Fr. 820
TVA par application de la méthode des taux de la dette fiscale nette (impôt sur le chiffre d'affaires sous déduction du droit à l'impôt préalable) :
0,6 % (taux de la dette fiscale nette) de (100,0 %) Fr. 35'000 = Fr. 210
Différence :
droit à la déduction de l'impôt préalable pour l'année 2007 Fr. 610

Pour l'année 2007, la personne assujettie B peut faire valoir un impôt préalable total de Fr. 2'827.— (Fr. 2'217.— + Fr. 610.—).

Remarques :

Aussi longtemps que B est lié par la méthode de décompte effective, il est possible que la détermination par approximation de l'impôt préalable soit encore appropriée. Au vu de la composition du chiffre d'affaires existant, il y aurait cependant lieu de recommander à B de se soumettre dès que possible à la méthode des taux de la dette fiscale nette.

6.3 Variante forfaitaire « taux de la dette fiscale nette inversés » comme moyen de vérification de la pertinence des autres méthodes

La méthode décrite ci-dessus de réduction de la déduction de l'impôt préalable, respectivement de détermination du droit à la déduction de l'impôt préalable à l'aide des taux de la dette fiscale nette, peut également servir à vérifier la pertinence d'une méthode classique (p. ex. variante forfaitaire 2), le cas échéant à reconsidérer le tout et à prendre des mesures appropriées.

Exemple**a) Etat de faits**

La société Formation et Conseils Sàrl à Genève (assujettie à la TVA dès le 1^{er} janvier 2004, établissant les décomptes selon la méthode effective) est active dans le domaine de la formation et des conseils. Selon la comptabilité, elle a réalisé les chiffres d'affaires suivants :

Année	Chiffre d'affaires total		Chiffre d'affaires imposable (sans TVA)		Chiffre d'affaires exclu	
	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
2004	1'500'000	100	300'000	20	1'200'000	80
2005	1'600'000	100	400'000	25	1'200'000	75
2006	1'800'000	100	700'000	39	1'100'000	61
2007	2'200'000	100	300'000	14	1'900'000	86

Les locaux ainsi que les autres dépenses sont utilisés à peu près uniformément pour les opérations imposables et pour les opérations exclues de la TVA.

La personne assujettie n'a pas opté pour l'imposition des chiffres d'affaires des prestations de formation et a procédé à la réduction de la déduction de l'impôt préalable au moyen de la variante forfaitaire 2 (réduction de la déduction de l'impôt préalable à l'aide de la totalité des chiffres d'affaires), comme suit :

Année	Factures grevées de l'impôt préalable Fr.	Impôts préalables Fr.	Réduction		Déduction de l'impôt préalable Fr.
			en %	Fr.	
2004	480'000	33'903	80	27'122	6'781
2005	220'000	15'539	75	11'654	3'885
2006	270'000	19'071	61	11'633	7'438
2007	280'000	19'777	86	17'008	2'769
Déduction totale de l'impôt préalable					20'873

b) Vérification de la méthode utilisée (variante forfaitaire 2) à l'aide des taux de la dette fiscale nette inversés

Le **taux de la dette fiscale nette inversé** convient parfaitement comme instrument de vérification de la pertinence de la méthode de réduction choisie par la société Formation et Conseils Sàrl.

Comme cela résulte de la vue d'ensemble ci-dessous, le droit à l'impôt préalable sur le chiffre d'affaires des prestations de conseils pour les années 2004 à 2007, calculé à l'aide du taux de dette fiscale nette de 6,0 %, correspond globalement à Fr. 19'448.—.

Année	Chiffres d'affaires imposables (TVA 7,6 % incluse) Fr.	Impôt sur le chiffre d'affaires 7,6 % Fr.	Taux de la dette fiscale nette 6,0 % Fr.	Droit à l'impôt préalable Fr.
2004	322'800	22'800	19'368	3'432
2005	430'400	30'400	25'824	4'576
2006	753'200	53'200	45'192	8'008
2007	322'800	22'800	19'368	3'432
Déduction totale de l'impôt préalable				19'448

c) Conclusion

Si l'on compare le montant d'impôt préalable obtenu par application des taux de la dette fiscale nette inversés avec celui résultant de l'application de la variante forfaitaire 2, il en résulte l'écart suivant :

Impôt préalable par application

- de la variante forfaitaire 2 (☞ let. a) : Fr. 20'873 100 %
 - des taux de la dette fiscale nette inversés (☞ let. b) : Fr. 19'448 93 %
- Ecart : Fr. 1'425 7 %

La méthode utilisée par la personne assujettie pour la détermination par approximation de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, respectivement du droit à la déduction de l'impôt préalable peut, en conséquence, être considérée comme appropriée.

7. Problèmes spécifiques

7.1 Banques

Concernant la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation, les banques assujetties peuvent appliquer le forfait de l'impôt préalable spécifique à la branche bancaire.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir la brochure « Forfait d'impôt préalable pour les banques ».

7.2 Collectivités publiques

La comptabilité des collectivités publiques (p. ex. Confédération, cantons, communes) est en principe structurée différemment de celle des autres personnes assujetties. C'est la raison pour laquelle la réduction de la déduction de l'impôt préalable est effectuée pour les collectivités publiques certes selon les mêmes principes, mais en partie au moyen de calculs spéciaux.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir la brochure « Collectivités publiques ».

7.3 Imposition de groupe

L'article 22 LTVA prévoit une réglementation spéciale pour l'assujettissement des groupes d'entreprises. En vertu de cette disposition, les personnes morales, les sociétés de personnes et les personnes physiques ayant leur siège ou un établissement stable sur le territoire suisse et étant étroitement liées les unes aux autres peuvent demander à être traitées ensemble comme une seule personne assujettie (imposition de groupe).

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir la notice « Imposition de groupe ».

Les effets de l'imposition de groupe sont limités aux opérations internes.

Chaque entreprise du groupe d'imposition établit un décompte TVA (interne). Le chef du groupe établit, en regroupant les chiffres d'affaires et impôts préalables, un décompte TVA unique, qui sera remis à l'AFC.

Il découle de ce qui précède que chaque membre du groupe détermine sa propre réduction de la déduction de l'impôt préalable, respectivement sa quote-part de l'impôt préalable restante, en raison du chiffre d'affaires qu'il a lui-même réalisé.

Les opérations internes réalisées ne sont pas soumises à la TVA. Elles doivent cependant être prises en considération pour le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en fonction de l'utilisation des dites opérations par le membre du groupe destinataire de la prestation correspondante.

Exemple

Le membre A du groupe, qui ne doit pas réduire sa déduction de l'impôt préalable en raison des chiffres d'affaires exclusivement imposables réalisés, achète un ordinateur d'un montant de Fr. 10'760.— (TVA 7,6 % incluse). Cet ordinateur est destiné au membre B du même groupe, qui lui doit réduire sa déduction de l'impôt préalable de 40 % en raison des recettes qu'il réalise.

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

Charge de l'impôt préalable sur l'acquisition de l'ordinateur :	
7,6 % TVA de Fr. 10'760.00 (107,6 %)	Fr. 760.00
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 40 % selon la quote-part de l'impôt préalable restante du membre B du groupe :	
40 % de Fr. 760.00	Fr. - 304.00
Impôt préalable déductible :	<u>Fr. 456.00</u>

☞ Pour un exemple détaillé à ce sujet, voir sous chif. 8.3.

7.4**Sociétés holding¹³**

Il sera traité ci-dessous des questions spécifiques que connaissent en particulier les sociétés holding au sujet de

- la déduction de l'impôt préalable ;
- la détention respectivement l'achat et la vente de participations ;
- l'encaissement des dividendes, ainsi que
- la compensation appropriée des prestations entre les filiales et la société holding.

7.4.1**Déduction de l'impôt préalable**

Les sociétés de participations (société holding), qui détiennent uniquement des participations et ne réalisent aucune prestation imposable, ne sont pas assujetties et ne peuvent de ce fait procéder à aucune déduction de l'impôt préalable.

Une activité d'entreprise peut être admise, lorsque la société de participations fournit des prestations à des sociétés du groupe ou à d'autres tiers. Si la société de participations réalise des recettes imposables, p. ex. provenant des prestations de services de management (« Management fees ») ou de l'octroi de licences, elle est en principe assujettie. Il s'agit dès lors de déterminer l'étendue du montant de l'impôt préalable qu'elle est en droit de mettre en compte.

¹³ Précision de la pratique (afin d'assurer une meilleure lecture, la totalité de ce chiffre est exceptionnellement présentée sur fond gris).

L'article 38 alinéas 2 et 3 LTVA énumère exhaustivement les affectations (buts) qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. L'alinéa 4 de cet article cite de manière non exhaustive certaines opérations qui ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable, comme par exemple les opérations exclues du champ de l'impôt et les activités qui ne sont pas considérées comme des opérations.

Si, par exemple, la société de participations vend une participation à une société, elle réalise un chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 chiffre 19 lettre e LTVA. L'encaissement de dividendes n'est pas considéré comme une réalisation de chiffre d'affaires au sens de la LTVA (non-opérations).

C'est la raison pour laquelle l'impôt préalable grevant les charges imputables directement et entièrement à des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt ou à des opérations ne constituant pas des chiffres d'affaires au sens de la LTVA (non-opérations) ne peut en général pas être déduit. C'est notamment le cas pour l'impôt préalable grevant :

- les prestations de conseils (Due Diligence) en rapport avec l'achat ou la vente de participations à des sociétés ou pour
- la gestion de la fortune de la société de participation.

La réduction de la déduction de l'impôt préalable nécessaire en cas de **double affectation** des biens et des prestations de services peut en principe s'effectuer avec **0,02 %** des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt ou des opérations ne constituant pas des chiffres d'affaires au sens de la LTVA, ceci à condition qu'il n'en résulte aucun avantage ou désavantage fiscal manifeste. Pour les charges directement imputables, il n'existe cependant aucun droit à la déduction de l'impôt préalable.¹⁴

7.4.2 Prestations fournies entre les filiales et la société de participations

Les sociétés de participations pures ne disposent souvent d'aucun personnel propre. Les prestations comptabilisées en tant que chiffre d'affaires par une holding sont fournies, dans de tels cas, partiellement par des tiers étrangers au groupe ou très souvent par le personnel d'une de ses filiales (p. ex. société de management, entreprise de production).

Il s'agit de

- prestations en rapport avec la gestion stratégique du groupe ;
En font partie, par exemple

¹⁴ Modification de la pratique en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2005.

- la gestion du groupe, en particulier la préparation des bases décisionnelles (c.-à-d. le controlling) pour le conseil d'administration ;
- la préparation du contrôle et de la surveillance des sociétés pour le conseil d'administration ;
- la gestion de la trésorerie (cash management), c.-à-d. en particulier la préparation de la gestion des finances pour le conseil d'administration ;
- la préparation des projets d'investissement pour le conseil d'administration ;
- l'établissement des comptes du groupe ;
- la tenue de la comptabilité pour la société de participations.

Les prestations qu'une société du groupe fournit à une autre société du même groupe relèvent de prestations « fournies à des proches ». En vertu de l'article 33 alinéa 2 LTV, la contre-prestation qui doit être comptabilisée et déclarée en cas de livraison de biens ou de prestation de services fournie à un proche correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants, soit le prix du marché.

Exemple 1

Une société de participations ne dispose d'aucun personnel propre. Par conséquent la gestion du groupe (gestion stratégique, actionnariat, assistance et soutien apportés aux filiales, administration des participations ou du patrimoine de la société de participations, etc.) est assurée par une filiale. Les charges nécessaires (charges de personnel et charges d'exploitation) qui en résultent sont de ce fait assumées par ladite filiale et non par la société de participations.

Exemple 2

Une société de participations réalise des recettes imposables provenant de prestations de services de management (« Management fees ») respectivement de licences. La fourniture de la prestation est assurée par une filiale parce que la société de participations ne dispose d'aucun personnel propre. Ceci signifie qu'ausi bien la fourniture des prestations de services de management que l'acquisition du savoir-faire (know-how) sont assurées par la filiale en question.

7.4.3 Méthode de calcul de l'impôt par approximation pour certaines prestations fournies entre les filiales et la société de participations

7.4.3.1 Détermination de la valeur des prestations liées à la gestion stratégique du groupe (p. ex. gestion stratégique, actionnariat, assistance et soutien apportés aux filiales, administration des participations)

Il n'existe généralement pas d'enregistrements détaillés relatifs à la fourniture de prestations par les filiales à la société mère.

A condition

- que la société de participations ne dispose d'aucun personnel propre ou
- que son propre personnel ne fournisse pas les prestations lui-même ;
- qu'il n'en résulte aucun avantage ou désavantage fiscal manifeste ;

les prestations déterminantes du point de vue du droit fiscal peuvent être calculées par approximation au sens de l'article 58 alinéa 3 LTVA comme suit :

$3\%^{15} \text{ de la fortune moyenne de la société de participations (Total actifs)}$ $\text{moins les prestations d'administration acquises d'entreprises étrangères au groupe a)}$ <hr style="width: 80%; margin: 5px auto;"/> $= \text{prestations de services fournies par les filiales b)}$
--

- a)** Ne sont prises en compte ici que les prestations régulières et ordinaires des entreprises étrangères au groupe pour la gestion du groupe, qui sont destinées directement à la société de participations.

En conséquence, notamment dans les cas suivants, les éliminations des prestations d'administration effectuées par des entreprises étrangères au groupe sont

autorisées (puisqu'elles sont comprises dans le forfait de 3 %) :

- prestations de comptabilité normales ;
- établissement des comptes du groupe ;
- tenue du registre des actions ;
- gestion des participations ;
- travaux de préparation nécessaires à la prise de décision (pour le conseil d'administration) ;
- prestations d'organisation en rapport avec la tenue de l'assemblée générale ;

pas autorisées (puisqu'elles ne sont pas comprises dans le forfait de 3 %) :

- révision des comptes de la société de participations ;
- clarifications en rapport avec l'achat et la vente de participations ;
- location d'une salle/infrastructure y compris boissons/nourriture en rapport avec la tenue de l'assemblée générale ;
- frais de gestion des dépôts et de gestion de fortune relatifs à la fortune détenue sous forme de titres ;

¹⁵ Dans les cas fondés, il peut être dérogé à ce taux vers le haut ou vers le bas (p. ex. les sociétés de famille utilisent fréquemment un forfait de 2 %, car la charge comparée aux sociétés cotées est normalement bien plus faible).

- gestion de la trésorerie (cash management) pour les sociétés du groupe ;¹⁶
- honoraires du conseil d'administration.

b) Valeur que la filiale doit imposer au taux normal. La société de participations n'a aucun droit à la déduction de l'impôt préalable parce que les prestations sont affectées à des buts non soumis à la TVA.

Seules les prestations régulières et ordinaires pour la gestion du groupe sont prises en compte dans le forfait de 3 %. Les prestations extraordinaires, comme par exemple une Due Diligence¹⁷ en rapport avec l'achat ou la vente d'une participation, ne sont pas comprises dans le forfait et doivent ainsi être prises en considération en plus.

7.4.3.2 Détermination de la valeur des prestations liées aux prestations de services de management ou de licences (administration générale ainsi qu'acquisition du savoir-faire [know-how])

De telles prestations fournies entre personnes proches (p. ex. sociétés du groupe) doivent être facturées et le cas échéant imposées. En cas de prestations à des personnes proches, la valeur qui serait convenue entre des tiers indépendants, soit le prix du marché, vaut contre-prestation.

Si une comparaison avec des tiers indépendants (non liés) n'est pas possible, parce qu'aucune prestation similaire n'est fournie à des tiers, la personne assujettie doit prouver la valeur correspondante (prix pour des tiers indépendants, c.-à-d. supplément de matériel, de personnel, de frais généraux et de bénéfice) avec des documents appropriés (p. ex. calculations, comptabilité).¹⁸

7.5 Trafic aérien

En ce qui concerne la double affectation dans le trafic aérien relativement aux acquisitions de prestations exonérées de l'impôt en vertu de l'article 19 alinéa 2 chiffre 7 LTVA, de même que les importations en franchise d'impôt (mise en libre pratique) en vertu de l'article 74 chiffre 11 LTVA, il est renvoyé à la brochure « Trafic aérien ».

7.6 Procédure de déclaration lors de transfert de patrimoine

À certaines conditions, l'obligation fiscale est accomplie non par le paiement de la TVA mais par la procédure de déclaration du chiffre d'affaires imposable.

¹⁶ Sont en principe comprises dans le forfait de 3 % les charges que la société de participations doit supporter et qu'elle ne doit pas transférer à ses filiales. La gestion de la trésorerie (cash management) pour les sociétés du groupe est une prestation de services imposable, qui n'est pas couverte par le forfait de 3 %. De telles charges doivent être transférées par la société de participations aux sociétés du groupe.

¹⁷ Evaluation détaillée des candidats possibles à la reprise comme fondement pour une décision de vente.

¹⁸ Modification de la pratique en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2005.

Lorsqu'une personne assujettie affecte partiellement à des fins ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable tout ou partie d'un patrimoine qui lui a été transféré, il y a de ce fait une double affectation.

Si la personne assujettie n'est pas à même de prouver que le cédant dudit patrimoine l'utilisait en son temps également au moins dans une même, voire une plus grande mesure, à des fins ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable, un impôt au titre de prestation à soi-même est dû. Si toutefois la part de l'utilisation à des fins imposables croît, un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est possible.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir la notice « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration » et la brochure « Changements d'affectation ».

7.7 Imposition de chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt en remplacement de la réduction de la déduction de l'impôt préalable (méthode simplifiée)¹⁹

Les personnes assujetties qui utilisent des biens et des prestations de services pour une **double affectation**, c.-à-d. tant pour la réalisation de chiffres d'affaires imposables (p. ex. prestations de conseils) – également avec option en vertu de l'article 26 LTVA – que pour la réalisation de chiffres d'affaires exclus de la TVA (p. ex. prestations de formation), doivent réduire la déduction de l'impôt préalable proportionnellement à l'utilisation.

Dans le sens d'une simplification, les personnes assujetties peuvent procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable en imposant **les chiffres d'affaires exclus de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA**. Dans ce cadre, l'imposition a lieu dans chaque cas au **taux normal**, même si la prestation seule serait imposable au taux réduit en cas d'option autorisée, puisqu'il n'a pas été opté pour l'imposition des chiffres d'affaires. Dans le domaine des immeubles, cette simplification n'est pas applicable aux parties d'immeuble

- pour l'imposition desquelles il peut être opté en vertu de l'article 26 alinéa 1 lettre b LTVA ;
- qui sont utilisées à des fins d'habitation (logement du concierge exclu).

Les chiffres d'affaires en tant que tels, TVA **comprise** (taux normal), sont utilisés pour le calcul de l'impôt.

Une mention de la TVA sur la facture **n'est pas autorisée**. Si la facture indique malgré tout la TVA, la méthode simplifiée tombe. Dans ce cas, le fournisseur

¹⁹ Modification de la pratique en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2005.

de la prestation doit acquitter la TVA, **sans droit à la déduction de l'impôt préalable**.

Cette simplification peut être utilisée par analogie pour les subventions, les autres contributions des pouvoirs publics et les dons.

Aucune autorisation de l'AFC n'est nécessaire pour l'application de cette simplification. Sa durée d'application est cependant d'une année au moins (année civile ou commerciale).

Au début et à la fin de l'application de la simplification, une **correction de l'impôt** au sens d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable respectivement d'une imposition des prestations à soi-même peut être nécessaire, en ce sens, au début, un crédit d'impôt sur la valeur actuelle des investissements **qui augmentent la valeur** est possible, alors qu'à la fin, une charge fiscale sur la même valeur peut intervenir.

☞ Sont également applicables par analogie les réglementations décrites dans la brochure « Changements d'affectation ».

8. Exemples pratiques

En raison de la multiplicité des genres de double affectation qui peuvent se présenter dans la pratique, il faut, pour procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable chez certaines personnes assujetties, trouver et appliquer des solutions basées sur des situations concrètes.

Dans la pratique, il s'avère souvent nécessaire, pour atteindre un résultat **correct**, d'appliquer en outre une clé spéciale pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable ou de procéder à des réductions en appliquant plusieurs clés. Il incombe à la personne assujettie de prouver le calcul de la clé utilisée.

Les exemples présentés ci-dessous se réfèrent à des problématiques spécifiques que l'AFC a constatées dans la pratique et **présupposent des connaissances détaillées des contextes respectifs**. Ils ne doivent donc pas être repris tels quels par les personnes assujetties, sans examen préalable des états de faits dans un cas d'espèce. Leur but est de faciliter aux personnes assujetties le choix d'une méthode appropriée de réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation, si les méthodes proposées au chif. 1.5 n'aboutissent pas à un résultat correct.

Le fait même de s'écarter des « méthodes standard » et de prendre en compte les conditions particulières prévalant dans une entreprise entraîne obligatoirement des calculs plus compliqués, raison pour laquelle les exemples ci-dessous sont parfois très complexes.

8.1 Location immobilière

8.1.1 Etat de faits

La société immobilière « Shopping parc » possède un bâtiment abritant des locaux commerciaux, des bureaux et des appartements. Les locaux commerciaux et les bureaux sont loués à des entreprises assujetties. « Shopping parc » a opté pour l'imposition des recettes provenant de la location des locaux commerciaux et des bureaux. Les recettes provenant de la location des appartements sont exclues du champ de l'impôt. Une régie immobilière externe s'occupe de l'administration de l'immeuble. Sa rémunération est calculée au pourcentage des recettes de location.

Chiffres connus provenant de la comptabilité de l'année 2007 (en francs) :

Recettes (sans TVA) et pourcentage de chiffre d'affaires :

Recettes de location pour l'imposition desquelles il a été opté :

Locaux commerciaux	3'000'000	
Bureaux	<u>1'500'000</u>	
Total des recettes pour l'imposition desquelles on a opté	4'500'000	81,82 %

Recettes de location exclues de la TVA :

Appartements	<u>1'000'000</u>	18,18 %
Chiffre d'affaires total	<u>5'500'000</u>	<u>100,00 %</u>

Dépenses (sans TVA) et impôt préalable qui les grève :

	Dépenses	Impôt préalable
Dépenses d'entretien et de réparations	1'000'000	76'000
Rémunération de la régie immobilière	<u>200'000</u>	<u>15'200</u>
Total des dépenses grevées de TVA	<u>1'200'000</u>	<u>91'200</u>

8.1.2 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due

Pour procéder à la réduction, nécessaire, de la déduction de l'impôt préalable sur l'immeuble faisant l'objet d'une double affectation, il faut déterminer une clé.

Dans l'exemple présent, on applique deux clés différentes, l'une selon les mètres cubes (en raison de la différence de hauteur des diverses parties de l'immeuble) et l'autre selon le chiffre d'affaires (rémunération de la régie immobilière).

La répartition connue en mètres cubes est la suivante :

Parties d'immeubles louées pour l'imposition
desquelles il a été opté :

Immeubles commerciaux	10'000 m ³	
Bureaux	<u>8'000 m³</u>	
	18'000 m ³	75,00 %

Parties d'immeubles louées pour l'imposition
desquelles il n'est pas possible d'opter :

Appartements	<u>6'000 m³</u>	<u>25,00 %</u>
Total	<u>24'000 m³</u>	<u>100,00 %</u>

Le décompte TVA de l'année 2007 se présente de la manière suivante :

TVA sur le chiffre d'affaires :

7,6 % de TVA due sur les recettes de location s'élevant à
4'500'000 pour les locaux commerciaux et les bureaux 342'000

Impôt préalable :

– Total de l'impôt préalable grevant les frais d'entretien et de réparation	76'000		
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 25 % (correspondant à la proportion des locaux utilisés pour des buts exclus du champ de l'impôt par rapport à tout le bâtiment)	<u>- 19'000</u>	57'000	
– Total de l'impôt préalable grevant la rémunération versée à la régie immobilière	15'200		
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 18,18 % (en proportion du chiffre d'affaires, puisque la rémunération versée à la régie est proportionnelle aux recettes de location)	<u>- 2'763</u>	<u>12'437</u>	<u>- 69'437</u>
Total de la TVA due			<u>272'563</u>

8.2

8.2.1

Administration d'immeubles

Etat de faits

L'entreprise Roulin SA, active dans le domaine de la gérance d'immeubles pour des tiers, possède ses propres immeubles et les gère également. Les honoraires de gérance pour des tiers s'élèvent à 5 % des recettes de location. En outre, l'entreprise réalise d'autres recettes imposables (p. ex. commissions d'intermédiaire). Elle ne peut pas opter pour l'imposition des recettes de location de ses propres immeubles, car les immeubles en question abritent uniquement des appartements qui sont loués à des personnes privées.

Chiffres d'affaires et montants d'impôt préalable connus (en francs, sans TVA) pour l'année 2007 :

Recettes de location des propres immeubles	3'000'000		50,00 %
Honoraires provenant de la gérance d'immeubles (sur le territoire suisse)	2'000'000	33,33 %	
Autres recettes imposables (sur le territoire suisse)	<u>1'000'000</u>	<u>16,67 %</u>	<u>50,00 %</u>
Total recettes	<u>6'000'000</u>		<u>100,00 %</u>

Impôt préalable grevant les frais d'entretien et de réparation et qui peut être attribué aux propres immeubles	110'000
Impôt préalable qui ne peut pas être attribué grevant principalement l'activité générale de gérance	<u>40'000</u>
Impôt préalable total grevant l'ensemble des activités	<u>150'000</u>

8.2.2 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due

8.2.2.1 Procédure inappropriée

Si l'on procédait à la réduction de la déduction de l'impôt préalable selon la variante forfaitaire 2 « clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires », on obtiendrait le résultat suivant :

	Recettes	TVA
Honoraires provenant de la gérance d'immeubles (sur le territoire suisse), imposables au taux de 7,6 %	2'000'000	152'000
Autres recettes (sur le territoire suisse), imposables au taux de 7,6 %	1'000'000	<u>76'000</u>
Total impôt sur le chiffre d'affaires		228'000
Total impôt préalable	150'000	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 50 % correspondant à la part des chiffres d'affaires exclus de la TVA par rapport au chiffre d'affaires total (☞ chif. 8.2.1)	<u>- 75'000</u>	<u>- 75'000</u>
Total TVA due		<u>153'000</u>

Remarques :

La variante forfaitaire 2 « clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires » ne peut pas être appliquée, car elle aboutit à un résultat qui n'est pas correct. Il en résulte un avantage fiscal notable pour l'entreprise Roulin SA. Les dépenses grevées de TVA liées à la location d'immeubles (livraison) exclue du champ de l'impôt sont considérablement plus importantes que celles qui sont liées à la gérance immobilière, qui est une prestation de services imposable.

8.2.2.2 Procédure appropriée

a) Principes de base

Il est possible de procéder à un calcul correct de la réduction de la déduction de l'impôt préalable grâce à la répartition de l'impôt préalable sur la base de critères d'exploitation objectifs (☞ chif. 8.2.1).

Une réduction de la déduction de l'impôt préalable selon la variante forfaitaire 2 « clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires » (☞ chif. 8.2.2.1) aboutit à un résultat qui ne correspond pas à l'utilisation effective des dépenses encourues. Il faut donc placer les chiffres d'affaires sur une même base, afin de pouvoir les comparer.

Dans cet exemple, le problème réside dans le fait que les recettes de location des propres immeubles ne peuvent pas être comparées directement aux honoraires provenant de la gérance d'immeubles de tiers. La base commune servant à déterminer la clé pour le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable peut consister non pas en recettes de location, mais en recettes provenant de la rémunération que l'entreprise Roulin SA facturerait à des tiers pour la gérance d'immeubles identiques aux siens.

Cette rémunération de gérance s'élève, dans le cas présent, à 5 % des recettes de location. Pour des recettes de location atteignant les 3 millions de francs, ceci correspond à des honoraires de gérance de Fr. 150'000.—.

b) Calcul de la clé pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable

Les chiffres corrigés et déterminants pour la clé permettant le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable sont les suivants :

Recettes de location des propres immeubles :			
Calcul de la rémunération de la gérance, telle qu'elle serait facturée à des tiers (exclue de la TVA)	150'000	4,76 %	
Honoraires provenant de la gérance d'immeubles de tiers			
(sur le territoire suisse)	2'000'000		
Autres recettes imposables			
(sur le territoire suisse)	<u>1'000'000</u>	<u>3'000'000</u>	<u>95,24 %</u>
		<u>3'150'000</u>	<u>100,00 %</u>

c) Calcul de la TVA due

L'impôt préalable grevant les frais d'entretien et de réparation des propres immeubles et qui est directement attribuable ne peut évidemment pas être déduit, puisqu'il concerne exclusivement une activité exclue du champ de l'impôt.

La déduction de l'impôt préalable qui ne peut pas être attribué et qui concerne de manière prépondérante l'activité générale de gérance doit être réduite de 4,76 % en appliquant la clé calculée ci-dessus.

Le décompte TVA de l'entreprise Roulin SA pour l'année 2007 se présente donc de la manière suivante :

	Recettes	TVA
Honoraires provenant de la gérance d'immeubles (sur le territoire suisse), imposables au taux de 7,6 %	2'000'000	152'000
Autres recettes (sur le territoire suisse), imposables au taux de 7,6 %	1'000'000	<u>76'000</u>
Total impôt sur le chiffre d'affaires		228'000
Impôt préalable non attribuable	40'000	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 4,76 % selon la clé (☞ let. b)	<u>- 1'904</u>	<u>- 38'096</u>
Total TVA due		<u>189'904</u>

Le calcul suivant résulte de l'application de la simplification pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 13.3) :

Total des recettes brutes de location exclues de la TVA	3'000'000
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 0,07 % de Fr. 3'000'000	2'100

Dans cet exemple, les deux méthodes utilisées pour la détermination par approximation de la réduction de la déduction de l'impôt préalable sont correctes.

Remarques :

Les explications qui précèdent démontrent clairement qu'il est important de procéder à la répartition de l'impôt préalable sur la base de critères d'exploitation objectifs.



Plus la personne assujettie répartit de manière précise son impôt préalable sur les différents comptes d'impôt préalable, plus le calcul correct de l'impôt préalable déductible sera précis.

8.3 Imposition de groupe

8.3.1 Etat de faits

La société anonyme Paro et ses deux filiales (Paro Management SA et Inter-Paro SA), détenues à 100 % par la première, forment un groupe d'imposition TVA. Les trois membres du groupe fournissent, à des entreprises qui n'appartiennent pas au groupe, des prestations imposables fournies exclusivement sur le territoi-

re suisse et imposables au taux normal et des prestations exclues du champ de l'impôt. Les membres du groupe effectuent également des prestations de services entre eux (prestations internes). Tous les membres du groupe appliquent, pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable, la variante forfaitaire 2 « Clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires ». La société du groupe qui acquiert des prestations d'autres membres du groupe utilise celles-ci pour réaliser aussi bien des chiffres d'affaires internes qu'externes. Il n'y a par contre pas de prestations acquises auprès de tiers dans les prestations internes fournies à un autre membre du groupe.

8.3.2 Chiffres d'affaires (en francs, sans TVA) et rapport entre les chiffres d'affaires des différentes sociétés du groupe pendant l'année 2007

a) Paro SA

Proportion des chiffres d'affaires imposables et exclus du champ de l'impôt par rapport au chiffre d'affaires réalisé à l'extérieur du groupe :

Chiffres d'affaires imposables	1'200'000	60,00 %
Chiffres d'affaires exclus de la TVA	<u>800'000</u>	<u>40,00 %</u>
Total chiffres d'affaires externes	<u>2'000'000</u>	<u>100,00 %</u>

Paro SA ne réalise pas de prestations internes.

b) Paro Management SA

Proportion des chiffres d'affaires imposables et exclus du champ de l'impôt par rapport au chiffre d'affaires réalisé à l'extérieur du groupe :

Chiffres d'affaires imposables	360'000	40,00 %
Chiffres d'affaires exclus de la TVA	<u>540'000</u>	<u>60,00 %</u>
Total chiffres d'affaires externes	<u>900'000</u>	<u>100,00 %</u>

Proportion des chiffres d'affaires externes et des prestations internes par rapport à son chiffre d'affaires total :

Chiffres d'affaires externes	900'000	50,00 %
Prestations internes pour Paro SA	<u>900'000</u>	<u>50,00 %</u>
Chiffre d'affaires total	<u>1'800'000</u>	<u>100,00 %</u>

c) Inter-Paro SA

Proportion des chiffres d'affaires imposables et exclus du champ de l'impôt par rapport au chiffre d'affaires réalisé à l'extérieur du groupe :

Chiffres d'affaires imposables	480'000	33,33 %
Chiffres d'affaires exclus de la TVA	<u>960'000</u>	<u>66,67 %</u>
Total chiffres d'affaires externes	<u>1'440'000</u>	<u>100,00 %</u>

Proportion des chiffres d'affaires externes et des prestations internes par rapport à son chiffre d'affaires total :

Chiffres d'affaires externes	1'440'000	60,00 %
Prestations internes pour	480'000	20,00 %
Paro SA		
Paro Management SA	<u>480'000</u>	<u>20,00 %</u>
Chiffre d'affaires total	<u>2'400'000</u>	<u>100,00 %</u>

Les chiffres présentés ci-dessus pour chaque membre du groupe constituent la base de calcul de la part d'impôt préalable déductible par chaque membre du groupe.

8.3.3 Calcul de la quote-part d'impôt préalable déductible respectivement du droit à la déduction de l'impôt préalable de chaque membre du groupe et du groupe lui-même

8.3.3.1 Principes

L'impôt préalable ne peut pas être attribué directement aux différents chiffres d'affaires sur la base des indications existantes. C'est pourquoi, pour calculer la dette fiscale de tout le groupe (→ chif. 8.3.4), il faut en premier lieu déterminer la quote-part (qui doit être calculée) de l'impôt préalable déductible pour chaque membre du groupe.

Pour calculer individuellement cette quote-part d'impôt préalable déductible, il faut procéder de la manière suivante :

1^{re} étape : Quote-part d'impôt préalable déductible sur la base des chiffres d'affaires externes

Quote-part d'impôt préalable déductible sur la base des chiffres d'affaires externes imposables, par rapport au chiffre d'affaires externe total, en tenant aussi compte de la part de ce chiffre d'affaires externe par rapport au chiffre d'affaires total x %

2^e étape : Quote-part d'impôt préalable déductible sur la base des prestations internes

Quote-part totale d'impôt préalable déductible de la société du groupe destinataire des prestations, en tenant également compte de la part que représentent les prestations internes de la société prestataire, réalisées avec la société du groupe destinataire, par rapport à son chiffre d'affaires total y %

3^e étape : Calcul de la quote-part totale d'impôt préalable déductible

Somme des étapes 1 et 2 z %

Chaque membre du groupe peut déduire l'impôt préalable qu'il a supporté sur la base de la quote-part obtenue à l'étape 3.

- ☞ Pour les problèmes qui pourraient se poser en relation avec la détermination de la quote-part d'impôt préalable déductible sur la base des prestations internes (étape 2), voir chif. 8.3.5.

8.3.3.2 Calcul des quote-parts d'impôt préalable déductible et de l'impôt préalable pour chaque membre du groupe

Individuellement, les membres du groupe ont supporté l'impôt préalable suivant (tous les montants sont exprimés en francs) :

Paro SA	9'300
Paro Management SA	19'800
Inter-Paro SA	36'000

a) **Paro SA**

Paro SA réalise uniquement des chiffres d'affaires externes. En raison de la proportion des chiffres d'affaires imposables qu'elle a réalisés, elle est en droit de déduire 60 % de l'impôt préalable qu'elle a supporté.

Quote-part totale d'impôt préalable déductible 60 %

Impôt préalable déductible 60 % de 9'300 = 5'580

b) **Paro Management SA**

L'impôt préalable déductible est calculé de la manière suivante :

- Quote-part totale d'impôt préalable déductible :

1^{re} étape :

Quote-part d'impôt préalable déductible sur la base des chiffres d'affaires externes

Quote-part d'impôt préalable déductible sur la base des chiffres d'affaires externes imposables, par rapport au chiffre d'affaires externe total (40 %), en tenant également compte de la part de ce chiffre d'affaires externe total par rapport au chiffre d'affaires total (50 %) :

40 % de 50 % = 20,00 %

2^e étape :

Quote-part d'impôt préalable déductible sur la base des prestations internes

Quote-part totale d'impôt préalable déductible de la société du groupe destinataire des prestations (60 %), en tenant également compte de la part qui correspond, chez la société du groupe qui fournit les prestations, aux prestations internes réalisées avec la société du groupe destinataire des prestations par rapport à son chiffre d'affaires total (50 %) :

Prestations internes réalisées pour Paro SA :
 60 % de 50 % = 30,00 %

3^e étape :

Quote-part totale d'impôt préalable déductible 50,00 %

- Impôt préalable déductible :
 50 % de 19'800 9'900

c) Inter-Paro SA

L'impôt préalable déductible est calculé de la manière suivante :

- Quote-part totale d'impôt préalable déductible :

1^{re} étape :

Quote-part d'impôt préalable déductible sur la base des chiffres d'affaires externes

Quote-part d'impôt préalable déductible sur la base des chiffres d'affaires externes imposables par rapport au chiffre d'affaires externe total (33,33 %), en tenant également compte de la part de ce chiffre d'affaires externe total par rapport au chiffre d'affaires total (60 %) :

33,33 % de 60 % = 20,00 %

2^e étape :

Quote-part d'impôt préalable déductible sur la base des prestations internes

Quote-part totale d'impôt préalable déductible de la société du groupe destinataire de la prestation (3^e étape selon chif. 8.3.3.1), en tenant également compte de la part qui correspond, chez la société du groupe qui fournit les prestations, aux prestations internes réalisées avec la société destinataire par rapport à son chiffre d'affaires total :

Prestations internes réalisées pour Paro SA :
 60 % de 20 % = 12,00 %

Prestations internes réalisées pour Paro Management SA :
 50 % de 20 % = 10,00 %

3^e étape :

Quote-part totale d'impôt préalable déductible 42,00 %

- Impôt préalable déductible :
 42 % de 36'000 15'120

d) Total déduction de l'impôt préalable du groupe d'imposition TVA

30'600

8.3.4 Décompte TVA du groupe pour l'année 2007

Le décompte TVA du groupe pour l'année 2007 se présente de la manière suivante :

	Chiffre d'affaires	TVA
Chiffre d'affaires externe de Paro SA imposable à 7,6 %	1'200'000	91'200
Chiffre d'affaires externe de Paro Management SA imposable à 7,6 %	360'000	27'360
Chiffre d'affaires externe d'Inter-Paro SA imposable à 7,6 %	480'000	<u>36'480</u>
Total TVA		155'040
Impôt préalable déductible selon calcul (☞ chif. 8.3.3.2)		
Paro SA		5'580
Paro Management SA		9'900
Inter-Paro SA		<u>15'120</u>
Total impôt préalable déductible	30'600	- 30'600
Total TVA due		<u>124'440</u>

8.3.5 Calcul par approximation

Selon les circonstances et en fonction des proportions existantes propres à chaque groupe d'imposition, le procédé décrit à la 2^e étape du chif. 8.3.3.1 ci-dessus peut poser des problèmes quant à la détermination de la quote-part totale d'impôt préalable déductible pour la société destinataire des prestations.

C'est le cas par exemple, lorsque la société du groupe destinataire fournit à son tour des prestations à la société qui lui a fourni des prestations. Dans de tels cas, on peut, au sens d'un calcul par approximation (art. 58 al. 3 LTVA), tenir compte de la quote-part d'impôt préalable déductible de la société destinataire des prestations sur la base de ses chiffres d'affaires externes (☞ 1^{re} étape du chif. 8.3.3.1), à la place de la quote-part totale d'impôt préalable déductible.

Ce procédé est admissible à condition que ce calcul par approximation

- conduise à un résultat approprié et n'entraîne pas d'avantage ou de désavantage fiscal manifeste pour la personne assujettie et
- soit appliqué par toutes les sociétés du groupe.

Si le groupe d'imposition TVA décide de procéder au calcul par approximation, il doit maintenir cette manière de faire pendant au moins une année civile ou commerciale. Un changement de méthode n'est possible qu'à la fin d'une année civile ou commerciale.

8.4 Holding mixte (le but de l'entreprise est la détention de participations et la fabrication de produits)

8.4.1 Etat de faits

Gamma SA est ce qu'on appelle une holding mixte. Elle possède à l'étranger diverses filiales. En Suisse, sa production est principalement destinée au marché indigène. Elle met le savoir-faire pour la production à la disposition des filiales à l'étranger par le biais de contrats de licence et de contrats de soutien technique. Les filiales peuvent également compter sur le soutien de leur société mère pour tout ce qui concerne la gestion des affaires.

Indications sur les chiffres d'affaires de Gamma SA (en francs, sans TVA), son impôt préalable et sa fortune (en francs) pour l'exercice 2007 :

Recettes de licences à des filiales à l'étranger	3'000'000	
« Management fees » à des filiales à l'étranger	7'000'000	
Livraison de biens	<u>390'000'000</u>	
Total chiffres d'affaires imposables	400'000'000	80 %
Recettes de dividendes de filiales à l'étranger	44'000'000	
Vente de participations à l'étranger (prix de vente)	45'000'000	
Recettes d'intérêts et de dividendes (hors groupe)	4'000'000	
Recettes d'intérêts de filiales à l'étranger	<u>7'000'000</u>	
Total chiffres d'affaires exclus resp. recettes qui ne constituent pas du chiffre d'affaires	<u>100'000'000</u>	<u>20 %</u>
Chiffre d'affaires total	<u>500'000'000</u>	<u>100 %</u>

Impôt préalable sur le total des charges (achats de marchandises, prestations de services, autres charges d'exploitation) et les investissements,

– qui est directement attribuable aux chiffres d'affaires imposables	1'200'000
– qui sert à la réalisation de chiffres d'affaires tant imposables que non soumis à la TVA	1'800'000

Fortune de Gamma SA, qui est liée aux chiffres d'affaires non imposables (p. ex. actif disponible, dépôts à terme fixe, prêts, participations) :

01.01.2007	400'000'000
31.12.2007	300'000'000

8.4.2 Réduction de la déduction de l'impôt préalable

En cas d'application de la variante forfaitaire 1 « Attribution partielle de l'impôt préalable », Fr. 360'000.— (20 % de Fr. 1'800'000.—) d'impôt préalable non directement attribuable ne pourraient pas être déduits. Or, cette solution ne serait pas appropriée, car l'impôt préalable sur les investissements et les autres charges d'exploitation, qui concerne l'activité de production imposable de l'entreprise, serait également réduit de 20 %.

L'AFC autorise donc la holding mixte à calculer par approximation la réduction de la déduction de l'impôt préalable de la manière suivante :

- a) L'impôt préalable qui peut être attribué directement à des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt ne peut, d'une manière générale, pas être déduit.
- b) Il est possible de calculer par approximation, au sens de l'article 58 alinéa 3 LTVA, la réduction de la déduction de l'impôt préalable grevant des biens et des prestations de services faisant l'objet d'une double affectation de la manière suivante :

1^{re} étape : Calcul de la fortune moyenne (sur la base des bilans au début et à la fin de l'exercice) engagée dans la détention de participations, l'octroi de crédits, etc.

2^e étape : Calcul des prestations propres de gestion de fortune de la holding, s'élevant en principe à 3 % de la fortune moyenne calculée à la 1^{re} étape.

3^e étape : Calcul de la part des coûts grevée d'impôt préalable correspondant en principe à 15 % (chiffres d'expérience de l'AFC) des prestations de gestion de fortune calculées à la 2^e étape.

4^e étape : Calcul au taux normal de la réduction de la déduction de l'impôt préalable de la valeur calculée à la 3^e étape. La déclaration de la réduction de la déduction de l'impôt préalable doit être faite au moins une fois par année, mais au plus tard dans le décompte TVA concernant la dernière période de l'exercice.

Pour Gamma SA, la réduction de la déduction de l'impôt préalable se calcule de la manière suivante :

1^{re} étape :

Fortune déterminante au 01.01.2007	400'000'000
Fortune déterminante au 31.12.2007	<u>300'000'000</u>
Total	700'000'000

Fortune moyenne déterminante (700'000'000 : 2) = **350'000'000**

2^e étape :

3 % de 350'000'000 pour les prestations propres de gestion de la fortune = **1'050'000**

3^e étape :

15 % de 1'050'000 représentant la part des coûts grevée de l'impôt préalable = **157'500**

4^e étape :

7,6 % de 157'500 représentant la réduction de la déduction de l'impôt préalable = **11'970**

Le montant de Fr. 11'970.— doit être déclaré à titre de réduction de la déduction de l'impôt préalable sous le chiffre 130 du décompte TVA.

☞ Un autre calcul par approximation de la réduction de la déduction de l'impôt préalable peut être effectué selon le chif. 7.4.1, s'il n'en résulte aucun avantage ou désavantage fiscal manifeste.

8.5 Holding qui gère elle-même sa fortune et qui fournit elle-même les prestations de management

8.5.1 Etat de faits

La Beta-Holding SA est domiciliée en Suisse. Elle occupe 20 personnes et possède à l'étranger plusieurs filiales. Le personnel de Beta-Holding SA gère la fortune de la holding, se procure les moyens financiers pour tout le groupe d'entreprises et offre son soutien aux filiales pour la gestion de leurs affaires. Beta-Holding SA exige des « managements fees » pour les prestations de services qu'elle fournit aux filiales.

Indications concernant le chiffre d'affaires de Beta-Holding SA (en francs, sans TVA) et l'impôt préalable (en francs) pour l'exercice 2007 :

« Management fees »	2'000'000	2 %
Recettes de dividendes et d'intérêts	98'000'000	98 %
Total chiffre d'affaires	<u>100'000'000</u>	<u>100 %</u>
Total impôt préalable	70'000	

8.5.2 Calcul de la part d'impôt préalable déductible

Si elle appliquait la variante forfaitaire 2 « Clé de répartition en fonction du chiffre d'affaires », Beta-Holding SA ne pourrait déduire que Fr. 1'400.— (2 % de Fr. 70'000.—) d'impôt préalable. Puisque ce résultat n'est pas approprié, l'AFC autorise le calcul par approximation suivant :

Prestations de services imposables (exonérées de l'impôt) 2'000'000

Calcul par approximation des charges grevées d'impôt préalable selon les chiffres d'expérience de l'AFC :

15 % de 2'000'000 = 300'000

Droit à la déduction de l'impôt préalable 7,6 %
de 300'000 (= 100 %) 22'800

Beta-Holding SA peut ainsi déduire Fr. 22'800.— d'impôt préalable pour l'exercice 2007.

8.6 Ateliers d'apprentissage

8.6.1 Etat de faits

En 2007, l'atelier d'apprentissage pour menuisiers «Baobab» a agrandi son bâtiment. Il a reçu des subventions de la Confédération et du canton pour la construction de l'annexe et pour l'exploitation de l'atelier. L'atelier d'apprentissage a exécuté lui-même les travaux de menuiserie en relation avec la construction. Une fois la construction terminée, une partie de l'annexe a été louée à un atelier d'apprentissage pour électroniciens non assujéti (début de la location le 1^{er} janvier 2008).

Les chiffres suivants concernant la construction et l'exploitation de l'atelier d'apprentissage ressortent de la comptabilité de l'exercice 2007 (sans autre indication, tous les chiffres s'entendent en francs) :

Indications concernant la construction de l'annexe pour l'exercice 2007

Total coûts de construction (TVA incluse)	4'278'000	100,00 %
Subventions de la Confédération et du canton reçues pour la construction de l'annexe	2'500'000	58,44 %
Surface totale de l'annexe (en m ²)	2'000	100,00 %
Surface louée à l'atelier d'apprentissage pour électroniciens (en m ²)	500	25,00 %

Le total des coûts de construction comprend les propres travaux de menuiserie d'une valeur de Fr. 500'000.— (sans TVA), prix tel qu'il aurait été facturé à un tiers indépendant. Cette valeur a été imposée au titre de prestations à soi-même.

L'atelier d'apprentissage reçoit les subventions susmentionnées pour la construction de toute l'annexe, c.-à-d. également pour la partie destinée à la location. L'impôt préalable grevant les travaux exécutés par des tiers (sans le matériel pour les travaux de menuiserie effectués par l'atelier lui-même) s'élève à Fr. 240'000.—.

Indications concernant l'exploitation en 2007

Recettes :

Recettes imposables provenant de travaux de menuiserie (sans TVA ; y compris les propres travaux sur la construction de l'annexe)	990'000
Subventions de la Confédération et du canton destinées à payer les salaires non grevés de TVA des enseignants (non soumises à la TVA)	400'000
Subventions pour la couverture du déficit d'exploitation (non soumises à la TVA)	110'000
Subvention pour l'achat d'une raboteuse commandée par ordinateur au prix de Fr. 107'600.— (TVA incluse) (non soumise à la TVA)	90'000

Impôt préalable :

Sur le matériel utilisé pour les travaux de menuiserie	23'000
Sur l'achat de la raboteuse commandée par ordinateur	7'600
Autre impôt préalable qui ne peut pas être attribué directement	15'000

8.6.2 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due

8.6.2.1 Construction de l'annexe en 2007

Pour calculer l'**impôt préalable déductible grevant la construction de l'annexe**, il faut procéder à une réduction de l'impôt préalable **par étapes**, puisque l'atelier a d'une part reçu des subventions pour la construction de l'annexe et que d'autre part une partie de l'annexe sera affectée à une activité exclue du champ de l'impôt (location à un atelier d'apprentissage pour électroniciens qui n'est pas assujéti à la TVA).

Dans un **premier temps**, l'impôt préalable sera réduit de la part correspondant aux subventions reçues, ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Impôt préalable sur les travaux exécutés par des tiers	240'000
Impôt préalable sur les propres prestations (valeur des propres travaux correspondant au prix qui aurait été facturé à un tiers indépendant) : 7,6 % de 500'000	<u>38'000</u>
Total de l'impôt préalable avant réduction	278'000

Réduction de 58,44 % en raison des subventions reçues (☞ chif. 8.6.1)	- 162'463
Impôt préalable restant	<u>115'537</u>

Dans un **deuxième temps**, l'impôt préalable doit être réduit de la part grevant la partie de l'immeuble destinée à la location à l'atelier d'apprentissage pour électroniciens non assujetti (utilisation pour une activité exclue du champ de l'impôt) :

Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 25 % pour la partie d'immeuble destinée à la location (☞ chif. 8.6.1)	- 28'884
Impôt préalable restant sur la construction de l'annexe de l'atelier (☞ chif. 8.6.2.2)	<u>86'653</u>

8.6.2.2 Exploitation 2007

Pour le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'exploitation en 2007, il faut tenir compte du fait que les subventions de la Confédération et du canton ne sont pas soumises à la TVA.

Puisque l'atelier d'apprentissage reçoit des **subventions pour l'achat d'une raboteuse commandée par ordinateur**, l'impôt préalable grevant cet achat doit être réduit en proportion :

Prix d'achat de la raboteuse (TVA incluse)	107'600	100,00 %
Subvention destinée à l'achat de cette machine (non soumise à la TVA)	90'000	83,64 %

En outre, il faut également réduire la déduction de l'impôt préalable grevant les investissements et les autres charges d'exploitation (p. ex. aussi l'impôt préalable restant sur la construction de l'annexe) en raison des **subventions reçues pour la couverture du déficit d'exploitation** :

Chiffre d'affaires imposable (sans TVA) :

Valeur des propres travaux de menuiserie effectués lors de la construction de l'annexe, imposés au titre de prestations à soi-même	500'000	
Travaux de menuiserie pour des tiers	<u>490'000</u>	
Total des travaux de menuiserie imposables	990'000	90,00 %

Recettes non-soumises à l'impôt :

Subventions pour la couverture du déficit d'exploitation	<u>110'000</u>	<u>10,00 %</u>
Total	<u>1'100'000</u>	<u>100,00 %</u>

Les subventions destinées à payer les salaires du personnel enseignant non grevés de TVA n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable.

L'impôt préalable lié aux acquisitions de matériel pour l'exécution de travaux de menuiserie imposables facturés au prix du marché (prix concurrentiels) peut être déduit entièrement.

8.6.2.3 Décompte TVA pour l'année 2007

TVA sur le chiffre d'affaires (sans TVA) :

Travaux de menuiserie imposables au taux de 7,6 % s'élevant à Fr. 990'000.— (y compris les propres travaux à l'annexe) 75'240

Impôt préalable :

– Impôt préalable apuré grevant l'annexe de l'atelier (☞ chif. 8.6.2.1) 86'653

– Impôt préalable grevant l'achat de la raboteuse :
7,6 % de 107'600 (107,6 %) 7'600

Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 83,64 % en raison des subventions reçues (☞ chif. 8.6.2.2) : -6'357 1'243

– Impôt préalable grevant le matériel pour les travaux de menuiserie (travaux exécutés par des tiers, y compris prestations personnelles) 23'000

– Impôt préalable sur les autres charges qui ne peuvent pas être attribuées directement 15'000

– En raison des subventions destinées à couvrir le déficit d'exploitation, l'impôt préalable sur

les investissements et les autres charges d'exploitation qui ne sont pas directement imputables doit encore être réduit de 10 % (☞ chif. 8.6.2.2) :

Impôt préalable restant grevant la construction de l'annexe	86'653	
Impôt préalable restant grevant la raboteuse commandée par ordinateur	1'243	
Autre impôt préalable qui n'est pas directement imputable	<u>15'000</u>	
	102'896	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 10 %	10'290	- 10'290
Total de l'impôt préalable déductible	115'606	- 115'606
Excédent d'impôt préalable pour l'année 2007		<u><u>40'366</u></u>

8.6.2.4 Remarques concernant la manière de procéder à partir de 2008

L'impôt préalable directement imputable à l'entretien et aux réparations de la part de l'immeuble louée ne peut pas être déduit. L'impôt préalable qui n'est pas directement imputable aux frais accessoires ainsi qu'à l'entretien et aux réparations (p. ex. réparations de la toiture et des façades) est réduit de 25 % selon la clé de répartition au mètre carré (☞ chif. 8.6.1).

La réduction de la déduction de l'impôt préalable pour la double affectation de l'infrastructure générale en relation avec l'administration du propre immeuble, pour l'imposition duquel il n'a pas été opté, peut être effectuée forfaitairement avec 0,07 % des recettes brutes de location exclues de la TVA (frais accessoires inclus) (☞ chif. 1.3.3).

Si, dans les années suivantes, la couverture du déficit d'exploitation par le biais de subventions change en proportion du chiffre d'affaires total, ceci peut, du point de vue fiscal, entraîner un changement d'affectation partiel.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir la brochure « Changements d'affectation ».

8.7 Maison de cure

8.7.1 Etat de faits

La maison de cure «Rayon de soleil» est un établissement de cure avec hôtel et résidence annexés. Les personnes dont la cure a été prescrite par un médecin sont traitées dans la maison de cure, alors que les autres sont des hôtes de l'hôtel.

En outre, des prestations sont également fournies aux pensionnaires de la résidence. Ces derniers paient un loyer pour leur appartement et un montant séparé

pour les repas qu'ils consomment à la maison de cure. Le prix de la restauration des hôtes de l'hôtel (pension complète) et des pensionnaires de la résidence est calculé sur la base des frais effectifs, auxquels s'ajoute une marge. Les curistes reçoivent les mêmes repas, mais le prix, qui est le même que pour les autres hôtes, est compris dans les forfaits pour la cure.

Pour l'année 2007, les chiffres (en francs) suivants ressortent de la comptabilité :

Chiffres d'affaires (sans TVA) :

Chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt :

Contre-prestations des curistes bénéficiant d'une prescription médicale et recettes de location des pensionnaires de la résidence qui ont élu domicile auprès de la maison de cure	1'800'000	72 %
--	-----------	------

Chiffres d'affaires imposables :

Hébergement et petit-déjeuner des hôtes de l'hôtel	250'000		
Repas des pensionnaires de la résidence et des hôtes de l'hôtel et autres chiffres d'affaires imposables	450'000	700'000	28 %
Total des chiffres d'affaires		<u>2'500'000</u>	<u>100 %</u>

En outre, dans les chiffres d'affaires mentionnés ci-dessus, la répartition entre les recettes de restauration des curistes et celles des hôtes de l'hôtel et des pensionnaires de la résidence est connue :

Curistes (exclu du champ de la TVA)	600'000	60 %
Hôtes de l'hôtel et pensionnaires de la résidence (imposable)	<u>400'000</u>	<u>40 %</u>
Total	<u>1'000'000</u>	<u>100 %</u>

Impôt préalable :

- Sur la restauration (nourriture et boissons)	12'000
- Sur les médicaments pour les curistes	5'000
- Sur les autres charges (non imputables)	<u>20'000</u>
Total	<u>37'000</u>

8.7.2 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due

8.7.2.1 Impôt préalable déductible

Cet exemple montre comment déterminer la réduction de la déduction de l'impôt préalable dans les deux domaines suivants :

- a) Restauration des curistes (exclu du champ de l'impôt) ainsi que des hôtes de l'hôtel et des pensionnaires de la résidence (imposable).

Dans ce cas, la solution consistant à calculer la clé sur la base du chiffre d'affaires de l'exploitation du restaurant est appropriée. La réduction de la déduction de l'impôt préalable est de 60 % (☞ chif. 8.7.1).

- b) Autres charges (bâtiment, administration, etc.) qui grèvent aussi bien des domaines exclus du champ de l'impôt (soins médicaux et pension des curistes) que le domaine hôtelier imposable (hébergement et restauration des hôtes de l'hôtel).

Puisque dans les deux domaines (curistes et hôtes de l'hôtel), les prestations fournies sont semblables, la réduction de la déduction de l'impôt préalable peut être opérée grâce à la clé de répartition d'ensemble de 72 % basée sur le chiffre d'affaires (☞ chif. 8.7.1).

Calcul de l'impôt préalable déductible :

– Impôt préalable grevant la restauration (nourriture et boissons)	12'000	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 60 % (☞ let. a)	<u>- 7'200</u>	4'800
– Impôt préalable de l'ensemble de l'entreprise, qui n'est pas directement imputable	20'000	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 72 % (☞ let. b)	<u>- 14'400</u>	5'600
Total de l'impôt préalable déductible		<u>10'400</u>

L'impôt préalable grevant les médicaments destinés aux curistes ne peut pas être déduit, puisqu'il peut être directement imputé aux soins médicaux exclus du champ de l'impôt.

8.7.2.2 TVA due

Le décompte TVA de l'année 2007 se présente de la manière suivante :

	Chiffre d'affaires	TVA
Chiffres d'affaires provenant de l'hébergement des hôtes de l'hôtel, imposables au taux de 3,6 %	250'000	9'000
Repas des pensionnaires de la résidence, pension complète des hôtes de l'hôtel et autres prestations imposables au taux de 7,6 %	450'000	<u>34'200</u>
Total de l'impôt sur le chiffre d'affaires		43'200
Total de l'impôt préalable déductible (☞ chif. 8.7.2.1)		<u>- 10'400</u>
Total de la TVA due		<u>32'800</u>



Plus la personne assujettie répartit de manière précise son impôt préalable sur les différents comptes d'impôt préalable, plus le calcul correct de l'impôt préalable déductible sera précis.

8.8 Association

8.8.1 Etat de faits

L'association professionnelle des détaillants dispense à ses membres des conseils imposables dans le domaine de la vente. Une part considérable de ces conseils n'est pas donnée par l'association, mais par des conseillers externes qu'elle engage. En outre, le secrétariat de l'association, qui se trouve dans des locaux loués, n'est géré qu'en partie par l'association. Une part de ces travaux est exécutée par un fiduciaire. Outre les chiffres d'affaires qu'elle réalise avec les conseils, l'association encaisse également des cotisations de membres exclues du champ de l'impôt.

En outre, l'association est propriétaire d'immeubles, qu'elle loue en totalité (sans option pour l'imposition des recettes de location) et qu'elle gère elle-même. Elle réalise aussi des recettes d'intérêts et des recettes provenant du négoce de papiers-valeurs.

Les **montants de chiffre d'affaires** (en francs, sans TVA) pour l'année 2007 sont les suivants :

Prestations de conseils imposables	7'200'000	60,0 %
Cotisations des membres, exclues du champ de l'impôt	<u>4'800'000</u>	<u>40,0 %</u>
Chiffre d'affaires généré par les activités principales	12'000'000	100,0 %
Chiffre d'affaires généré par les activités principales	12'000'000	89,5 %
Recettes de location des immeubles	600'000	4,5 %
Recettes d'intérêts et recettes provenant du négoce de papiers-valeurs	<u>800'000</u>	<u>6,0 %</u>
Total du chiffre d'affaires	<u>13'400'000</u>	<u>100,0 %</u>

En outre, les **charges** suivantes (en francs) sont directement imputables aux activités principales :

Charges pour les prestations de conseils imposables (sans TVA) :	6'600'000
Charges pour les cotisations des membres, exclues du champ de l'impôt (TVA comprise) :	300'000

L'impôt préalable (en francs) supporté pendant l'exercice 2007 a été, dans la mesure du possible, directement attribué aux différentes activités et comptabilisé comme suit :

Impôt préalable directement imputable :

– impôt préalable grevant les charges pour les prestations de conseils imposables	480'000
– impôt préalable grevant l'entretien des immeubles	10'000
– impôt préalable en relation avec la réalisation de recettes d'intérêts et de recettes provenant du négoce de papiers-valeurs (droits de garde, etc.)	2'000
– impôt préalable de la fiduciaire pour la facturation et l'encaissement des cotisations des membres	12'000

Impôt préalable qui ne peut pas être imputé directement :

– impôt préalable sur les autres charges et les investissements	130'000
---	---------

8.8.2 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due

8.8.2.1 Procédure inappropriée

L'association veut réduire son impôt préalable selon la méthode de la variante forfaitaire 1. Elle renonce à la simplification pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable des chiffres d'affaires sans droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 1.3.2 et 1.3.3).

Sur la base des chiffres indiqués, la clé permettant la réduction de l'impôt préalable non directement imputable est la suivante :

Prestations de conseils imposables	7'200'000	53,73 %
Recettes exclues du champ de l'impôt :		
– cotisations des membres	4'800'000	
– recettes de location des immeubles	600'000	
– recettes d'intérêts et recettes provenant du négoce de papiers-valeurs	<u>800'000</u>	<u>6'200'000</u> 46,27 %
Total du chiffre d'affaires	<u>13'400'000</u>	<u>100,00 %</u>

L'impôt préalable, qui peut être imputé directement aux prestations de conseils imposables, est déduit totalement. L'impôt préalable, qui peut être attribué aux prestations exclues du champ de l'impôt (cotisations des membres, recettes de location, chiffres d'affaires provenant des intérêts et du négoce de papiers-valeurs), ne peut par contre pas être déduit.

Le décompte TVA pour l'année 2007 se présente ainsi de la manière suivante :

	Chiffre d'affaires	TVA
Chiffre d'affaires provenant des prestations de conseils imposables au taux de 7,6 %	7'200'000	547'200
Impôt préalable :		
– sur les frais grevant les prestations de conseils imposables (directement imputables)	480'000	
– sur les investissements et les autres charges d'exploitation qui ne peuvent pas être attribués directement	130'000	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 46,27 %	- 60'151	<u>69'849</u>
Total de l'impôt préalable déductible	549'849	- 549'849
Excédent d'impôt préalable		<u>2'649</u>

Cette méthode de calcul entraîne manifestement pour l'association un avantage fiscal. Si l'on additionne les charges pour les prestations de conseils imposables (Fr. 6'600'000.—) et les investissements et autres charges d'exploitation pour un montant de Fr. 919'066.— (résultant de la capitalisation de la part déduite de l'impôt préalable grevant les investissements et les autres frais d'exploitation [Fr. 69'849.-]), il en résulte des charges s'élevant à Fr. 7'519'066.— sans TVA, qui sont en relation avec un chiffre d'affaires imposable, TVA exclue, de Fr. 7'200'000.—. Cette méthode ne constitue pas une solution appropriée et ne doit pas être appliquée dans ce cas.

8.8.2.2 Procédure appropriée

Pour parvenir à un calcul correct de l'impôt préalable déductible, il faut procéder de la manière suivante :

L'impôt préalable directement imputable aux prestations de conseils imposables est déductible en totalité. Par contre, l'impôt préalable qui est directement imputable aux activités exclues du champ de l'impôt (recettes de location des immeubles, recettes d'intérêts et recettes provenant du négoce de papiers-valeurs), ainsi qu'aux cotisations des membres, également exclues du champ de l'impôt, ne peut pas être déduit.

L'impôt préalable qui n'est pas directement imputable doit faire l'objet d'une réduction.

a) Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt dans le domaine des recettes de location des immeubles et du négoce de papiers-valeurs

Il faut procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable en relation avec les recettes de location des immeubles et le négoce de papiers-valeurs. Dans les deux cas, la méthode simplifiée peut être utilisée (☞ chif. 1.3.2 et 1.3.3).

b) Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt dans le domaine des cotisations des membres

Pour réduire la part d'impôt préalable déductible, il faut calculer une clé appropriée. Dans ce contexte, les charges directement imputables sont déduites du chiffre d'affaires déterminant, et ceci indépendamment du fait qu'elles soient grevées ou non de TVA :

Chiffre d'affaires imposable	7'200'000		
moins les charges directement imputables	<u>6'600'000</u>	600'000	11,76 %
Chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt	4'800'000		
moins les charges directement imputables	<u>300'000</u>	4'500'000	88,24 %
Total du chiffre d'affaires (apuré)		<u>5'100'000</u>	<u>100,00 %</u>

Dans cet exemple, il est donc possible d'appliquer les simplifications pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable parallèlement à une clé appropriée, calculée séparément, pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de recettes exclues du champ de l'impôt provenant de l'activité principale. Dans ce contexte, il faut tenir compte du fait que l'impôt préalable qui ne peut pas être attribué directement et qui doit être réduit sur la base de la clé appropriée, calculée séparément, doit d'abord être réduit du montant de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, qui a été calculé en appliquant les simplifications pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Ainsi, le décompte TVA pour l'année 2007 se présente de la manière suivante :

	Chiffre d'affaires	TVA
Chiffre d'affaires provenant des prestations de conseils imposable au taux de 7,6 %	7'200'000	547'200
Impôt préalable :		

- sur les charges pour les prestations de conseils imposables (directement imputables) 480'000

– sur les investissements et les autres charges d'exploitation (non directement imputables)		130'000	
• Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des simplifications :			
– Recettes de location des immeubles : réduction de 0,07 % du montant des recettes de location s'élevant à Fr. 600'000		- 420	
– Recettes d'intérêts et recettes provenant du négoce de papiers-valeurs : réduction au sens du chif. 1.3.2		- 500	
• Réduction de la déduction de l'impôt préalable restant, qui ne peut pas être attribué directement :	130'000		
	- 420		
	- 500		
impôt préalable restant qui ne peut pas être attribué directement	129'080		
Réduction de 88,24 % sur la base de la clé		- 113'900	
Impôt préalable déductible grevant les investissements et les autres charges d'exploitation et qui ne peut pas être attribué directement :	15'180		<u>15'180</u>
– Total de l'impôt préalable déductible		495'180	- 495'180
TVA due			<u>52'020</u>

8.9 Construction et exploitation d'une patinoire

8.9.1 Etat de faits

8.9.1.1 Construction de la patinoire en 2006

La société coopérative «Hockey» a construit en 2006 une patinoire avec un restaurant. Au début de la construction, elle a opté pour l'assujettissement en vertu de l'article 27 alinéa 2 LTVA. La patinoire est exploitée par la société coopérative elle-même, alors que le restaurant est affermé (il n'a pas été opté pour l'imposition des recettes provenant de cet affermage). En hiver, la patinoire est louée à des associations sportives (clubs de hockey sur glace, associations de patinage artistique, etc.) et le reste du temps elle est utilisée pour le patinage libre. En été, la salle est utilisée comme piste pour le patin à roulettes (clubs de patinage ou patinage libre). En

outre, la société coopérative exploite encore un kiosque. Tout l'entretien de la patinoire (nettoyage, réparations, etc.) est assuré par des tiers assujettis.

Les chiffres concernant le financement et la construction de la patinoire se présentent de la manière suivante (en francs, si pas d'autre indication ; coûts de construction et chiffres concernant le financement, sans TVA) :

Total des coûts de construction	6'100'000
Total de l'impôt préalable sur les coûts de construction	400'000
Financement :	
Capital de la société coopérative	5'000'000
Prêt sans intérêts de la collectivité publique (commune)	500'000
Subvention du canton ou de la Confédération (non soumise à la TVA)	800'000
Dons	<u>200'000</u>
Total	<u>6'500'000</u>
Volume total de la patinoire	40'000 m ³
Part du restaurant	2'000 m ³

8.9.1.2 Exercice 2007 (première année d'exploitation)

Les chiffres suivants (en francs) ressortent de la comptabilité de l'exercice 2007 (première année d'exploitation) :

Chiffres d'affaires (sans TVA) :

Chiffre d'affaires imposable à 7,6 % provenant des entrées pour le patinage sur glace et le patinage à roulette libres	200'000
Recettes provenant du kiosque, imposables à 7,6 %	50'000
Recettes provenant du kiosque, imposables à 2,4 %	50'000
Chiffre d'affaires exclu du champ de l'impôt résultant de la location de la patinoire à divers clubs sportifs	665'000
Recettes d'affermage du restaurant exclues du champ de l'impôt (sans option)	<u>10'000</u>
Total du chiffre d'affaires	<u>975'000</u>

Charges (sans TVA) :

Achats pour le kiosque	70'000
------------------------	--------

Impôt préalable :

Impôt préalable directement imputable au kiosque	3'500
Autre impôt préalable non imputable (entretien, électricité, eau et frais administratifs)	25'000

8.9.2 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due

8.9.2.1 Construction de la patinoire en 2006

Dans un **premier temps**, il faut réduire l'impôt préalable grevant la construction de la patinoire en raison de l'obtention de subventions et de dons. L'impôt préalable doit être réduit en proportion des subventions et des dons prévus ou déjà reçus.

Total des coûts de construction (TVA comprise)	6'500'000	100,00 %
Subventions et dons reçus	1'000'000	15,38 %

Dans un **deuxième temps**, il faut procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable pour la part de la patinoire occupée par le restaurant, puisqu'il n'a pas été opté pour les recettes provenant de l'affermage de ce dernier.

Volume total de la patinoire	40'000 m ³	100,00 %
Part du restaurant	2'000 m ³	5,00 %

Sur la base de l'exemple ci-dessus, le calcul se fera de la manière suivante :

Total de l'impôt préalable sur les coûts de construction	400'000
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 15,38 % en raison des subventions et des dons	- 61'520
Solde	338'480
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 5 % pour la part du bâtiment occupée par le restaurant	- 16'924
Impôt préalable restant	<u>321'556</u>

Puisque l'exploitation de la patinoire entraîne la réalisation de recettes imposables (entrées, kiosque) et de recettes exclues du champ de l'impôt (location à des clubs), il faut encore procéder, **dans une troisième étape**, à la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'utilisation future de la patinoire. Cette réduction peut être opérée provisoirement sur la base du chiffre d'affaires total budgété (à l'exclusion du chiffre d'affaires provenant de l'affermage du restaurant).

Le **budget** de la société coopérative pour la première année d'exploitation, à savoir 2007, se présente de la manière suivante (chiffres en francs, sans TVA) :

Chiffres d'affaires imposables :

Entrées pour le patinage libre	150'000		
Recettes du kiosque	<u>80'000</u>	230'000	31,50 %

Chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt :

Location à des clubs de patinage	<u>500'000</u>	<u>68,50 %</u>
Total	<u>730'000</u>	<u>100,00 %</u>

L'impôt préalable restant doit encore être corrigé sur la base de la répartition du chiffre d'affaires selon le budget.

Impôt préalable restant	321'556
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 68,50 %	<u>- 220'266</u>
Total de l'impôt préalable déductible en 2006	<u>101'290</u>

8.9.2.2 Exercice 2007

Lors du calcul de l'impôt préalable déductible en 2007, il faut tenir compte du fait que la commune (pouvoir public) a octroyé à la société coopérative un prêt sans intérêts. La remise de l'intérêt représente dans ce cas une subvention ou un don, qui doit être pris en compte dans la clé permettant la réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 1.2.3.4). **Le taux d'intérêt déterminant** pour les hypothèques de premier rang s'élève dans ce cas à 5 %.

Pour le calcul de l'impôt préalable déductible, il faut procéder de la manière suivante :

Chiffres d'affaires imposables :

– Entrées pour le patinage libre		200'000		
– Recettes du kiosque	100'000			
moins les achats pour le kiosque	<u>- 70'000</u>	<u>30'000</u>	<u>230'000</u>	24,73 %

Chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt :

– Location de la patinoire à différents clubs de patinage		665'000		
– Recettes d'affermage du restaurant (sans option)		10'000		
– Taux d'intérêt déterminant pour le prêt sans intérêts de la commune (5 % de 500'000)		<u>25'000</u>	<u>700'000</u>	<u>75,27 %</u>
Total du chiffre d'affaires			<u>930'000</u>	<u>100,00 %</u>

Le droit à la déduction de l'impôt préalable pour l'exercice 2007 se détermine de la manière suivante :

Impôt préalable qui ne peut pas être directement attribué	25'000
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 75,27 %	<u>- 18'817</u>
Impôt préalable déductible	6'183
Impôt préalable imputable directement au kiosque	<u>3'500</u>
Total de l'impôt préalable déductible pour l'exercice 2007	<u>9'683</u>

L'impôt préalable doit être comptabilisé dans plusieurs comptes d'impôt préalable. L'impôt préalable qui peut être déduit en totalité (pour le kiosque) sera

comptabilisé sur un compte séparé. Ceci est également valable pour l'impôt préalable qui n'est pas directement imputable.

En outre, il faut également procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable faite en 2006 et calculée sur la base du budget 2007 pour la construction de la patinoire, puisque les chiffres effectifs pour l'exploitation sont maintenant connus. L'impôt préalable grevant la construction de la patinoire ayant déjà été réduit de la part correspondant au restaurant, le chiffre d'affaires provenant de la location du restaurant ne doit pas être pris en compte.

Chiffres d'affaires imposables :

– Entrées pour le patinage libre		200'000		
– Recettes du kiosque	100'000			
moins les achats pour le kiosque	<u>- 70'000</u>	<u>30'000</u>	<u>230'000</u>	25,00 %

Chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt :

– Location de la patinoire à différents clubs de patinage		665'000		
– Taux d'intérêt déterminant pour le prêt sans intérêts de la commune (5 % de 500'000)	<u>25'000</u>	<u>690'000</u>	<u>75,00 %</u>	
Total du chiffre d'affaires		<u>920'000</u>	<u>100,00 %</u>	

Selon le chif. 8.9.2.1 ci-dessus, l'impôt préalable restant avant la réduction sur la base de la clé s'élève, selon le budget, à Fr. 321'556.—. Dès lors cet impôt préalable doit encore être réduit au moyen de la clé effective :

Impôt préalable restant (☞ chif. 8.9.2.1)	321'556
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 75,00 %	<u>- 241'167</u>
Impôt préalable effectivement déductible pour la construction	80'389
Impôt préalable déduit en 2006	<u>101'290</u>
Impôt préalable déduit en trop en 2006 qui doit être corrigé en 2007	<u>20'901</u>

Le montant de Fr. 20'901.— doit être déclaré dans le décompte TVA périodique sous chiffre 130 à titre de réduction de la déduction de l'impôt préalable.

8.9.2.3 Décompte TVA pour l'année 2007

Le décompte TVA pour l'année 2007 se présente de la manière suivante :

	Chiffre d'affaires	TVA
Entrées pour le patinage libre, imposables à 7,6 %	200'000	15'200
Recettes du kiosque, imposables à 7,6 %	50'000	3'800
Recettes du kiosque, imposables à 2,4 %	50'000	<u>1'200</u>
Total de l'impôt sur le chiffre d'affaires		<u>20'200</u>

Impôt préalable :

Impôt préalable pour l'exploitation (☞ chif. 8.9.2.2)	- 9'683
Correction de l'impôt préalable sur la construction de la patinoire, déduit en trop en 2006 (☞ chif. 8.9.2.2)	<u>+ 20'901</u>
Total de la TVA due	<u>31'418</u>

Les frais accessoires des immeubles doivent en règle générale être répartis selon les principes énoncés dans la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ». Or, une telle répartition n'est pas possible dans cet exemple, car les locaux faisant l'objet d'une double affectation sont utilisés pour de courts laps de temps aussi bien pour la réalisation de chiffres d'affaires imposables (entrées pour le patinage libre) que pour les chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt (location à des clubs sportifs). C'est pourquoi, dans cet exemple, seule une clé basée sur le chiffre d'affaires peut être appliquée.

☞ Sur la méthode fiscale simplifiée de calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de location de bâtiments ou de parties de bâtiments et d'installations sportives, voir les brochures « Sport » et « Administration, location et vente d'immeubles ».

8.10 Fondation avec centres de profit

8.10.1 Etat de faits

La fondation « Terra » est propriétaire de nombreuses terres. Une partie de celles-ci fait l'objet d'une exploitation agricole subventionnée par la Confédération et le canton. Sur une grande partie de ces terres ont été construits des immeubles d'habitation. Pour l'administration de ces immeubles, la fondation a créé un département « Immeubles ». Celui-ci est également compétent pour l'exploitation de la centrale thermique appartenant à la fondation. Cette centrale produit de l'électricité qui contribue à l'approvisionnement en courant de la région et qui est vendue. En outre, la fondation exploite une maison d'édition éditant différents livres, dont certains sont subventionnés.

La comptabilité de la fondation comporte trois centres de profit et des « Charges communes », dans lesquelles est comptabilisé uniquement l'impôt préalable qui ne peut pas être attribué aux différents centres de profit. Les trois centres de profit font état des chiffres suivants (en francs, recettes sans TVA) pour l'année 2007 :

Centre de profit « Exploitation agricole »

La fondation a, pour simplifier, opté pour l'imposition des recettes provenant de la vente de ses propres produits, car elle réalise encore des chiffres d'affaires provenant de produits achetés et s'élevant à Fr. 100'000.—.

Chiffres d'affaires « Exploitation agricole »	1'500'000
Subventions de la Confédération et du canton	300'000
Impôt préalable	25'000

Centre de profit « Immeubles »

Chiffre d'affaires provenant de la location des appartements (uniquement à des non-assujettis, y compris à l'administrateur de l'exploitation agricole)	15'000'000
Impôt préalable sur les travaux de réparation et d'entretien des immeubles d'habitation	300'000

Chiffre d'affaires de la centrale thermique provenant de la vente d'électricité	500'000
Impôt préalable de la centrale thermique (p. ex. sur l'achat d'énergie pour la production d'électricité et sur l'entretien)	20'000

Centre de profit « Maison d'édition »

Chiffre d'affaires résultant de la vente de livres	200'000
Subventions pour l'édition de livres	100'000
Impôt préalable sur les charges de la maison d'édition	4'500

« Charges communes »

Impôt préalable qui ne peut pas être attribué directement aux centres de profit	10'000
---	--------

8.10.2 Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et de la TVA due par les différents centres de profit et les « Charges communes »

8.10.2.1 Centres de profit

Pour permettre la réduction correcte de la déduction de l'impôt préalable en fonction des conditions propres à chaque centre de profit, il importe de procéder à une comptabilisation séparée de l'impôt préalable par centre de profit, ce qui implique, vu les rapports complexes existant au sein de la fondation, que l'on tiennne un ou même plusieurs comptes d'impôt préalable. Sinon, la répartition de l'impôt préalable dans les différents centres de profit au moyen d'une clé de répartition n'est pas possible.

La fondation a pris les mesures décrites ci-dessus, de sorte que la réduction de la déduction de l'impôt préalable respectivement l'impôt préalable déductible et la TVA due peuvent être calculés comme suit :

a) Centre de profit « Exploitation agricole »

L'exploitation agricole réalise des chiffres d'affaires imposables provenant de la vente de bétail, de viande, de légumes, de céréales et de fruits. Ces chiffres d'affaires doivent être imposés au taux réduit. Puisque la Confédération et le canton soutiennent l'exploitation avec des subventions n'étant pas soumises à la TVA, l'impôt préalable grevant l'exploitation agricole doit être réduit sur la base de la proportion des subventions reçues par rapport aux recettes totales.

Clé pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable :

Chiffre d'affaires imposable « Exploitation agricole » (avec option)	1'500'000	83,33 %
Subventions (non soumises à la TVA)	300'000	16,67 %
Total	<u>1'800'000</u>	<u>100,00 %</u>

Décompte TVA « Exploitation agricole » :

	Chiffre d'affaires	TVA
Chiffre d'affaires imposable à 2,4 %	1'500'000	36'000
Impôt préalable « Exploitation agricole »	25'000	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 16,67 %	<u>- 4'167</u>	<u>- 20'833</u>
TVA due par « Exploitation agricole »		<u>15'167</u>

b) Centre de profit « Immeubles »

Le chiffre d'affaires provenant de la location des appartements à des non-assujettis est exclu du champ de l'impôt, raison pour laquelle l'impôt préalable grevant les travaux de réparation et d'entretien des immeubles d'habitation ne peut pas être déduit.

L'exploitation de la centrale thermique étant une activité imposable, l'impôt préalable qui peut être imputé à cette partie de l'exploitation peut être déduit totalement.

Décompte TVA « Immeubles » :

	Chiffre d'affaires	TVA
Chiffre d'affaires provenant de la vente d'électricité, imposable à 7,6 %	500'000	38'000
Impôt préalable de la centrale thermique		<u>- 20'000</u>
TVA due par « Immeubles »		<u>18'000</u>

c) Centre de profit « Maison d'édition »

La maison d'édition réalise des chiffres d'affaires imposables provenant de la vente de livres. Puisqu'elle édite également des livres scolaires, la fondation

reçoit en outre du canton des subventions non soumises à l'impôt. L'impôt préalable grevant les charges de la maison d'édition doit donc être réduit en fonction de la part des subventions reçues par rapport aux recettes totales.

Clé pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable :

Chiffre d'affaires imposable « Maison d'édition »	200'000	66,67 %
Subventions (non soumises à la TVA)	<u>100'000</u>	<u>33,33 %</u>
Total	<u>300'000</u>	<u>100,00 %</u>

Décompte TVA « Maison d'édition » :

	Chiffre d'affaires	TVA
Chiffre d'affaires imposable à 2,4 %	200'000	4'800
Impôt préalable « Maison d'édition »	4'500	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 33,33 %	- 1'500	- 3'000
TVA due par « Maison d'édition »		<u>1'800</u>

8.10.2.2 « Charges communes »

Il faut calculer une clé pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la base de la composition du chiffre d'affaires, ce qui pose un problème. En effet, le chiffre d'affaires provenant de la location des appartements ne peut pas servir de base à ce calcul, car il n'en résulterait pas une similitude entre les différents chiffres d'affaires. Ce qui est pris en compte à la place des recettes de location ce sont les rémunérations qui seraient facturées à un tiers indépendant pour la gérance de ces appartements. Dans le cas présent, les frais de gérance s'élèvent, selon l'usage, à 5 % des recettes de location.

Chiffre d'affaires converti exclu du champ de l'impôt et chiffre d'affaires non soumis à l'impôt :

- Subventions pour l'exploitation agricole	300'000		
- Chiffre d'affaires provenant de la location d'appartements			
5% des recettes de location de 15'000'000	750'000		
- Subventions pour l'édition de livres	<u>100'000</u>	1'150'000	34,33 %

Chiffres d'affaires imposables :

- Chiffre d'affaires provenant de l'exploitation agricole	1'500'000		
- Chiffre d'affaires provenant de la vente d'électricité	500'000		
- Chiffre d'affaires provenant de la vente de livres	<u>200'000</u>	<u>2'200'000</u>	<u>65,67 %</u>
Total des chiffres d'affaires		<u>3'350'000</u>	<u>100,00 %</u>

Impôt préalable « Charges communes »	10'000	
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 34,33 %	<u>-3'433</u>	6'567

8.10.2.3 Décompte TVA de la fondation

Le décompte TVA de l'année 2007 se présente de la manière suivante :

	Chiffre d'affaires	TVA
Chiffres d'affaires imposables :		
– Exploitation agricole, imposable à 2,4 %	1'500'000	36'000
– Vente d'électricité, imposable à 7,6 %	500'000	38'000
– Maison d'édition, imposable à 2,4 %	200'000	<u>4'800</u>
Total de l'impôt sur le chiffre d'affaires		78'800
Impôt préalable :		
– Exploitation agricole (☞ chif. 8.10.2.1 let. a)	20'833	
– Immeubles (☞ chif. 8.10.2.1 let. b)	20'000	
– Maison d'édition (☞ chif. 8.10.2.1 let. c)	3'000	
– Charges communes (☞ chif. 8.10.2.2)	<u>6'567</u>	
Total de l'impôt préalable	50'400	- 50'400
Total de la TVA due		<u>28'400</u>

8.11 Association qui encaisse des cotisations de membres, donne des cours de formation et vend des livres spécialisés

8.11.1 Etat de faits

L'association Alpha est une organisation professionnelle, subdivisée en divers centres de profit. Les charges de son secrétariat doivent être couvertes par les recettes suivantes :

Genre de produits :	Centre de profit :
– Cotisations des membres	A
– Recettes d'abonnements à la revue destinée aux membres et recettes d'annonces (la revue de l'association est gratuite pour les membres)	A
– Formation	B
– Vente de livres spécialisés	C

Les charges directes sont imputées aux centres de profit B et C. Par exemple, les honoraires des conférenciers, les frais d'impression des manuels de formation, les frais de restauration des conférenciers et des participants sont imputés au centre de profit B.

Les frais généraux (p. ex. charges générales d'administration) du secrétariat et tous les salaires sont imputés au centre de profit A.

8.11.2 Chiffres de la comptabilité de l'exercice 2007

Les chiffres de la comptabilité de l'association Alpha pour l'année 2007 sont les suivants (indications en milliers de francs, recettes et charges sans TVA).

Les recettes, après déduction des charges directes de tiers, représentent la marge contributive de chaque centre de profit.

Centre de profit	Genre de recettes	Recettes	Charges de tiers	Marge contributive
A	Cotisations des membres	1'100		
A	Abonnements à la revue destinée aux membres	100		
A	Annonces dans la revue	300		
A	Charges (coûts de la revue, salaires et frais du secrétariat)		1'700	
	Sous-total	1'500	1'700	- 200
B	Formation (finances de participation)	500	350	150
B	Formation (recettes de nourriture et de boissons)	100	80	20
C	Vente de littérature spécialisée	800	650	150
Total		<u>2'900</u>	<u>2'780</u>	<u>120</u>

Indications concernant les différents chiffres d'affaires :

Cotisations des membres

Les cotisations des membres sont en principe exclues du champ de l'impôt (art. 18 ch. 13 LTVA).

Recettes des abonnements à la revue destinée aux membres

Les recettes des abonnements à la revue paraissant plusieurs fois par année sont imposables au taux réduit.

Recettes d'annonces dans la revue destinée aux membres

Les recettes d'annonces sont imposables au taux normal.

Finances de participation aux cours de formation

La formation est en principe exclue du champ de l'impôt (art. 18 ch. 11 LTVA).

Recettes de nourriture et boissons en relation avec la formation

Les prestations de la restauration facturées séparément et qui sont en relation avec la formation sont imposables au taux normal.

Littérature spécialisée

Les recettes provenant de la vente de livres et de brochures sont imposables au taux réduit, dans la mesure où certaines conditions sont remplies (☞ brochure « Imprimés »).

L'impôt préalable comptabilisé est le suivant (en milliers de francs) :

Formation (nourriture et boissons)	6.0
Littérature spécialisée	7.5
Revue des membres, secrétariat de l'association	27.0

8.11.3 Calcul de la clé basé sur les chiffres d'affaires

Le calcul de cette clé (sur la base de la part de chiffre d'affaires exclu, respectivement de chiffre d'affaires imposable, par rapport au chiffre d'affaires total) s'établit comme suit :

Genre de chiffre d'affaires	Imposable	Exclu du champ de l'impôt	Chiffre d'affaires total
Cotisations des membres		1'100	1'100
Revue de l'association :			
– Recettes d'abonnements	100		100
– Recettes d'annonces	300		300
Formation :			
– Taxes de participation		500	500
– Recettes de nourriture et de boissons	100		100
Littérature spécialisée	<u>800</u>		<u>800</u>
Total	<u>1'300</u>	<u>1'600</u>	<u>2'900</u>
Total en pour-cent	<u>44,83 %</u>	<u>55,17 %</u>	<u>100,00 %</u>

8.11.4 Analyse de la déduction de l'impôt préalable des centres de profit B et C et calcul de la quote-part d'impôt préalable déductible du centre de profit A

Centre de profit B Formation

L'impôt préalable ne peut pas être déduit pour la formation exclue du champ de l'impôt, mais peut l'être entièrement pour les prestations de restauration facturées séparément et qui sont en relation avec la formation. A ce sujet, il faut tenir compte du fait que la restauration des conférenciers et éventuellement la restauration gratuite des participants ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Centre de profit C Littérature spécialisée

Pour la vente de littérature spécialisée imposable, l'impôt préalable peut être déduit en totalité. A ce sujet, il faut tenir compte du fait que les remises gratuites

d'une valeur ne dépassant pas Fr. 300.— par personne et par année n'entraînent pas d'imposition de prestations à soi-même.

Centre de profit A Administration générale, assistance aux membres, revue destinée aux membres

La vente de la revue et des annonces est une source essentielle de revenus pour l'association. Les membres, qui doivent payer une cotisation, reçoivent la revue sans devoir payer d'autre contre-prestation. La revue est donc financée par les recettes suivantes :

- Recettes des abonnements et des annonces (imposables) ;
- Part des cotisations des membres (exclue du champ de l'impôt).

En outre, l'activité de l'association (y compris la revue) est aussi financée par les marges contributives des autres centres de profit. Puisque les charges directes des centres de profit donnent droit à la déduction totale de l'impôt préalable, dans la mesure où elles sont utilisées pour la réalisation de chiffre d'affaires imposable, le calcul de la clé pour la déduction de l'impôt préalable grevant les charges du centre de profit A faisant l'objet d'une double affectation, ne tiendra compte que des **marges contributives** des autres centres de profit. Ainsi, les charges grevées d'impôt préalable du centre de profit A ne sont imputables aux autres centres de profit que pour le montant correspondant aux marges contributives des autres centres de profit (☞ chif. 8.11.2).

Sur la base de cet état de faits, la quote-part d'impôt préalable déductible pour le centre de profit A s'élève, selon les calculs suivants, à **31,32 %** :

Recettes des abonnements	100	
Recettes des annonces	300	
Marge contributive Formation (nourriture et boissons)	20	
Marge contributive Littérature spécialisée	<u>150</u>	
Total des parts imposables déterminantes	570	31,32 %
Cotisations des membres	1'100	
Marge contributive Formation (finances de participation)	<u>150</u>	
Total des parts de chiffre d'affaires déterminantes exclues du champ de l'impôt	1'250	<u>68,68 %</u>
Total des parts de chiffre d'affaires déterminantes pour le calcul de la quote-part d'impôt préalable déductible du centre de profit A	<u>1'820</u>	<u>100,00 %</u>

La déduction de l'impôt préalable par application d'une clé basée sur la proportion du chiffre d'affaires imposable total de 44,83 % ne serait pas appropriée (☞ chif. 8.11.3).

Pendant les trois premiers trimestres de l'année, la déduction de l'impôt préalable pour les prestations faisant l'objet d'une double affectation peut se faire sur la base de la quote-part calculée l'année précédente. Dans le dernier trimestre, il faut calculer une nouvelle quote-part et procéder à la correction des déductions faites provisoirement dans les trois premiers trimestres sur la base de la quote-part de l'année précédente.

8.11.5 Décompte TVA de l'association

Le décompte TVA de l'association pour l'année 2007 se présente de la manière suivante :

	Chiffre d'affaires	TVA
Chiffres d'affaires imposables :		
– Abonnements à la revue, imposables à 2,4 %	100	2.4
– Annonces dans la revue, imposables à 7,6 %	300	22.8
– Formation (nourriture et boissons), imposable à 7,6 %	100	7.6
– Littérature spécialisée, imposable à 2,4 %	800	<u>19.2</u>
Total de l'impôt sur le chiffre d'affaires		52.0
Impôt préalable :		
– Formation (nourriture et boissons)	6.0	
– Littérature spécialisée	7.5	
– Revue, secrétariat de l'association, 31,32 % de 27.0	<u>8.5</u>	
Total de l'impôt préalable	22.0	<u>- 22.0</u>
Total de la TVA due		<u><u>30.0</u></u>