

Brochure n° 01

# Production naturelle et activités similaires

Valable à partir du 1<sup>er</sup> 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](mailto:mwst.webteam@estv.admin.ch)  
*Indication indispensable de l'adresse postale, du numéro de téléphone ainsi que du numéro de TVA (si disponible) !*

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

- **en principe uniquement sous forme électronique**

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

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

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

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](http://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 de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA (1<sup>er</sup> janvier 2001).

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

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

Valable  
31 décembre

**Abréviations**

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
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)
LAgr	Loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (RS 910.1)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de la personne assujettie
OD	Ordonnance du 1 <sup>er</sup> novembre 2006 sur les douanes (RS 631.01)
OFAG	Office fédéral de l'agriculture
ORC	Ordonnance sur le registre du commerce (RS 221.411)
OSL	Ordonnance du 7 décembre 1998 concernant les suppléments et les aides dans le domaine du lait (RS 916.350.2)
OTerm	Ordonnance sur la terminologie agricole et la reconnaissance des formes d'exploitation (RS 910.91)
PA	Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RS 172.021)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

**Table des matières**

	Page	
1.	But de la brochure . . . . .	9
2.	Généralités en matière de TVA . . . . .	9
2.1	Chiffres d'affaires imposables . . . . .	9
2.2	Chiffres d'affaires exclus de la TVA . . . . .	9
2.3	Chiffres d'affaires exonérés de la TVA (exportation) . . . . .	10
2.4	Subventions et autres contributions des pouvoirs publics . . . . .	10
2.5	Activités relevant de l'exercice de la puissance publique . . . . .	10
3.	Assujettissement à la TVA (art. 21 LTVA) . . . . .	11
4.	Exemptions de l'assujettissement à la TVA (art. 25 LTVA) . . . . .	12
4.1	Exemption en raison de la dette fiscale . . . . .	12
4.2	Exemption en raison de l'activité . . . . .	12
4.2.1	Producteurs de produits naturels (agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs)	12
4.2.1.1	Produits de la production naturelle dont la livraison n'entraîne pas l'assujettissement. . . . .	13
4.2.1.2	Autres activités, imposables celles-ci . . . . .	14
4.2.2	Marchands de bétail. . . . .	15
4.2.3	Centres collecteurs de lait. . . . .	15
4.2.4	Exploitations d'alpage . . . . .	15
5.	Examen de l'assujettissement . . . . .	15
5.1	Calcul du chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement à la TVA . . . . .	16
5.2	Traitement fiscal des chiffres d'affaires provenant de la propre production si l'assujettissement est donné . . . . .	17
5.2.1	Impossibilité de facturer séparément les propres produits et ceux acquis auprès de tiers . . . . .	17
5.2.2	Possibilité de facturer séparément les propres produits et ceux acquis auprès de tiers . . . . .	18
5.3	Examen de l'assujettissement en cas de structures d'entreprises spéciales . . . . .	19
5.3.1	Triages forestiers, associations de propriétaires de forêts et autres entités du même genre . . . . .	19
5.3.2	Engagement de machines pour des tiers. . . . .	19
6.	Option (imposition volontaire de chiffres d'affaires). . . . .	21
6.1	Conditions générales . . . . .	21
6.2	Imposition volontaire de chiffres d'affaires par des producteurs de produits naturels . . . . .	22
6.2.1	Chiffres d'affaires provenant de la production naturelle . . . . .	22
6.2.2	Chiffres d'affaires provenant d'autres activités imposables . . . . .	22
6.3	Imposition volontaire des chiffres d'affaires provenant d'une partie de l'exploitation exemptée de l'obligation de décompter avec l'AFC, consacrée à la production naturelle . . . . .	23
6.4	Imposition volontaire d'opérations exclues de la TVA . . . . .	23
7.	Base de calcul . . . . .	23
7.1	Contre-prestation imposable . . . . .	23
7.2	Contre-prestation imposable lors de paiement reçu au nom de tiers . . . . .	24
7.3	Paiements des pouvoirs publics . . . . .	25
7.3.1	Subventions et autres contributions des pouvoirs publics . . . . .	25

7.3.2	Echange de prestations (rapport bipartite) . . . . .	26
7.4	Contributions de droit public et cotisations de membres . . . . .	27
7.5	Montants des consignes d’emballages . . . . .	27
7.6	Diminutions de la contre-prestation / affaires conclues en compensation . . . . .	28
8.	Impôt préalable . . . . .	29
8.1	Réduction de la déduction de l’impôt préalable en raison de subventions, de dons et autres versements du même genre . . . . .	30
8.2	Déduction de l’impôt préalable en cas d’acquisitions de produits naturels auprès de producteurs exemptés de l’obligation de décompter avec l’AFC, de bétail auprès de marchands de bétail et de lait auprès de centres collecteurs de lait . . . . .	30
8.3	Transfert de produits provenant d’une partie de l’entreprise exemptée de l’obligation de décompter avec l’AFC à une partie de l’entreprise soumise à cette obligation et inversement . . . . .	31
8.4	Déduction de l’impôt préalable : exemple de facture établie par un producteur de produits naturels réalisant des chiffres d’affaires soumis à l’obligation d’être décomptés avec l’AFC . . . . .	31
9.	Facturation et transfert de la TVA . . . . .	32
9.1	Notes de crédit adressées à des producteurs de produits naturels non assujettis . . . . .	34
9.2	Affaires conclues avec échange de prestations . . . . .	34
10.	Exemple d’un décompte du lait . . . . .	35
11.	Subsistance du personnel, logement du personnel . . . . .	37
11.1	Subsistance du personnel, restauration à la table familiale . . . . .	37
11.2	Logement du personnel . . . . .	37
12.	Prestation à soi-même (art. 9 LTVA) . . . . .	37
13.	Pension pour animaux . . . . .	38
14.	Location d’installations sportives . . . . .	38
15.	Formation et enseignement . . . . .	38
15.1	Formation de personnes . . . . .	38
15.2	Formation / dressage d’animaux . . . . .	39
16.	Vacances à la ferme ; vacances et activités de loisirs avec des animaux . . . . .	39
17.	Vétérinaires, cliniques vétérinaires . . . . .	40
17.1	Cabinets collectifs de vétérinaires . . . . .	40
17.1.1	Cabinets collectifs de vétérinaires qui agissent en tant que tels vis-à-vis des tiers . . . . .	40
17.1.2	Cabinets collectifs de vétérinaires dans lesquels les membres agissent individuellement en leur propre nom vis-à-vis des tiers . . . . .	40
17.1.3	Frais . . . . .	40
17.2	Vétérinaire cantonal ou vétérinaire officiel . . . . .	41
17.3	Contrôle des viandes . . . . .	41
17.4	Soins aux animaux . . . . .	41
17.5	Médicaments . . . . .	41
17.6	Hébergement d’animaux . . . . .	42
18.	Décompte TVA . . . . .	42
19.	Décompte simplifié au moyen de taux de la dette fiscale nette . . . . .	42

Annexe A		45
20.	Taux de l'impôt (art. 36 LTVA)	45
20.1	Taux normal	45
20.2	Taux spécial	45
20.3	Taux réduit	45
21.	Travaux exécutés sur des biens immobiliers (travaux du sol)	46
22.	Travaux exécutés sur des biens mobiliers	47
23.	Travaux d'emballage	48
24.	Location	48
25.	Prestations de transport	50
Annexe B		52
26.	Catalogue de prestations avec taux d'impôt	52
26.1	Livraisons de biens mobiliers	52
26.2	Travaux du sol et autres prestations fournies à des tiers	57

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009



## 1. But de la brochure

La présente publication donne des informations relevant de la pratique concernant les domaines de la production naturelle et des activités similaires. Elle s'adresse en particulier aux producteurs tels que les agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs, aux centres collecteurs de lait, aux marchands de bétail, aux éleveurs d'animaux, aux pensions pour animaux, mais également aux personnes concernées par des activités similaires telles que les organisations agricoles de mise en valeur des produits et les vétérinaires.

La présente brochure traite en particulier des domaines suivants :

- Assujettissement (☞ chif. 3 à 5) ;
- Option, assujettissement volontaire (☞ chif. 6) ;
- Contre-prestation (☞ chif. 7) ;
- Impôt préalable (☞ chif. 8) ;
- Facturation et transfert de la TVA (☞ chif. 9 et 10) ;
- Subsistance et hébergement du personnel (☞ chif. 11) ;
- Prestation à soi-même (☞ chif. 12) ;
- Pension pour animaux et location d'installations sportives (☞ chif. 13 et 14) ;
- Formation et enseignement (☞ chif. 15) ;
- Hébergement, vacances à la ferme (☞ chif. 16) ;
- Vétérinaires, cliniques vétérinaires (☞ chif. 17) ;
- Décompte TVA / décompte simplifié (☞ chif. 18 et 19) ;
- Taux d'impôt applicables (☞ chif. 20 à 26).

☞ Concernant la comptabilité et le décompte TVA, voir ch. 878 ss.

## 2. Généralités en matière de TVA

### 2.1 Chiffres d'affaires imposables

En vertu de l'article 5 LTVA, les opérations suivantes effectuées par des personnes assujetties sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de la TVA (☞ chif. 2.2) :

- a. les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- b. les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- c. les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse ;
- d. l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

### 2.2 Chiffres d'affaires exclus de la TVA

Les opérations constituant des livraisons de biens et des prestations de services énumérées exhaustivement à l'article 18 LTVA (☞ ch. 580 à 682) sont exclues de la TVA. Selon l'article 17 LTVA ces opérations ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

☞ Concernant l'option pour l'imposition de chiffres d'affaires exclus de la TVA, voir chif. 6.4.

### 2.3 Chiffres d'affaires exonérés de la TVA (exportation)

Sont notamment exonérées de la TVA, les livraisons de biens et les prestations de services énumérées à l'article 19 LTVA, fournies sur le territoire suisse, pour autant que la personne assujettie dispose des preuves nécessaires à l'exonération (☞ ch. 534 ss, resp. ch. 388 ss). Les chiffres d'affaires résultant de prestations exonérées de la TVA donnent droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 8).

### 2.4 Subventions et autres contributions des pouvoirs publics

En vertu de l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA, les subventions et les autres contributions des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation imposable. Selon l'article 38 alinéa 8 LTVA, il y a lieu toutefois de procéder à une réduction proportionnelle de l'impôt préalable (☞ chif. 8.1).

☞ Des exemples de subventions se trouvent sous chif. 7.3.1.



**Exception :** les remboursements, contributions et aides financières se rapportant à des livraisons de biens à destination de l'étranger, exonérées de la TVA en vertu de l'article 19 alinéa 2 chiffre 1 LTVA (v. chif. 2.3), ne sont pas réputés subventions ou autres contributions des pouvoirs publics et n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA).

### 2.5 Activités relevant de l'exercice de la puissance publique

Les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes, de même que les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et les organismes chargés de tâches de droit public ne sont pas assujettis à la TVA pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de la **puissance publique**, même s'ils perçoivent des émoluments, des contributions ou des taxes pour ces prestations (art. 23 al. 1 LTVA).

En règle générale, est réputée prestation relevant de l'exercice de la puissance publique, toute prestation pouvant être exigée de tiers – même contre leur volonté – au moyen d'une décision répondant aux exigences de l'article 5 PA.

Les autres institutions de droit public, les entreprises et organisations privées sont réputées exercer des tâches de droit public ou des activités officielles relevant de la puissance publique, si :

- la collectivité publique qui délègue (Confédération, canton, commune) est investie des prérogatives légales lui permettant d'exercer l'activité dans le cadre de la puissance publique ;

- l'autorisation de déléguer une fonction officielle à d'autres institutions de droit public, à des entreprises ou à des organisations privées est réglée dans la loi ;
- les personnes auxquelles des fonctions ont été déléguées (délégués) sont autorisées à prendre **en leur propre nom** des décisions au sens défini par l'article 5 PA, ou en vertu de dispositions cantonales réglant la procédure administrative, non seulement pour exiger l'accomplissement des mesures préconisées mais aussi pour exiger des destinataires de leurs décisions, le paiement des contre-prestations dues (taxes et contributions).

Si ces conditions sont cumulativement remplies, il y a activité relevant de l'exercice de la puissance publique. Si ce n'est pas le cas les chiffres d'affaires résultant de telles prestations sont soumis à la TVA, au taux correspondant.

**Exemples d'activités relevant de l'exercice de la puissance publique**

- le contrôle permanent de la viande en vertu des dispositions de la loi fédérale sur les denrées alimentaires et les objets usuels (loi sur les denrées alimentaires) ;
- les taxes d'autorisation de l'Office vétérinaire.



L'authentification de certificats, les conseils, les expertises et les examens par des laboratoires sont imposables, au taux normal.

**3. Assujettissement à la TVA (art. 21 LTVA)**

Est assujéti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de 75'000 francs par an.

**Seront pris en considération dans le calcul du chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement :**

- les recettes découlant d'activités imposables (☞ chif. 4.2.1.2) ;
- les chiffres d'affaires exonérés de la TVA (☞ chif. 2.3) ;
- les prestations à soi-même en cas de travaux sur des constructions (☞ chif. 12).

**Par contre, les chiffres d'affaires qui ne déclenchent pas l'assujettissement sont par exemple :**

- les chiffres d'affaires exclus de la TVA (☞ chif. 2.2) ;
- les subventions (☞ chif. 2.4 et 7.3.1) et les montants des consignes d'emballages (☞ chif. 7.5) ;

- les salaires provenant d'activités dépendantes (les activités de membres de conseils d'administration, de fondations et autres charges du même genre en font également partie) ;
- les indemnités résultant d'activités relevant de l'exercice de la puissance publique (☞ chif. 2.5) ;
- les livraisons de biens réalisées à l'étranger (opérations « étranger - étranger »).

#### 4. Exemptions de l'assujettissement à la TVA (art. 25 LTVA)

##### 4.1 Exemption en raison de la dette fiscale

En vertu de l'article 25 alinéa 1 lettre a LTVA, quiconque réalise un chiffre d'affaires annuel provenant d'opérations imposables ne dépassant pas 250'000 francs est exempté de l'assujettissement à la TVA, à condition qu'après la déduction de l'impôt préalable, le montant de TVA restant dû (dette fiscale) ne dépasse pas régulièrement 4'000 francs par année.

☞ La brochure « Assujettissement à la TVA » renseigne sur le calcul de la dette fiscale ainsi que sur le début et la fin de l'assujettissement.

##### 4.2 Exemption en raison de l'activité

En vertu de l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVA, les agriculteurs, les sylviculteurs et les horticulteurs sont exemptés de l'assujettissement pour la livraison de produits agricoles, sylvicoles et horticoles provenant de leur propre exploitation. Sont en outre exemptés de l'assujettissement les marchands de bétail pour les opérations relevant du commerce de bétail et les centres collecteurs de lait pour les opérations relevant du commerce du lait avec les entreprises de transformation du lait.

Cette exemption de l'assujettissement pour les chiffres d'affaires résultant de la livraison de produits naturels provenant de la propre exploitation est également applicable lorsqu'une autre activité imposable est exercée en parallèle (☞ chif. 4.2.1.2).

##### 4.2.1 Producteurs de produits naturels (agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs)

Sont réputés producteurs de produits naturels :

- les agriculteurs**, qui produisent dans leur exploitation des produits issus de la culture des plantes et de la garde d'animaux de rente, ainsi que de l'exploitation de surfaces proches de l'état naturel ;
- les sylviculteurs**, qui produisent du bois d'oeuvre issu de leurs propres surfaces forestières ;
- les horticulteurs**, qui par exemple obtiennent des plants par ensemencement et cultivent leurs propres plants et jeunes plantes, mais aussi ceux acquis auprès de tiers, jusqu'à leur utilisation en tant que plantes utiles ou d'ornement, ou en tant que produits comestibles.

☞ De plus amples informations concernant les horticulteurs se trouvent dans la brochure « Horticulteurs et fleuristes ».

**Sont également réputés producteurs de produits naturels :**

- les entreprises de culture hors sol ;
- les viticulteurs, pour les chiffres d'affaires résultant de la vente de raisin ou de moût non fermenté provenant de leur propre exploitation ;
- les pépiniéristes ;
- les cultivateurs de champignons ;
- les apiculteurs ;
- les producteurs d'œufs ;
- les éleveurs de bétail (c.-à-d. chevaux, ânes, mulets, bovins, moutons, chèvres et porcs) et de volaille (poules, canards, oies, dindes, pintades) ;
- les éleveurs d'animaux destinés à l'alimentation humaine (p. ex. lapins, poissons, autruches et gibier) ;
- les engraisseurs de volaille et de bétail (travail à la tâche) ;
- les exploitants d'alpages ;
- les éleveurs d'alevins (p. ex. truites) ;
- les pêcheurs professionnels.

**Par contre, ne sont pas réputés producteurs de produits naturels, entre autres :**

- les vigneron ;
- les éleveurs d'animaux tels que chats, chiens, poissons et oiseaux d'ornement ;
- les chasseurs.

**4.2.1.1 Produits de la production naturelle dont la livraison n'entraîne pas l'assujettissement**

En principe, seuls les produits non travaillés sont réputés produits agricoles de la propre exploitation, dont la livraison n'entraîne pas l'assujettissement. Toutefois, si la transformation des propres produits est effectuée de manière typique, dans l'entreprise du producteur de produits naturels, il est admis, malgré cette transformation, qu'il s'agit de la livraison des propres produits. Le genre de commercialisation et la catégorie des acquéreurs ne joue aucun rôle. Par conséquent, il est sans importance que de tels produits soient vendus dans le propre magasin du producteur, livrés à des commerçants assujettis ou non assujettis, ou directement aux consommateurs.

**Exemples de produits valant produits de la production naturelle**

- les pommes de terre, les céréales, le foin, la paille et les fruits de la propre production ainsi que les animaux du propre élevage (☞ chif. 4.2.1) ;
- les œufs des propres poules ;
- les confitures des propres baies ;
- le miel des propres abeilles ;

- le lait de la propre production transformé en beurre, en fromage ou en glace ;
- la viande provenant de l'engraissement des propres animaux abattus soi-même ou par des tiers ;
- le pain fabriqué avec de la farine provenant des propres céréales ;
- les légumes et les salades cultivés soi-même ;
- le raisin et les fruits de la propre production ainsi que les moûts non fermentés obtenus par le pressage des propres raisins et fruits ;
- le bois de la propre forêt (bois sur pied, bois d'oeuvre, c.-à-d. bois ronds, bois de service fendu, écorcé ou non et de toutes dimensions, bois d'industrie, copeaux, écorces).

#### 4.2.1.2 **Autres activités, imposables celles-ci**

En vertu de l'article 25 alinéa 1 LTVA, les producteurs de produits naturels sont exemptés de l'assujettissement uniquement pour les livraisons de produits provenant de leur exploitation, les marchands de bétail pour les opérations relevant du commerce de bétail et les centres collecteurs de lait pour les opérations relevant du commerce de lait avec les entreprises de transformation du lait. Toutefois, les producteurs de produits naturels seront assujettis à la TVA s'ils exercent en parallèle d'autres activités imposables et que celles-ci génèrent un volume de chiffres d'affaires dépassant les montants limites déterminants pour l'assujettissement (☞ chif. 3 et chif. 4.1).

C'est pourquoi, ci-après, afin de faciliter la compréhension, il sera fait référence de cas en cas aux « chiffres d'affaires à décompter avec l'AFC », plutôt qu'aux chiffres d'affaires imposables ou à l'assujettissement à la TVA.

#### **Exemples d'autres activités imposables**

- le commerce de produits agricoles, sylvicoles et horticoles achetés ;
- la fabrication de fromage à partir de lait acheté ;
- l'élevage d'animaux non destinés à la consommation humaine, tel que, par exemple, l'élevage de chiens, de souris ou d'oiseaux d'ornement ;
- la vente de vin par des vigneron (de leur propre vinification ou vinifié par des tiers) ;
- les travaux du sol, de pulvérisation ou de récolte pour le compte de tiers ;
- le commerce de plantes et d'articles de jardin ;
- les travaux d'horticulture paysagère pour des tiers (p. ex. entretien et réalisation de jardins) ;
- les livraisons d'eau de la propre source ;
- les livraisons de gravier de la propre gravière ;
- la vente de boissons alcooliques dont la teneur en alcool dépasse 0,5% en volume ;
- l'exploitation d'un restaurant ;
- l'exploitation d'une pension pour chevaux ;
- le déneigement.

#### 4.2.2 Marchands de bétail

Les marchands de bétail sont exemptés de manière générale de l'assujettissement à la TVA pour les opérations relevant du commerce de bétail. Est réputé commerce de bétail l'achat, la vente et l'échange, à titre professionnel, de bétail au sens défini par l'article 198 CO, c'est-à-dire de chevaux, mulets, ânes, bovins, moutons, chèvres et porcs.

Ne sont pas réputés commerce de bétail au sens de l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVA, les changements (roulement) se produisant ordinairement dans le cheptel d'une exploitation agricole ou d'alpage, ou en relation avec l'engraissement, de même que la vente de bétail du propre élevage. De tels chiffres d'affaires sont imputables à la production agricole et sont donc exemptés de l'obligation d'être décomptés avec l'AFC.

#### Exception

Lorsque des chevaux de trait ou de selle sont utilisés à des fins imposables (p. ex. chevaux de trait utilisés pour des randonnées en calèche ou chevaux de selle remis en location), les recettes provenant de la vente de ces chevaux sont imposables au taux réduit. Les marchands de chevaux réalisent également des chiffres d'affaires à décompter avec l'AFC s'ils vendent des chevaux de trait ou de selle qu'ils ont **détenus pendant plus de trois mois** et que, durant cette période, les chevaux ont été sortis, entraînés ou dressés. De telles ventes ne valent, sur le plan fiscal, ni activité agricole, ni commerce de bétail et sont par conséquent imposables au taux réduit (☞ chif. 4.2.1.2).

#### 4.2.3 Centres collecteurs de lait

Les centres collecteurs de lait dont l'activité se résume à collecter, entreposer et réfrigérer le lait que leur livrent les producteurs, sont exemptés de l'assujettissement à la TVA pour les livraisons de ce lait aux entreprises de transformation ou de mise en valeur du lait au sens de l'article 4 OTerm.

#### 4.2.4 Exploitations d'alpage

Si une exploitation d'alpage prend en estivage, contre rémunération, le bétail d'agriculteurs, il s'agit d'une prestation agricole exemptée de l'obligation d'être décomptée avec l'AFC. De tels chiffres d'affaires ne sont donc pas déterminants pour l'assujettissement (☞ chif. 4.2).

L'affermage d'un alpage, en vertu de l'article 18 chiffre 21 LTVA, est exclu de la TVA (☞ chif. 2.2).

### 5. Examen de l'assujettissement

Pour examiner l'assujettissement, il y a lieu de déterminer le chiffre d'affaires provenant de toutes les autres activités imposables, c'est-à-dire sans le chiffre d'affaires concernant les produits de la propre production naturelle, ni celui concernant le bétail en rapport avec le commerce de bétail et ni celui, pour un centre collecteur de lait, en rapport avec le lait. Si ce chiffre d'affaires à déclarer

dépasse les limites mentionnées sous chif. 3 ou sous chif. 4.1, l'assujettissement est donné et l'exploitation est tenue de s'annoncer à l'AFC.

Le chiffre d'affaires résultant de la vente de produits achetés peut être déterminé sur la base de la comptabilité ou d'autres enregistrements appropriés. Le volume de chiffre d'affaires peut, par exemple, être calculé de la manière suivante, sur la base des achats de marchandises comptabilisés :

### **Exemple**

*Un agriculteur produit du maïs et reprend la récolte de ses voisins.*

Achat de maïs	Fr. 15'000.00
+ Marge bénéficiaire brute de 10%*)	Fr. 1'500.00
Chiffre d'affaires du commerce de produits naturels achetés	Fr. 16'500.00

\*) La marge bénéficiaire brute est calculée conformément aux lois du marché et peut être prouvée en conséquence. Sur demande, les bases de calcul seront mises à la disposition de l'AFC.

## **5.1 Calcul du chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement à la TVA**

L'assujettissement est donné si les chiffres d'affaires provenant de l'ensemble des autres activités imposables selon chif. 4.2.1.2 dépassent les limites mentionnées sous chif. 3 ou sous chif. 4.1. Les subventions, les contributions des pouvoirs publics (☞ chif. 2.4 et 7.3.1) et les montants des consignes d'emballages (☞ chif. 7.5), ne font pas partie du chiffre d'affaires déterminant. Le calcul du chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement et celui de la dette fiscale peuvent être établis selon les exemples suivants :

### **Exemple 1**

<i>Agriculteur travaillant également à la tâche</i>	<i>Chiffre d'affaires annuel</i>
Travail à la tâche (travaux agricoles selon. chif. 21)	Fr. 140'000.00
Vente de maïs Fr. 50'000.00	
dont commerce de maïs acheté	Fr. 16'500.00
Transports pour des tiers	Fr. 100'000.00
Total chiffre d'affaires d'autres activités imposables	Fr. 256'500.00

Avec un chiffre d'affaires de Fr. 256'500.00 provenant des autres activités imposables de cet agriculteur, les conditions de son assujettissement à la TVA sont remplies, étant donné que ce chiffre d'affaires s'élève à plus de 250'000 francs.



**Exemple 2***Sylviculteur avec scierie**Chiffre d'affaires annuel*

<i>Travaux sylvicoles pour des tiers</i>	Fr.	20'000.00
<i>Commerce de bois rond acheté</i>	Fr.	45'000.00
<i>Chiffre d'affaires de la scierie</i>	Fr.	135'000.00
<i>Total chiffre d'affaires d'autres activités imposables</i>	Fr.	<u>200'000.00</u>
<i>Calcul de l'impôt : 7,6% de Fr. 200'000.00 (107,6%)</i>	Fr.	14'126.40
<i>Impôt préalable déductible (☞ chif. 8)</i>	Fr.	- 5'850.50
<i>Montant de TVA restant dû (dette fiscale)</i>	Fr.	<u>8'275.90</u>

*Avec un chiffre d'affaires de Fr. 200'000,00 provenant des autres activités imposables de ce sylviculteur, les conditions de son assujettissement à la TVA sont remplies, étant donné que*

- *la limite de chiffre d'affaires de 75'000 francs déterminante pour l'assujettissement est dépassée, et que*
- *la dette fiscale s'élève à plus de 4'000 francs.*



L'assujettissement à la TVA et l'obligation de décompter avec l'AFC se limitent en pareils cas aux chiffres d'affaires provenant de l'ensemble de toutes les autres activités imposables (à l'exception donc des chiffres d'affaires résultant de la production naturelle en propre).

## 5.2 **Traitement fiscal des chiffres d'affaires provenant de la propre production si l'assujettissement est donné**

Si un producteur de produits naturels est assujetti en raison d'autres activités imposables, il y a lieu, en particulier dans le domaine du commerce de produits naturels, de prendre en considération ce qui suit :

### 5.2.1 **Impossibilité de facturer séparément les propres produits et ceux acquis auprès de tiers**

Si dans les factures aux clients ainsi que dans les charges et les recettes de la comptabilité, aucune distinction n'est possible entre les propres produits et ceux acquis auprès de tiers, par exemple parce que les propres produits sont mélangés avec ceux acquis auprès tiers, la personne soumise à l'obligation de décompter avec l'AFC a la possibilité d'opter pour l'imposition de l'ensemble des chiffres d'affaires provenant de sa propre production, c'est-à-dire d'imposer volontairement ces chiffres d'affaires (☞ chif. 6).

En pareil cas, l'exigence d'une séparation sans équivoque des produits est caduque, ce qui représente pour l'entreprise ayant opté une simplification administrative importante. Si, par contre, l'entreprise renonce à l'option, les chiffres d'affaires

res issus de ses propres produits naturels sont soumis à la TVA au taux d'impôt correspondant.

### **Exemple**

*Un agriculteur assujetti en raison d'autres activités imposables complète ses propres légumes avec des légumes qu'il a achetés auprès de tiers et les vend sur le marché sans distinction aucune (mélangés). De ce fait, une séparation fiable entre ses propres produits et ceux acquis auprès de tiers n'est possible, ni dans les factures aux clients, ni sur les quittances de sa caisse enregistreuse. Par conséquent, la totalité du chiffre d'affaires résultant de la vente de légumes mélangés ainsi que les éventuelles ventes d'autres produits naturels provenant de son exploitation sont imposables au taux réduit.*

## **5.2.2 Possibilité de facturer séparément les propres produits et ceux acquis auprès de tiers**

Si, dans les factures aux clients et dans la comptabilité, une séparation claire est possible entre les propres produits et ceux achetés auprès de tiers, par exemple parce que les produits achetés et offerts à la vente diffèrent nettement des propres produits, l'obligation de décompter avec l'AFC se limite – ainsi que le droit à la déduction de l'impôt préalable – à la totalité des autres activités imposables (☞ chif. 4.2.1.2).



Les produits naturels achetés et ceux issus de la propre exploitation seront facturés séparément (ceci est également valable pour les quittances de caisses enregistreuses). Concernant les produits naturels de la propre production, la mention « **TVA 0% production naturelle** » sera indiquée (☞ exemple chif. 8.4).

L'indication du numéro de TVA, en vertu de l'article 38 alinéa 6 LTVA, est autorisée dans tous les cas.

- ☞ Concernant un éventuel droit à la déduction de l'impôt préalable en cas d'acquisition de produits naturels auprès de producteurs non assujettis, se référer au chif. 8.2.
- ☞ Pour plus de précisions concernant le transfert de la TVA en cas de refacturation de produits achetés, voir chif. 9.

### **Exemple**

*Une exploitation agricole assujettie qui effectue également des travaux à la tâche utilise des semences aussi bien pour obtenir ses propres produits que pour des travaux dans les champs appartenant à des tiers. Parallèlement, elle fait le commerce de semences (achat/vente). Elle est en mesure de séparer de manière fiable, tant lors de la facturation qu'en comptabilité, le chiffre d'affaires résultant des travaux des champs effectués pour des tiers et le chiffre d'affaires du com-*

*merce de semences de celui résultant de la vente de ses propres produits naturels. L'obligation de décompter avec l'AFC ne s'étend donc, en pareil cas, qu'aux autres activités imposables (travaux des champs effectués pour des tiers, y compris les semences utilisées et commerce de semences).*

### 5.3 Examen de l'assujettissement en cas de structures d'entreprises spéciales

#### 5.3.1 Triages forestiers, associations de propriétaires de forêts et autres entités du même genre

Concernant les triages forestiers et les associations de propriétaires de forêts, il y a lieu de déterminer s'il s'agit exclusivement d'un regroupement de collectivités publiques en une corporation de droit public ou d'une entreprise de droit privé.

☞ Concernant l'examen de l'assujettissement des corporations de droit public, se référer à la brochure « Collectivités publiques ».

En règle générale, les ventes de bois effectuées en leur propre nom par de telles communautés d'exploitations sylvicoles sont soumises à la TVA (indépendamment de leur forme juridique), puisqu'il ne s'agit pas de bois issus de leurs propres forêts.

Par contre, si la vente de bois est effectuée expressément au nom et pour le compte du propriétaire individuel de forêts, l'intermédiaire n'imposera que les éventuelles commissions qu'il touche (art. 11 al. 1 LTVA). Le propriétaire de forêts, de son côté, réalise un chiffre d'affaires résultant de la production naturelle, pour lequel il est exempté de l'obligation de décompter avec l'AFC (☞ chif. 4.2.1.1).

☞ Pour de plus amples informations relatives aux prestations d'intermédiaire, voir les ch. 192 ss.

#### 5.3.2 Engagement de machines pour des tiers

Dans l'agriculture, on connaît diverses formes d'engagement de machines. Celui qui facture une telle prestation en son propre nom effectue dans tous les cas une opération imposable. Les entreprises qui facturent (coopératives, associations, sociétés simples, etc.) sont assujetties en tant que telles dès que les limites de chiffres d'affaires sont dépassées.

☞ Concernant le taux d'impôt applicable, se référer au chif. 24.

##### a) Entraide entre voisins

L'entraide entre voisins agriculteurs, sous forme de mise à disposition de main-d'oeuvre, d'engagement de machines ou de location de machines, représente pour les agriculteurs « prestataires » des chiffres d'affaires imposables.

### b) Communauté de machines

La communauté de machines est une société simple selon l'article 530 CO, au sein de laquelle au moins deux agriculteurs acquièrent en commun une ou plusieurs machines. L'utilisation des machines est réservée en premier lieu aux membres de la société simple. Les machines peuvent toutefois aussi être louées à des tiers, avec ou sans conducteur.

La société simple fournit d'une part des prestations imposables à des tiers ou aux associés et, d'autre part, les membres individuels fournissent des prestations à la société simple (cf. ch. 941 et 942).

### c) Coopérative de machines

La coopérative est propriétaire des machines, avec lesquelles elle exécute des travaux à la tâche, ou elle les loue.

La coopérative de machines fournit des prestations imposables à des tiers (membres de la coopérative et tiers indépendants).

### d) Travaux à la tâche

Les entrepreneurs à la tâche exécutent des travaux agricoles en vertu d'un contrat d'entreprise ou d'un mandat. De tels travaux peuvent être effectués par des agriculteurs qui s'assurent ainsi un revenu complémentaire ou par des entreprises spécialisées.

Dans les deux cas, il s'agit de prestations imposables.

### e) Cercle de machines

Dans la plupart des cas, il s'agit d'une association dont les statuts prévoient qu'elle n'intervient que comme intermédiaire et qu'elle n'endosse aucune responsabilité. Le cercle de machines ne possède pas de machines, car celles-ci sont la propriété des membres. Son activité se limite à mettre en relation les intéressés et à établir les décomptes entre eux.

Le financement du cercle de machines provient des :

1. Cotisations statutaires
  - a) finances d'entrée et cotisations annuelles des membres ;
  - b) contributions annuelles à l'hectare ;
  - c) contributions annuelles par machine ou par prestation de services offerte ;
2. Autres contributions
  - d) taxe d'intermédiaire par intervention ;
  - e) combinaison des variantes selon lettres a à d.

Si le nom et l'adresse de l'acquéreur des prestations ainsi que ceux du prestataire (fournisseur des prestations) figurent sur les rapports de travail/décomptes (ceux-ci ayant valeur de factures), le cercle de machines (en tant qu'association) réalise un chiffre d'affaires imposable au taux normal, uniquement sur les taxes d'intermédiaire, les cotisations fixées statutairement étant elles exclues de la TVA (☞ chif. 2.2). Les taxes d'intermédiaire, facturées par le cercle de machines au prestataire, ne valent pas chez ce dernier – du point de vue de la TVA – diminution de la contre-prestation mais représentent une charge (☞ concernant les affaires conclues avec échange de prestations, se référer au chif. 9.2). Les prestataires effectuent dans tous les cas des opérations imposables provenant d'une activité indépendante.

## 6. Option (imposition volontaire de chiffres d'affaires)

Pour préserver la neutralité concurrentielle ou simplifier la perception de l'impôt, l'AFC peut autoriser, à certaines conditions et sur présentation d'une demande écrite, diverses possibilités d'option. L'autorisation d'opter est subordonnée au fait que la personne assujettie remplisse ses obligations, en particulier qu'elle envoie ses décomptes TVA dans les délais prescrits, qu'elle paie la TVA due et qu'elle tienne les livres comptables exigés. En outre, l'AFC peut faire dépendre l'octroi du droit d'option de la remise de sûretés.

### 6.1 Conditions générales

L'usage des possibilités d'option est lié aux conditions suivantes :

- a) Le requérant, non assujetti jusqu'à présent, réalise par année plus de 40'000 francs de chiffres d'affaires provenant
  - de livraisons de biens et de prestations de services imposables fournies à des personnes **assujetties** sur le territoire suisse ou à **des entreprises étrangères auxquelles l'impôt peut être remboursé**, et/ou
  - d'exportations, et/ou
  - de livraisons de biens/prestations de services effectuées à l'étranger (opérations qui seraient imposables si elles étaient fournies sur le territoire suisse).
- b) L'option est à demander à l'AFC, au moyen du formulaire ad hoc, dûment rempli et signé.
- c) Une option est en principe possible au plus tôt au début du trimestre au cours duquel elle est demandée par écrit.
- d) La durée minimum de l'option est de 5 ans.

☞ Des informations complémentaires concernant l'option se trouvent sous ch. 683 ss.

## 6.2 Imposition volontaire de chiffres d'affaires par des producteurs de produits naturels

### 6.2.1 Chiffres d'affaires provenant de la production naturelle

Si on opte pour l'imposition des chiffres d'affaires provenant des produits de la production naturelle obtenus dans sa propre exploitation (☞ chif. 4.2.1.1), tous les chiffres d'affaires de ce genre ainsi que les chiffres d'affaires de toutes les autres activités imposables (☞ chif. 4.2.1.2) seront imposés, indépendamment de l'ampleur de tels chiffres d'affaires.

#### **Exemple**

*Un agriculteur veut opter pour l'imposition du secteur de son activité relatif à la production de légumes. En plus des recettes qu'il tire de la vente de ses légumes, cet agriculteur réalise également des chiffres d'affaires provenant de la garde d'animaux et de travaux sylvicoles exécutés pour des tiers.*

<i>Chiffres d'affaires de l'agriculteur</i>	<i>Chiffre d'affaires annuel</i>
<i>Chiffre d'affaires provenant de la production de légumes</i>	<i>Fr. 50'000.00</i>
<i>Chiffre d'affaires provenant de la garde d'animaux</i>	<i>Fr. 50'000.00</i>
<i>Chiffre d'affaires provenant de travaux sylvicoles exécutés pour des tiers</i>	<i>Fr. 20'000.00</i>
<i>Chiffre d'affaires total</i>	<i>Fr. <u>120'000.00</u></i>

*En raison de l'imposition par option du secteur de son activité relatif à la production de légumes, les chiffres d'affaires provenant de la garde d'animaux et des travaux sylvicoles exécutés pour des tiers sont également soumis à l'obligation d'être décomptés avec l'AF.*

Il demeure en principe possible aux producteurs de produits naturels qui se soumettent volontairement à l'assujettissement, d'établir leurs décomptes TVA au moyen de taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 19).

### 6.2.2 Chiffres d'affaires provenant d'autres activités imposables

Si les conditions de l'assujettissement à la TVA pour d'autres activités imposables (☞ chif. 4.2.1.2) ne sont pas remplies en ce qui concerne la composition et l'ampleur des chiffres d'affaires en résultant, les producteurs de produits naturels, les marchands de bétail et les centres collecteurs de lait peuvent opter pour l'imposition de ces chiffres d'affaires. L'option s'étend alors à la totalité de ces autres activités.

#### **Exemple**

*Un agriculteur veut opter pour l'imposition du chiffre d'affaires résultant de livraisons de gravier à des acquéreurs assujettis (☞ chif. 6.1 let. a). Il réalise en outre des recettes provenant de la culture de ses champs ainsi que de travaux sylvicoles exécutés pour des tiers.*

Chiffres d'affaires de l'agriculteur

Chiffre d'affaires annuel

Chiffre d'affaires provenant de livraisons de gravier	Fr. 50'000.00
Chiffre d'affaires provenant de la culture de ses champs	Fr. 50'000.00
Chiffre d'affaires provenant de travaux sylvicoles exécutés pour des tiers	<u>Fr. 20'000.00</u>
Chiffre d'affaires total	<u>Fr. 120'000.00</u>

Du fait de l'option pour l'imposition du chiffre d'affaires provenant des livraisons de gravier à des acquéreurs assujettis, le chiffre d'affaires provenant de travaux sylvicoles exécutés pour des tiers est également soumis à l'obligation d'être décompté avec l'AFC. Par contre, dans le cas présent, le chiffre d'affaires provenant de la culture de ses champs (production naturelle) n'est pas obligatoirement soumis à cette obligation. Cependant, la non-imposition de ce secteur d'activité peut entraîner une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 8).

### 6.3 Imposition volontaire des chiffres d'affaires provenant d'une partie de l'exploitation exemptée de l'obligation de décompter avec l'AFC, consacrée à la production naturelle

Les exploitations déjà assujetties, dont une partie consacrée à la production naturelle est exemptée de l'obligation de décompter avec l'AFC, peuvent en principe opter pour l'imposition de ces chiffres d'affaires, indépendamment de leur volume. Ceci s'applique également aux marchands de bétail pour les opérations relevant du commerce de bétail, ainsi qu'aux centres collecteurs de lait pour les livraisons de lait aux entreprises de transformation et de mise en valeur du lait. En principe, la possibilité d'établir les décomptes TVA au moyen de taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 19), reste acquise.

### 6.4 Imposition volontaire d'opérations exclues de la TVA

Il est également possible d'opter pour l'imposition de certaines opérations exclues de la TVA, fournies sur le territoire suisse (☞ chif. 2.2). Toutefois, pour des prestations déterminées, il n'est possible d'opter que s'il est prouvé qu'elles sont fournies à des personnes assujetties et domiciliées sur le territoire suisse. Tel est le cas, par exemple, de l'option pour la location et la vente d'immeubles ou de parts d'immeubles.



En principe, l'option est autorisée au plus tôt au début de la réalisation des chiffres d'affaires concernés. L'établissement des décomptes TVA au moyen de taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 19) **n'est pas** possible dans le cadre de cette option.

## 7. Base de calcul

### 7.1 Contre-prestation imposable

La TVA se calcule sur la contre-prestation. Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire de la prestation, ou un tiers à sa place, dépense en contrepar-

tie de la livraison de biens ou de la prestation de services, y compris les « dons » qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire. La contre-prestation comprend également la couverture de tous les frais, même si ceux-ci sont facturés séparément, c'est-à-dire frais de port facturés séparément, frais de transport à l'acquisition, taxes de remboursement, etc. La contre-prestation totale sera imposée, même si, lors de l'acquisition du bien, l'impôt préalable n'a pas pu être entièrement déduit. En cas de livraison de biens ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants, c'est-à-dire à la valeur marchande (art. 33 al. 1 et 2 LTVA).

## 7.2 Contre-prestation imposable lors de paiement reçu au nom de tiers

Selon le chif. 7.1 ci-dessus, est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. Le tiers en question peut, par exemple, être une union ou un groupement (association) de droit privé, une coopérative qui gère un fonds de compensation, fonds de garantie, fonds d'entraide, caisse de compensation ou autres institutions du même genre et qui verse, à certaines conditions, des aides financières se rapportant aux prestations fournies. Le fournisseur de prestations qui bénéficie de telles aides financières les imposera à titre de contre-prestations au taux d'impôt correspondant à la livraison.



Dans ce cas, la personne assujettie reçoit d'une part un paiement du donneur d'ordre et d'autre part un autre paiement provenant d'un tiers privé autre que les pouvoirs publics.

La contre-prestation imposable au sens de l'article 33 alinéa 2 LTVA se compose des recettes totales, c'est-à-dire des paiements **(1)** et **(2)**.

Les contributions convenues de droit privé, au moyen desquelles de tels fonds, etc. sont alimentés, constituent, pour celui qui en est redevable, non pas des diminutions de la contre-prestation, mais des charges qui seront comptabilisées en tant que telles. Quant au fonds, il n'est pas assujéti à la TVA pour son activité (encaissement des contributions, gestion et paiement des aides financières). Toutefois, si ce fonds est géré par un tiers contre rémunération, de telles contre-prestations sont, chez celui-ci, soumises à la TVA au taux normal.



## 7.3 Paiements des pouvoirs publics

### 7.3.1 Subventions et autres contributions des pouvoirs publics

Les subventions et les autres contributions des pouvoirs publics – même si elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations – ne font pas partie de la base de calcul servant à déterminer l'assujettissement, de même qu'elles ne font pas partie des contre-prestations (art. 33 al. 6 let. b LTVA).

Par contre, lors de l'obtention de paiements de ce genre il y a lieu, selon l'article 38 alinéa 8 LTVA, de procéder à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 8.1).

☞ Concernant les subventions à l'exportation, voir chif. 2.4.

Par « pouvoirs publics » en relation avec l'octroi de subventions et d'autres contributions, il faut comprendre une collectivité publique suisse ou étrangère qui peut, à l'appui d'une base légale, octroyer des subventions ou d'autres contributions, comme par exemple la Confédération, les cantons, les communes, leurs commissions (Commission pour la technologie et l'innovation [CTI], etc.), les fondations de droit public (Fonds national suisse, Pro Helvetia, etc.), les fonds de droit public.

Les subventions et les autres contributions des pouvoirs publics peuvent être accordées sous forme de prestations pécuniaires, de conditions préférentielles consenties lors de prêts, de remises de prêts, de cautionnements ou de prestations en nature et services accordés gratuitement ou à des conditions avantageuses.

On parle de subventions ou de contributions des pouvoirs publics si, dans le cadre d'un **rapport tripartite**, des contributions destinées à abaisser les prix sont versées. Dans ce contexte, il y a lieu de distinguer si ces montants sont versés au fournisseur des prestations ou directement au destinataire des prestations :

- Les contributions destinées à réduire les prix (montants compensatoires) que les pouvoirs publics versent au **fournisseur des prestations** valent, de manière générale, subventions ou contributions des pouvoirs publics et ne font donc pas partie de la contre-prestation. Le fournisseur de la prestation procède à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.
- Les contributions destinées à réduire les prix que les pouvoirs publics versent directement au **destinataire des prestations**, ne sont pas imposables chez ce dernier. Toutefois, si le destinataire est assujéti et qu'il utilise les contributions à des fins imposables, il procédera à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

Quant au fournisseur des prestations, il acquittera la TVA sur la contre-prestation globale avec droit à la déduction correspondante de l'impôt préalable. Ceci est également valable lorsque, pour des raisons organisationnelles

(☞ chif. 10) ou de sûretés (p. ex. en vue d'éviter l'utilisation de la somme à d'autres fins), les pouvoirs publics versent la contribution directement au fournisseur des prestations bien qu'il soit établi que ce n'est pas lui le bénéficiaire, mais bien le destinataire de ses prestations.

### **Exemples de subventions**

- *supplément versé pour le lait transformé en fromage (art. 38 LAgr) ;*
- *supplément de non-ensilage (art. 39 LAgr) ;*
- *contributions à la surface (art. 72 LAgr) ;*
- *contributions pour la garde d'animaux consommant des fourrages grossiers (art. 73 LAgr).*

En principe, on peut considérer qu'il s'agit d'une subvention au sens défini par l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA, lorsque le fournisseur de prestations assujéti (p. ex. entrepreneur agricole) touche pour ses prestations aussi bien des versements d'argent (contrepartie concrète = contre-prestation) du destinataire de ses prestations (p. ex. de l'acquéreur des produits agricoles) qu'une contribution des pouvoirs publics (rapport tripartite). La collectivité publique n'est donc pas le donneur d'ordre réel du fournisseur de prestations.

### **7.3.2 Echange de prestations (rapport bipartite)**

Il y a échange de prestations (imposable) lorsque la personne assujéti fournit des **prestations concrètes et exigibles** en vertu de la loi ou en raison d'une réquisition de l'autorité publique (art. 8 LTVA), ou encore sur la base de contrats d'achat, de location, de contrats d'entreprise ou de mandats, que ceux-ci soient de droit public ou privé, et que le destinataire de la prestation (collectivité publique, personne privée) verse en échange une contre-prestation déterminée. Cela vaut également si, par la suite, l'activité du destinataire de la prestation relève de la puissance publique.

Les paiements de ce genre qu'une collectivité publique effectue au fournisseur de la prestation valent contre-prestation. Celle-ci est imposable ou exclue de la TVA, selon le genre de la prestation fournie.

### **Exemples de contre-prestations concrètes**

- *une commune mandate un entrepreneur forestier pour l'exécution de travaux sylvicoles dans la forêt communale ;*
- *une commune mandate un agriculteur pour l'exécution de travaux de déneigement des routes communales.*

Il s'agit également d'une contre-prestation et non pas d'une subvention, lorsque le destinataire de la prestation a droit à la subvention ou à la contribution des pouvoirs publics et que le paiement est effectué directement au fournisseur de la prestation, notamment en vue d'éviter l'utilisation de la somme à d'autres fins (p. ex. le service social verse directement au fournisseur de denrées alimentaires le montant attribué au bénéficiaire de l'aide sociale).

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

#### 7.4 Contributions de droit public et cotisations de membres

Les contributions de droit public et les cotisations de membres représentent, pour celui qui en est redevable, non pas une diminution de la contre-prestation mais des charges à comptabiliser de manière correspondante.

Si les contributions de droit public et les cotisations de membres ne sont pas facturées par la collectivité publique ou par l'association elle-même, mais par un tiers (p. ex. le destinataire des prestations de celui qui est redevable de la cotisation) en diminuant d'autant, par exemple, le montant de la note de crédit établie par le destinataire des prestations, ces montants ne sont pas réputés diminutions de la contre-prestation chez le fournisseur des prestations. Les contributions de droit public ou les cotisations de membres facturées par un tiers ne représentent un poste de passage chez le destinataire de la prestation (p. ex. acheteur de lait) que si celui-ci est chargé de leur encaissement sur la base d'une disposition légale, ou si les conditions d'un mandat d'encaissement (☞ ch. 266) sont remplies. De plus, les montants correspondant à des contributions de droit public et à des cotisations de membres sont à facturer séparément et il doit ressortir clairement de la facture, au nom et pour le compte de qui ces montants sont prélevés. Il ne peut être faite aucune mention de la TVA en relation avec des contributions de droit public et des cotisations de membres pour l'imposition desquelles il n'a pas été opté selon le chif. 6.4 (☞ exemple sous chif. 10).

#### 7.5 Montants des consignes d'emballages<sup>1</sup>

Les montants des consignes d'emballages ne font pas partie de la contre-prestation (☞ ch. 260), à condition que la remise de l'emballage soit facturée séparément. Sont réputées emballages, par exemple, les bouteilles, les harasses, les palettes, les bouteilles de gaz, les europalettes, qui normalement sont utilisées plusieurs fois et pour lesquelles, en règle générale, un dépôt (consigne) est demandé lors de la remise, dépôt qui est remboursé lors de la reprise. Dans ce contexte, il est sans importance que le montant de la consigne d'emballages ne soit décompté que périodiquement sur la base d'un contrôle des emballages.

Les emballages non consignés du même genre sont considérés comme des emballages au sens du ch. 351. La vente d'emballages en dehors du trafic de consignation d'emballages est soumise à la TVA au taux normal.

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

1 Précision de la pratique

## 7.6 Diminutions de la contre-prestation / affaires conclues en compensation

Les déductions qui sont en relation directe avec la prestation que doit fournir un producteur de produits naturels ne sont pas réputées affaires conclues en compensation, mais valent diminutions de la contre-prestation. La déduction de l'impôt préalable en vertu de l'article 38 alinéa 6 LTVA ne peut, de ce fait, être opérée que sur la valeur de la marchandise réduite par cette diminution de la contre-prestation. Cette règle est également applicable à la détermination du chiffre d'affaires imposable auprès de producteurs de produits naturels assujettis.

### Exemples

- taxes pour le pesage du bétail à l'abattoir ;
- déduction pour le ramassage du lait à la ferme ;
- frais d'entreposage et de tri de légumes.

Si des produits naturels sont récoltés par l'acquéreur, il n'y a compensation de prestations entre les travaux de récolte et la livraison des produits naturels (art. 33 al. 4 LTVA) que si le producteur de produits naturels facture ou déduit de la valeur des biens récoltés, les coûts réels intervenus (p. ex. des travaux de récolte, le coût du transport) ainsi que d'éventuels risques pouvant survenir après la conclusion du contrat (p. ex. chute des prix, perte de qualité). Ceci est également valable si les coûts de la récolte sont fixés dans un contrat mais ne sont pas mentionnés dans le décompte. La valeur des travaux de récolte est dans ce cas imposée par l'acquéreur assujetti des produits naturels, selon leur genre, c'est-à-dire au taux normal pour, par exemple, des travaux de coupe de bois ou au taux réduit pour, par exemple, des travaux de récolte de fourrages ou de produits comestibles.<sup>2</sup>

### Exemple 1

*Une entreprise forestière assujettie acquiert du bois sur pied auprès d'un propriétaire de forêts non assujetti. Etant donné que les travaux de coupe de bois seront exécutés en terrain difficile, le propriétaire de forêts doit supporter contractuellement les risques concernant la coupe de bois. L'entreprise forestière déduit par conséquent les coûts effectifs de la coupe de bois, de la valeur du bois rond.*

Valeur du bois rond	Fr. 3'000.00
moins les travaux de coupe selon rapports de régie	Fr. - 2'500.00
Montant à payer au propriétaire de forêts	<u>Fr. 500.00</u>

*L'entreprise forestière assujettie impose ses travaux de coupe de bois pour un montant de Fr. 2'500.00 au taux normal. Elle peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable au taux de 2,4% (☞ chif. 8.2) sur la valeur du bois rond de Fr. 3'000.00.*

**Exemple 2**

Une entreprise forestière assujettie acquiert du bois sur pied auprès d'un propriétaire de forêts non assujetti. Des prix fixes, en relation avec la qualité et la sorte de bois, sont convenus avec le propriétaire de forêts. Les risques concernant la coupe de bois sont ainsi pris en charge par l'entreprise forestière.

Valeur du bois rond après la récolte	Fr.	1'500.00
--------------------------------------	-----	----------

L'entreprise forestière peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable de 2,4% (☞ chif. 8.2) sur la valeur de la récolte des bois ronds de Fr. 1'500.00. Elle imposera la vente de ce bois (p. ex. à une scierie) au taux normal.

☞ Pour de plus amples informations à ce sujet, voir les ch. 788 ss.

**8. Impôt préalable**

Etant donné que la TVA est en principe perçue à tous les stades du processus de production et de distribution, l'instrument de la déduction de l'impôt préalable a été prévu afin d'éviter le cumul d'impôt (acquisition grevée de l'impôt et imposition du chiffre d'affaires).

La personne assujettie peut, dans son décompte TVA, déduire l'impôt préalable que le fournisseur de la prestation lui a transféré ou que la douane a prélevé lors de l'importation, pour autant

- qu'elle utilise ces livraisons de biens et prestations de services pour des activités imposables de son entreprise (art. 38 al. 2 LTVA), et
- que les factures des fournisseurs ou des prestataires de services ainsi que les décisions de taxation de l'AFD soient conformes aux exigences visées à l'article 37 alinéa 1 LTVA, respectivement sous les ch. 740 ss.

Si la personne assujettie utilise des biens, des parties de biens ou des prestations de services, aussi bien à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins (p. ex. pour des opérations exclues de la TVA ou des recettes réalisées dans le cadre de l'exemption à l'assujettissement), elle sera alors tenue de réduire la déduction de l'impôt préalable proportionnellement à l'utilisation (art. 41 al. 1 LTVA ; ch. 860 ss).

☞ Pour plus de précisions concernant l'impôt préalable, sa déduction et sa réduction en cas de double affectation, voir ch. 816 à 877 ainsi que la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

☞ Des informations concernant les changements d'affectation (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou imposition de prestations à soi-même) résultent

tant de la modification de la clé de réduction de la déduction de l'impôt préalable se trouvent dans la brochure « Changements d'affectation ».

### 8.1 **Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de subventions, de dons et autres versements du même genre**

La réduction de la déduction de l'impôt préalable selon l'article 38 alinéa 8 LTVA, en raison de subventions, de dons et d'autres contributions des pouvoirs publics, peut en principe être opérée proportionnellement au chiffre d'affaires global. Par contre, si de tels montants peuvent être attribués directement à un objet en particulier (p. ex. à la construction d'un bâtiment), la déduction de l'impôt préalable grevant cet investissement sera réduite en fonction des contributions reçues (subventions liées à un objet). Si un tel objet est utilisé ensuite à différentes fins (p. ex. à des fins imposables et à des fins exclues de la TVA) ou si la personne assujettie reçoit des pouvoirs publics, par exemple, des contributions annuelles d'exploitation, il y a lieu pour la part de ces contributions ne se rapportant pas à l'objet lui-même de procéder à une réduction complémentaire des montants d'impôt préalable enregistrés.

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

### 8.2 **Déduction de l'impôt préalable en cas d'acquisitions de produits naturels auprès de producteurs exemptés de l'obligation de décompter avec l'AFC, de bétail auprès de marchands de bétail et de lait auprès de centres collecteurs de lait**

En raison de leur exemption de l'assujettissement à la TVA, les producteurs de produits naturels ne doivent pas décompter l'impôt avec l'AFC sur les livraisons de produits provenant de leur propre exploitation. Ils n'ont d'autre part pas droit à la déduction de l'impôt préalable grevant leurs dépenses. La charge fiscale sur les biens d'exploitation et d'investissement a cependant une influence sur la fixation des prix et peut donc désavantager le producteur non assujetti par rapport à celui qui est assujetti.

Afin d'éviter cette taxe occulte grevant les prestations des fournisseurs non assujettis tels que les producteurs de produits naturels, les marchands de bétail et les centres collecteurs de lait, l'article 38 alinéa 6 LTVA prévoit que leurs clients assujettis peuvent déduire, à titre d'impôt préalable, 2,4% du montant qui leur a été facturé (100%), à condition que les documents établis à cet effet remplissent les exigences du chif. 9 (toutefois sans mention de la TVA et du numéro de TVA).

Ces 2,4% correspondent approximativement à la charge fiscale grevant les dépenses des producteurs de produits naturels, ce qui permet leur exemption de l'assujettissement à la TVA sans qu'il en résulte pour eux des désavantages économiques.

Toutefois, la personne assujettie ne peut opérer la déduction de l'impôt préalable grevant ses acquisitions de produits naturels effectuées auprès de produc-

teurs que si leur domicile ou leur siège social, de même que leurs bâtiments d'exploitation, se trouvent sur le territoire suisse. La déduction de l'impôt préalable n'est par contre pas autorisée sur les achats de produits naturels auprès de producteurs ayant leur domicile à l'étranger. Ceci est également valable lorsque ces derniers peuvent livrer leurs produits naturels sur le territoire suisse en franchise d'impôt et de douane sur la base de traités bilatéraux réglant le trafic de marchandises dans la zone frontière, respectivement de prescriptions douanières relatives au trafic de marché.

### 8.3 **Transfert de produits provenant d'une partie de l'entreprise exemptée de l'obligation de décompter avec l'AFC à une partie de l'entreprise soumise à cette obligation et inversement**

Aucun impôt préalable ne peut être déduit si la partie de l'entreprise soumise à l'obligation de décompter avec l'AFC (p. ex. exploitation d'un restaurant) acquiert de la partie de l'entreprise exemptée de cette obligation (p. ex. exploitation agricole) des produits naturels tels que, par exemple, des légumes.

Par contre, si la partie de l'entreprise soumise à l'obligation de décompter avec l'AFC remet des produits à la partie de l'entreprise exemptée de cette obligation, il est possible, au sens d'une détermination par approximation, d'imposer la prestation au prix qui serait facturé à un tiers indépendant, ceci en lieu et place de la prestation à soi-même ou de la réduction de l'impôt préalable en cas de double affectation.

#### **Exemple**

*La remise de petit-lait par la partie de l'entreprise « fromagerie » soumise à l'obligation de décompter avec l'AFC à la partie de l'entreprise « engraissement de porcs », exemptée de cette obligation, sera imposée au taux réduit.*

### 8.4 **Déduction de l'impôt préalable : exemple de facture établie par un producteur de produits naturels réalisant des chiffres d'affaires soumis à l'obligation d'être décomptés avec l'AFC**

Facture établie par un agriculteur assujéti qui, parallèlement à la production de maïs d'ensilage (☞ chif. 4.2 [production naturelle]) fait également le commerce de fourrages grossiers et de carburants, activités qui sont soumises à l'obligation d'être décomptées avec l'AFC (☞ chif. 4.2.1.2).

André Joliat Mais d'ensilage et fourrages grossiers Chemin du Lac 1 1663 Epagny N° TVA 999'999	Epagny, le 6 juin 2007  Monsieur Richard Bertollet Marchand de bétail Rue du Chêne 1 1663 Epagny
<b>Facture</b>	
Nos livraisons du mois de mai 2007 :	
	Codes TVA
Foin (15.5.2007) :	
12 t à Fr. 300.00 (transport inclus)	Fr. 3'600.00 1)
Diesel (19.5.2007) :	
1'500 l à Fr. 1.20 (transport inclus)	Fr. 1'800.00 2)
Mais d'ensilage de notre propre production (27.5.2007) :	
8 t à Fr. 120.00 (transport inclus)	<u>Fr. 960.00 3)</u>
<b>Total de la facture</b>	<u>Fr. 6'360.00</u>
Signification des codes TVA :	
1) 2,4% TVA incluse	
2) 7,6% TVA incluse	
3) TVA 0% production naturelle	

Etant donné que les autres conditions concernant la facturation sont remplies (☞ chif. 9), l'impôt préalable peut être calculé de la manière suivante :

Code 1 : 2,4% de (102,4%)	Fr. 3'600.00	Fr. 84.40
Code 2 : 7,6% de (107,6%)	Fr. 1'800.00	Fr. 127.15
Code 3 : 2,4% de (100%)	Fr. 960.00	<u>Fr. 23.05</u>
Total impôt préalable		<u>Fr. 234.60</u>

## 9. Facturation et transfert de la TVA

La déduction de l'impôt préalable n'est autorisée que si les factures des fournisseurs de prestations assujettis remplissent, dans leur forme et leur contenu, certaines exigences.

La personne assujettie établira par conséquent, sur demande de ses clients assujettis, une facture détaillée qui contient les indications suivantes :

- a) nom et adresse du fournisseur de la prestation sous lesquels il figure au registre des contribuables TVA ou qu'il a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales ainsi que son n° TVA ;



En ce qui concerne l'adresse utilisée et admise dans les transactions commerciales, seule l'indication du nom de la localité est déterminante. La rue, le code postal, le numéro de la maison, etc. ne jouent aucun rôle en la matière. Sont également reconnues les adresses de cases postales sur le territoire suisse, ainsi que les adresses des filiales, des succursales, etc., indépendamment du fait que celles-ci soient inscrites (ou non) au registre du commerce, respectivement des contribuables à la TVA.<sup>3</sup>

- b) nom et adresse que l'acquéreur de la prestation a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales conformément au CO et à l'ORC ;<sup>4</sup>
- c) date ou période de la livraison du bien ou de la prestation de services fournie ;
- d) genre, objet et volume de la livraison du bien ou de la prestation de services ;
- e) montant de la contre-prestation due pour la livraison du bien ou la prestation de services fournie ;
- f) montant de l'impôt dû sur la contre-prestation. Celui-ci doit être expressément désigné en tant que TVA avec la mention du taux de l'impôt. Si le prix facturé comprend la TVA, il suffit de faire figurer le libellé « TVA incluse » avec l'indication du taux de TVA correspondant (p. ex. « TVA 7,6% incluse »).

Sont réputés factures non seulement les factures usuelles du fournisseur de prestations, mais aussi d'autres documents écrits avec lesquels des prestations sont décomptées (p. ex. notes de crédit, coupons de caisses enregistreuses, quittances). Ces documents doivent également satisfaire aux exigences formelles susmentionnées.

En ce qui concerne les fiches de caisses et les coupons de caisses enregistreuses dont le montant ne dépasse pas 400 francs, on peut renoncer, pour des raisons pratiques, à la mention du nom et de l'adresse de l'acquéreur.<sup>5</sup>

Par contre, les avis de débit bancaires pour des paiements effectués au moyen de cartes de crédit ne sont pas réputés factures du fournisseur de la prestation.

Si, pour le décompte TVA, une répartition par taux d'impôt est nécessaire parce que des prestations imposables à des taux différents sont fournies, de telles prestations sont à mentionner séparément sur les factures (☞ exemple sous

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

4 Les remarques concernant l'adressage (modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005) énoncées sous lettre a sont valables ici par analogie.

5 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

chif. 8.4). Si on ne procède pas à une répartition de la contre-prestation par taux d'impôt, la contre-prestation globale est alors en principe soumise à la TVA au taux normal.

☞ Concernant la facturation de produits naturels, voir chif. 5.2.2.

☞ Concernant l'application de l'imposition de la marge pour des biens mobiliers usagés identifiables acquis en vue d'être revendus (p. ex. commerce de machines agricoles usagées), prière de consulter la brochure « Véhicules automobiles ».

## 9.1 **Notes de crédit adressées à des producteurs de produits naturels non assujettis**

Souvent, dans le domaine de l'agriculture, ce sont les acquéreurs des produits qui, en lieu et place d'une facture émise par le producteur de produits naturels, établissent des notes de crédit pour les fournisseurs (p. ex. donc pour les producteurs de produits naturels). Les notes de crédits qui remplacent les factures doivent également satisfaire aux exigences de forme du chif. 9, à l'exception du numéro de TVA. Concernant la TVA elle-même (☞ chif. 9 let. f) aucune indication n'est permise.

## 9.2 **Affaires conclues avec échange de prestations**

Le paiement de la contre-prestation due par un acquéreur de prestations n'intervient pas nécessairement sous la forme d'un paiement en espèces. De fait, toute autre prestation appréciable en argent, telle que, par exemple, la remise de biens ou la compensation d'un montant dû avec une créance de l'acquéreur, vaut également contre-prestation. Si des livraisons de biens ou des prestations de services sont compensées avec des prestations fournies en échange (livraisons de biens ou prestations de services), les deux parties au contrat comptabiliseront et imposeront la valeur totale de leurs prestations respectives.

Pour garantir un traitement correct de telles opérations sur le plan fiscal, la meilleure solution consiste pour chaque partie à établir des documents relatifs à ses propres prestations (facturation réciproque de prestations). Pour autant que les conditions soient remplies (☞ ch. 816 ss), chaque partenaire peut déduire, en tant qu'impôt préalable, la TVA grevant la contre-prestation qui lui a été facturée.

## 10. Exemple d'un décompte du lait

Exemple d'un décompte du lait acquis auprès d'un producteur de lait non assujéti, établi par l'acquéreur.

Pierre Dupont  
Fromagerie  
1837 Les Moulins

TVA n° 123'123

Paul Dousse  
Agriculteur  
1837 Les Moulins

Fournisseur n° : 12  
Mois : Mai 2007  
Quant. livrée/kg : 4'000

Position	Quant./ kg	ct./kg	Montant	
Quantité de lait transformé en fromage	3'200	60.00	1'920.00	
Autre mise en valeur du lait	800	75.00	600.00	
<b>Prix de base (sans suppléments de la Confédération)</b>			<b>2'520.00</b>	
Ramassage à la ferme	4'000	- 1.00	- 40.00	1)
Contrôle de la qualité du lait	4'000	0.00	0.00	1)
Païement pour qualité spécifique à la mise en valeur	4'000	- 0.40	- 16.00	1)
Païement selon la teneur en éléments	4'000	0.20	8.00	1)
Modulation saisonnière de prix	4'000	0.00	0.00	1)
<b>Total des autres composants du prix du lait</b>			<b>- 48.00</b>	1)
<b>Prix de la matière première</b>			<b>2'472.00</b>	2)
Supplément pour lait transformé en fromage (art. 2 al. 1 OSL)	3'200	15.00	480.00	3)
Supplément de non-ensilage (art. 3 al. 1 OSL)	3'200	3.00	96.00	3)
<b>Total des suppléments de la Confédération</b>			<b>576.00</b>	3)
<b>Total (note de crédit pour les livraisons de lait)</b>			<b>3'048.00</b>	
Contribution au fonds de marketing XY	4'000	- 0.725	- 29.00	4)
Contribution à l'association régionale XX	4'000	- 0.150	- 6.00	4)
Contribution au fonds de soutien du lait YY	4'000	- 1.000	- 40.00	4)
Contribution à l'association nationale YZ	4'000	- 0.040	- 1.60	4)
<b>Total retenu/encaissé pour des tiers</b>			<b>- 76.60</b>	4)
<b>Vos achats du mois de mai 2007 :</b>			<b>TVA incluse</b>	
Petit-lait	2'000	2.00	40.00	2,4%
Produits alimentaires selon bull. livraisons joints			300.00	2,4%
Marchandises selon bull. livraisons joints			100.00	7,6%
<b>Total des prestations fournies en échange</b>			<b>440.00</b>	5)
<b>Récapitulation :</b>				
Prix de la matière première (compte Produits)			2'472.00	2)
Suppléments de la Confédération			576.00	3)
Montants retenus pour des tiers			- 76.60	4)
Vos achats à 2,4% TVA			- 340.00	5)
Vos achats à 7,6% TVA			- 100.00	5)
<b>Total qui vous est payé</b>			<b>2'531.40</b>	

Remarques concernant les différentes positions :

- 1) Suppléments de prix et diminutions de la contre-prestation de droit privé (☞ chif. 7.6).

2) Montant déterminant chez l'assujetti acquéreur de lait pour la déduction de l'impôt préalable en cas d'acquisition de produits naturels auprès de producteurs non assujettis (☞ chif. 8.2), et contre-prestation imposable pour un producteur de lait assujetti (☞ chif. 7.1). Si les produits naturels sont acquis auprès de producteurs non assujettis, aucune mention de la TVA n'est permise dans cette rubrique (☞ chif. 9.1).

3) Subventions et autres contributions des pouvoirs publics (☞ chif. 7.3.1) encaissées par le transformateur de lait et traitées dans sa comptabilité et le décompte du lait comme postes de passage et donc directement reversées aux producteurs de lait. Dans ce cas, ces montants n'entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable qu'auprès des producteurs de lait assujettis (☞ chif. 8.1).

Souvent, un prix de base est convenu entre l'acquéreur de lait et le producteur de lait, lequel constitue un prix mixte pour la part présumée des livraisons de lait donnant droit à des suppléments et la part des livraisons de lait n'y donnant pas droit. De tels prix mixtes sont en particulier convenus dans les cas où l'acquéreur de lait ne connaît pas, à l'avance, les quantités exactes de lait donnant droit à des suppléments, ou les quantités de lait qui seront produites et transformées en fromage. Ceci a pour conséquence d'augmenter la contre-prestation imposable d'un producteur de lait assujetti, du fait que les suppléments de la Confédération, que lui reverse l'acquéreur de lait, y sont compris implicitement. L'assujetti acquéreur de lait a droit sur ce montant, lors de l'acquisition de produits naturels auprès de producteurs non assujettis, à la déduction de l'impôt préalable, mais il doit alors procéder à une réduction de l'impôt préalable directement imputable à ses achats de lait.

4) Prestations d'encaissement de droit privé selon ch. 266. Dans les décomptes, il faut que ressorte clairement au nom et pour le compte de qui ces contributions sont prélevées. Si cette exigence n'est pas remplie, l'acquéreur de lait assujetti imposera ces montants au taux normal en tant que prestations de services fournies en son propre nom. Par contre, si un acquéreur de lait assujetti veut permettre à un producteur assujetti de faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur d'éventuelles prestations imposables (p. ex. contributions en couverture de frais de publicité et de marketing d'une association), il y a lieu d'indiquer sur la note de crédit non seulement le nom du bénéficiaire, mais également son numéro de TVA ainsi que le taux d'impôt. Il en va de même, par analogie, pour les cotisations de membres fixées statutairement, exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 13 LTVA, s'il a été opté pour leur imposition volontaire (☞ chif. 6.4).

5) Livraisons de biens à imposer aux taux applicables par l'acquéreur de lait assujetti (☞ chif. 9.2 [échange de prestations]).

## 11. Subsistance du personnel, logement du personnel

### 11.1 Subsistance du personnel, restauration à la table familiale

Les taux indiqués dans la notice N 1 de l'impôt fédéral direct constituent la base de calcul pour l'imposition. Ces valeurs couvrent également les parts imposables de l'utilisation, de l'emploi et de la consommation de biens d'investissement, de moyens d'exploitation et de biens, etc., et contiennent aussi la TVA, c'est-à-dire que ces taux peuvent être considérés comme valant « TVA incluse ».

Si le personnel d'une entreprise **n'appartenant pas au secteur de l'hôtellerie ou de la restauration** est restauré, par exemple chez le propriétaire de l'entreprise (**restauration à la table familiale**), on peut déduire 25% des taux selon la notice N 1 (restaurants et hôtels) pour le salaire en nature des ouvriers agricoles, du fait qu'il n'est pas possible de faire valoir une déduction de l'impôt préalable pour l'utilisation de l'infrastructure.

Si le personnel doit payer pour sa subsistance un montant supérieur à celui déterminé selon les indications susmentionnées, c'est la contre-prestation reçue qui sera imposée au taux normal.

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

### 11.2 Logement du personnel

La location facturée pour le logement par l'employeur (donneur du logement) au personnel (preneur du logement) est exclue de la TVA (art. 18 ch. 21 LTVA). Ceci est également applicable aux possibilités de logement que le propriétaire de l'entreprise met à la disposition de forces de travail auxiliaires (salariés à la semaine et journaliers) dans le cadre de travaux de récolte.

Sont toutefois imposables au taux normal les prestations accessoires au logement, telles que le nettoyage de la chambre, de l'appartement ou de la maison, le nettoyage du linge de lit et autres prestations de ce genre ainsi que les prestations de restauration (nourriture et boissons).

Les recettes de location pour le logement, exclues de la TVA, et les autres prestations soumises à la TVA seront facturées ou débitées séparément.

## 12. Prestation à soi-même (art. 9 LTVA)

L'imposition de prestations à soi-même est prévue afin d'éviter que les personnes assujetties qui utilisent des biens dans un but non soumis à la TVA soient avantagées par rapport à des personnes non assujetties.

Le producteur de produits naturels imposera au taux d'impôt correspondant, les états de fait suivants constitutifs notamment de telles prestations à soi-même :

- le prix d'achat de biens pour lesquels il a procédé à la déduction de l'impôt préalable et qu'il utilise à des fins autres qu'une activité commerciale imposable, par exemple pour son usage privé ou pour les affecter à une partie de l'entreprise exemptée de l'assujettissement à la TVA (☞ ch. 434 ss) ;
- la valeur locative pour l'utilisation privée de sa voiture de tourisme (☞ ch. 480) ;
- les travaux de construction exécutés en propre sur la partie « habitation » de son exploitation ou sur les bâtiments d'exploitation d'une partie de l'entreprise exemptée de l'assujettissement (étable, serre, etc.). La TVA est calculée sur le prix qui serait facturé à un tiers indépendant (☞ ch. 457 ss et 489 ss).

Par contre, le producteur de produits naturels assujetti ne doit pas payer d'impôt à titre de prestations à soi-même pour les prélèvements de produits issus de sa propre exploitation, qu'il utilise pour les besoins de sa famille (notice NL 1). Ceci est également valable s'il a opté pour l'assujettissement.

☞ Pour plus de précisions à ce sujet, voir ch. 428 ainsi que la brochure « Prestations à soi-même » et la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».

### 13. Pension pour animaux

La contre-prestation globale découlant de pensions d'animaux (hébergement, nourriture, assistance, soins, etc.), y compris l'utilisation éventuelle des installations disponibles (p. ex. manège, paddock, pâturages, vestiaires et douches pour cavaliers, etc.), est imposable au taux normal.

Sont également soumises à la TVA au taux normal les simples locations, par exemple, de boxes pour chevaux, sans pension ni utilisation d'installations d'équitation.

### 14. Location d'installations sportives

La contre-prestation pour l'utilisation exclusive par le locataire d'une installation d'équitation (p. ex. manège, installations d'entraînement pour chevaux telles que pistes de course, installations de saut et de dressage), est exclue de la TVA (art. 18 ch. 21 let. d LTVA).

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

### 15. Formation et enseignement

#### 15.1 Formation de personnes

La formation de personnes, également en compagnie de leurs animaux, est réputée prestation de formation exclue de la TVA (art. 18 ch. 11 let. a LTVA).

### Exemples

- *leçons d'équitation et ceci indépendamment du fait que la personne prenne part à ces leçons avec son propre cheval ou avec un cheval mis à sa disposition par l'école d'équitation ;*
- *la formation de conducteurs de chiens en compagnie de chiens (propres chiens ou chiens de service) pour l'engagement dans des missions de recherche (chiens d'avalanche), de conduite (chiens d'aveugles) ou de surveillance (chiens policiers).*

## 15.2 Formation / dressage d'animaux

Les contre-prestations découlant du dressage d'animaux, facturées lors de la vente de l'animal ainsi dressé (comprises dans le prix de vente ou facturées séparément), sont soumises au même taux d'impôt que celui applicable à la contre-prestation due pour la vente de l'animal en question (p. ex. au taux normal pour un chien d'aveugles et au taux réduit pour un cheval).

Le simple dressage d'animaux, sans instruction simultanée du détenteur ou de l'utilisateur de l'animal, est également imposable ; le taux d'imposition dépend du genre de l'animal.

## 16. Vacances à la ferme ; vacances et activités de loisirs avec des animaux

Si un agriculteur héberge des hôtes dans sa ferme, il s'agit d'une prestation de l'hôtellerie et de la restauration imposable au taux spécial pour le secteur de l'hébergement. Les prestations accessoires, fournies en relation directe avec la nuitée, sont également soumises au taux spécial et ceci indépendamment du fait qu'elles soient comprises dans le prix de la nuitée ou facturées séparément. Par prestations accessoires, il faut comprendre en particulier le petit-déjeuner, la mise à disposition de linge de lit et de linge de toilette, ainsi que l'utilisation de la radio et de la télévision.

Par contre, la restauration des hôtes (sans le petit-déjeuner) est imposable au taux normal.

Lorsque, dans le cadre de prestations d'hébergement, des prestations de restauration sont fournies en plus du petit-déjeuner, notamment sous forme de demi-pension ou de pension complète, la part de la contre-prestation inhérente aux prestations de restauration est soumise au taux normal.

☞ Des informations plus détaillées concernant la répartition de la contre-prestation en hébergement/petit-déjeuner, demi-pension/pension complète, taxe de séjour, etc., se trouvent dans la brochure « Hôtellerie et restauration ».

Lorsque, par exemple dans le cadre de vacances actives, d'autres prestations sont fournies aux hôtes (p. ex. hébergement d'animaux, formation de personnes et dressage d'animaux), les prestations individuelles seront facturées séparément aux taux d'impôt correspondants.

☞ Pour plus de détails concernant la distinction entre activités de loisirs imposables (comprenant une part d'enseignement) et prestations de formation exclues de la TVA, voir la brochure « Formation et recherche ».

## **17. Vétérinaires, cliniques vétérinaires**

### **17.1 Cabinets collectifs de vétérinaires**

#### **17.1.1 Cabinets collectifs de vétérinaires qui agissent en tant que tels vis-à-vis des tiers**

Les cabinets collectifs de vétérinaires (p. ex. en tant que sociétés simples) constituent une entité pour la détermination de l'assujettissement à la TVA (la totalité du chiffre d'affaires de tous les vétérinaires participant au cabinet collectif est déterminante en la matière). C'est le cabinet collectif qui sera enregistré dans le registre des contribuables TVA, en qualité de société simple assujettie et qui établira les décomptes d'impôt et non pas chaque vétérinaire, pris individuellement, qui fait partie du cabinet collectif.

#### **17.1.2 Cabinets collectifs de vétérinaires dans lesquels les membres agissent individuellement en leur propre nom vis-à-vis des tiers**

Si ce n'est pas le cabinet collectif qui agit vis-à-vis des tiers, mais chaque vétérinaire individuellement, il y a lieu d'examiner l'assujettissement à la TVA de chaque vétérinaire faisant partie du cabinet collectif.

#### **17.1.3 Frais<sup>6</sup>**

En ce qui concerne les frais relatifs au matériel de bureau, à la location des locaux, au personnel de secrétariat, etc., il est possible que chaque membre individuel du cabinet collectif agisse en son nom, en tant qu'acquéreur, ou que ce soit un membre individuel du cabinet qui acquiert dans un premier temps toutes ces prestations lui-même et qui refacture ensuite aux autres membres les parts de frais y relatifs leur incombant. Il existe par ailleurs, en la matière, la possibilité de constituer une société formée des membres, à condition que celle-ci fournisse lesdites prestations en son propre nom aux membres individuels du cabinet collectif. Cette société peut être assujettie à la TVA en raison de la refacturation des frais communs aux membres individuels.

Les vétérinaires qui constituent ensemble une société d'infrastructure peuvent, au sens d'une simplification, renoncer à l'immatriculation de cette société au registre des contribuables TVA. La société ne sera pas assujettie à la TVA ou pourra, sur demande, être radiée dudit registre. Si les vétérinaires, individuellement, établissent leurs décomptes TVA selon la méthode effective, ils n'auront, par conséquent, pas droit à la déduction de l'impôt préalable sur les prestations d'infras-



structure fournies par la société. Cette simplification n'est applicable que si toutes les conditions suivantes sont remplies :

- tous les membres de la société d'infrastructure sont immatriculés au registre des contribuables TVA ;
- la société fournit des prestations uniquement à ses propres membres (et donc pas à d'autres tiers également), et
- la refacturation s'effectue sans supplément.

## 17.2 **Vétérinaire cantonal ou vétérinaire officiel**

Le salaire d'une activité dépendante qu'un vétérinaire indépendant reçoit pour son activité de vétérinaire cantonal (nommé par le canton) ou de vétérinaire officiel (vétérinaire d'arrondissement, de district, de frontière, etc.) n'est pas soumis à la TVA. Ce salaire ne fait partie, ni du chiffre d'affaires provenant de l'activité indépendante du vétérinaire, ni du chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement à la TVA.

## 17.3 **Contrôle des viandes**

Les contre-prestations qu'un vétérinaire indépendant encaisse pour des prestations de services dans le domaine du contrôle des viandes (à l'abattoir ou sur de la viande importée), ne doivent pas être imposées étant donné qu'il s'agit d'une activité relevant de l'exercice de la puissance publique (☞ chif. 2.5).

## 17.4 **Soins aux animaux**

Les chiffres d'affaires provenant de soins thérapeutiques donnés par des vétérinaires, des cliniques vétérinaires, des aides-soignants vétérinaires, etc., aux animaux mentionnés à l'article 36 alinéa 1 lettre a chiffre 3 LTVA, notamment le bétail (chevaux, ânes, mulets, bovins, moutons, chèvres et porcs), la volaille (poules, canards, oies, dindes et pintades), ainsi qu'aux poissons et autres animaux destinés à l'alimentation, sont imposables au taux réduit.

Les chiffres d'affaires provenant de soins thérapeutiques données à tous les autres animaux, par exemple chiens, chats, reptiles, oiseaux, poissons d'ornement, etc., sont imposables au taux normal.

## 17.5 **Médicaments**

Si le vétérinaire remet au détenteur de l'animal des médicaments ou des aliments pour animaux que ce dernier doit administrer lui-même à l'animal, il s'agit d'une pure livraison de médicaments ou d'aliments pour animaux imposable au taux réduit. Par contre, si ces médicaments ou ces aliments pour animaux sont administrés par le vétérinaire lui-même au cours du traitement thérapeutique, il s'agit alors d'une partie du traitement vétérinaire et la contre-prestation correspondante facturée sera imposée au même taux d'impôt que ledit traitement, par exemple au taux normal pour le traitement de chiens ou de chats, au taux réduit pour le traitement de chevaux.

## 17.6 Hébergement d'animaux

Les contre-prestations que les vétérinaires ou les cliniques vétérinaires encaissent pour l'hébergement et l'assistance d'animaux malades ou blessés, font partie de la contre-prestation relative au traitement thérapeutique donné à ces animaux et sont donc à imposer au taux applicable à ce traitement (☞ chif. 17.4).

## 18. Décompte TVA

En règle générale, la personne assujettie établit ses décomptes TVA trimestrielle-ment et déclare à l'AFC les chiffres d'affaires réalisés et le montant de l'impôt préalable déductible.

Pour de plus amples informations concernant le décompte TVA, voir les ch. 975 ss ainsi que les articles 43 à 51 LTVA.

En principe, la TVA est décomptée selon les contre-prestations convenues, c'est-à-dire au moment de la facturation (☞ ch. 962 et 963). Si les opérations commerciales sont comptabilisées dans le grand-livre selon le trafic des paiements, il est possible, sur demande, d'établir les décomptes TVA selon les contre-prestations reçues, soit au moment des paiements (☞ ch. 964 et 965).

Les documents servant à déterminer les chiffres d'affaires et l'impôt préalable déductible seront conservés jusqu'à l'expiration du délai de prescription et présentés sur demande à l'AFC.



La concordance des chiffres d'affaires déclarés et des montants d'impôt préalable déduits sera vérifiée périodiquement (au moins une fois par année) avec les chiffres qui ressortent de la comptabilité. Les différences éventuelles seront prises en considération dans le décompte TVA qui suit (☞ ch. 968).

## 19. Décompte simplifié au moyen de taux de la dette fiscale nette

Les entreprises dont le chiffre d'affaires imposable annuel déterminant n'excède pas **3 millions de francs** et pour lesquelles la dette fiscale ne dépasse pas **60'000 francs** par an ont la possibilité d'établir leurs décomptes TVA au moyen de taux de la dette fiscale nette.



L'application simultanée de taux de la dette fiscale nette et de l'option pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA, n'est pas possible (☞ chif. 2.2, resp. chif. 6.4).

L'application de taux de la dette fiscale nette rend la détermination de l'impôt préalable déductible superflue (☞ chif. 8). Nul besoin non plus de déterminer des prestations à soi-même selon l'article 9 LTVA, pour autant que celles-ci ne se

rapportent pas à des travaux de construction (☞ chif. 12). En outre, les décomptes TVA ne seront établis que semestriellement et non pas trimestriellement.

Lors de l'établissement des décomptes TVA, les taux de la dette fiscale nette sont utilisés comme de simples multiplicateurs, c'est-à-dire que le chiffre d'affaires total imposable, y compris l'impôt, sera déclaré dans le décompte et multiplié, pour obtenir le montant de TVA dû, par le taux de la dette fiscale nette attribué. Par contre, dans les factures aux clients, ce sont les taux d'impôt légaux, applicables aux prestations fournies selon les dispositions visées à l'article 36 LTVA, qui seront mentionnés.

Pour la fixation des taux de la dette fiscale nette, il a été tenu compte des spécificités de chaque branche économique. L'attribution de taux de la dette fiscale nette individuels, propres à chaque entreprise, n'est en revanche pas possible. Pour les personnes assujetties dont les activités sont soumises à des taux différents, seuls deux taux de la dette fiscale nette, au maximum, peuvent leur être attribués.

Cette méthode de décompte simplifiée peut également être appliquée aux chiffres d'affaires provenant des produits naturels de la propre exploitation. Il est sans importance que les produits de la production naturelle soient obligatoirement soumis à l'obligation d'être décomptés avec l'AFC, ou qu'ils fassent l'objet d'une imposition volontaire.

**Exemples de taux de la dette fiscale nette (production naturelle et activités similaires)**

0,6%	Agriculteur	(pour les produits de la production naturelle imposables au taux réduit, pour autant que l'on ait opté pour l'imposition de la vente en vertu de l'art. 27 LTVA)
3,5%	Biogaz, production de -	
2,3%	Bois, commerce de -	
2,3%	Bois de la propre forêt	(pour autant que l'on ait opté pour l'imposition de la vente en vertu de l'art. 27 LTVA)
1,2%	Boucher (travail à façon)	(boucher à domicile)
0,6%	Chevaux, commerce de -	
1,2%	Chevaux, dressage de -	
5,2%	Chevaux, pension pour -	
1,2%	Cidrierie (travail à façon)	(pour cidre doux)
0,6%	Communauté de machines	(pour des travaux agricoles imposables au taux réduit ; par contre, si les machines sont mises en location : 3,5%)
0,6%	Coopérative de machines	(pour des travaux agricoles imposables au taux réduit ; par contre, si les machines sont mises en location : 3,5%)

3,5%	Courant électrique écologique, production de -	
3,5%	Déchets, élimination de -	(p. ex. l'élimination de déchets végétaux pour une collectivité publique)
4,6%	Déneigement	
6,0%	Distillerie (travail à façon)	
0,6%	Engrais, commerce d' -	
0,6%	Engrais, production d' -	(p. ex. vente du compost de bord de champ)
4,6%	Entreprise forestière	(tâcheron : 6,0%)
0,6%	Fourrages, commerce de -	
0,6%	Fourrages, production de -	
2,3%	Hébergement	(dans l'hôtellerie, la parahôtellerie ; pour la nuitée et le petit-déjeuner)
6,0%	Labyrinthe de maïs	(prix d'entrée)
0,6%	Légumes, commerce de -	
1,2%	Maréchalerie	
6,0%	Scierie (travail à façon)	
0,6%	Tâcheron agricole	(pour des travaux agricoles imposables au taux réduit avec propres machines)
1,2%	Tâcheron agricole	(pour des travaux agricoles imposables au taux réduit sans propres machines)
4,6%	Transport de biens	(simples prestations de transport)
5,2%	Vétérinaire, cabinet de -	(pour les soins aux animaux imposables au taux normal selon chif. 17.4)
1,2%	Vétérinaire, cabinet de -	(pour les soins aux animaux imposables au taux réduit selon chif. 17.4)
0,6%	Vétérinaire, cabinet de -	(pour la vente de médicaments et d'aliments pour animaux)
4,6%	Vigneron-encaveur	

☞ Pour de plus amples informations concernant les taux de la dette fiscale nette, voir la brochure « Taux de la dette fiscale nette » ainsi que les ch. 949 ss.

☞ Pour l'application de taux forfaitaires dans le domaine des prestataires du secteur public, voir la brochure « Collectivités publiques ».

**Annexe A****20. Taux de l'impôt (art. 36 LTVA)****20.1 Taux normal**

Les livraisons de biens, les prestations à soi-même et les prestations de services qui ne sont pas soumises au taux réduit, ni au taux spécial pour l'hébergement dans le domaine de l'hôtellerie et de la parahôtellerie, sont imposables au taux normal.

**20.2 Taux spécial**

Sont imposables au taux spécial les prestations d'hébergement (nuitée y compris le petit-déjeuner).

**20.3 Taux réduit**

En vertu de l'article 36 alinéa 1 LTVA, sont soumises au taux réduit (énumération exhaustive) :

- a. les livraisons de biens et les prestations à soi-même des biens suivants :
  1. l'eau amenée par des conduites,
  2. les produits comestibles et les boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques ; le taux réduit ne s'applique pas aux produits comestibles et aux boissons remis dans le cadre de prestations de la restauration. La remise de produits comestibles et de boissons est considérée comme une prestation de la restauration lorsque la personne assujettie les prépare ou les sert chez des clients ou lorsqu'elle tient à la disposition de tiers des installations particulières pour leur consommation sur place ; lorsque les produits comestibles et les boissons sont destinés à être emportés ou livrés, le taux réduit est applicable si des mesures appropriées d'ordre organisationnel ont été prises,
  3. le bétail, la volaille, le poisson,
  4. les céréales,
  5. les semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes, boutures, greffons ainsi que les fleurs coupées et les rameaux, également en bouquets, couronnes et arrangements analogues. A condition qu'il y ait facturation séparée, la livraison de ces biens est soumise au taux réduit même si elle est effectuée en combinaison avec une prestation imposable au taux normal,
  6. les aliments et les litières pour animaux, les acides destinés à l'ensilage et les engrais,
  7. les préparations pour la protection des plantes, les paillis et autres matériaux de couverture végétaux,
  8. les médicaments,
  9. les journaux, revues, livres et autres imprimés sans caractère publicitaire définis par le Conseil fédéral ;
- b. les prestations de services fournies par les sociétés de radio et de télévision, à l'exception des prestations qui ont un caractère commercial ;

- c. les opérations mentionnées à l'article 18 chiffre 14 à 16 LTVA ;
- d. les prestations dans le domaine de l'agriculture qui consistent à travailler directement soit le sol, aux fins de la production naturelle, soit les produits tirés du sol.

## 21. Travaux exécutés sur des biens immobiliers (travaux du sol)

### a) Prestations agricoles consistant à travailler directement le sol afin d'obtenir des produits comestibles, des aliments ou des litières pour animaux

Les travaux du sol dans le domaine de l'agriculture (p. ex. labourer, herser, semer) qui servent directement à la production de produits naturels imposables au taux réduit, lesquels produits sont destinés principalement à l'alimentation humaine ou alors à l'obtention d'aliments et de litières pour animaux, ainsi que les travaux exécutés en vue de récolter ces produits du sol (p. ex. récolte de céréales et de légumes), sont soumis au taux réduit.

#### Exemples

- labourer/herser un champ en vue de le préparer à la culture de légumes ;
- répandre de l'engrais et d'autres produits pour la culture de légumes ;
- épandre de la chaux, du fumier ou du purin sur un champ pour le compte de l'exploitant de ce champ ;
- semer des céréales ;
- planter des pommes de terre ;
- récolter des légumes ou des céréales ;
- faucher l'herbe pour obtenir du fourrage ou du foin ;
- taller ou sulfater des vignes et vendanger.

### b) Travaux du sol qui ne sont pas réputés être du domaine de l'agriculture afin d'obtenir des produits comestibles, ou des aliments ou litières pour animaux

Les travaux du genre ci-dessous ne sont pas réputés avoir un lien direct avec l'obtention de produits comestibles, d'aliments ou de litières pour animaux ; ils sont donc soumis au taux normal :

#### Exemples

- épandre sur son propre champ le fumier et le purin d'une étable appartenant à un tiers, ceci pour le compte de ce tiers producteur du purin/fumier (prestation d'élimination de déchets) ;
- éliminer les déchets de légumes pour le compte du producteur des déchets ;
- entretien de talus, d'accotements et de rives (p. ex. pour le compte des pouvoirs publics) ;
- travaux de défrichage (défrichement ou débroussaillage pour obtenir des terres arables) ;
- travaux d'amendement des terres (évacuation de l'eau/drainage) ;

- travaux de construction (construction de serres) ;
- travaux sylvicoles (coupe de bois et travaux d'entretien de la forêt) ;
- labourer, bêcher, piocher, défoncer, fraiser et autres travaux de ce genre exécutés sur une surface ainsi préparée pour la culture - en dehors de l'agriculture - des fleurs ;
- répandre de l'engrais et d'autres produits pour la culture des fleurs.

### c) Travaux du sol exécutés en dehors du domaine de l'agriculture

D'une manière générale, les travaux du sol (ou sur des terrains) exécutés pour le compte de tiers, en dehors du domaine de l'agriculture (p. ex. dans des jardins privés), sont imposables au taux normal et ceci indépendamment du fait qu'ils servent finalement à obtenir des produits comestibles, ou des aliments ou litières pour animaux.

#### Exemples

- travaux de terrassement (creuser des tranchées pour des canalisations, mettre en place et emmurer des tubes de drainage, niveler, créer des talus le long de canaux et de tranchées, construire des chemins, des routes et des ponts) ;
- travaux de paysagisme et d'horticulture (p. ex. aménagement et entretien de jardins, de places de sport, de chemins ; taille d'arbres et de haies, tonte de gazon) ;
- taille d'arbres fruitiers ou d'arbustes produisant des baies, exécutée pour des particuliers en dehors de l'agriculture.

A condition qu'ils soient facturés séparément, les produits imposables au taux réduit selon l'article 36 alinéa 1 lettre a chiffre 5 LTVA, livrés en combinaison avec les travaux à effectuer, peuvent être imposés au taux réduit.

#### Exemples

- semer de l'herbe (si facturation séparée, les semences sont imposables au taux réduit) ;
- planter des arbres fruitiers ou d'ornement (si facturation séparée, les arbres sont imposables au taux réduit).

22.

### Travaux exécutés sur des biens mobiliers

Les travaux à façon exécutés sur des biens mentionnés à l'article 36 alinéa 1 lettre a LTVA - qui ne sont pas liés au sol ou au terrain - sont soumis à la TVA au taux réduit.

#### Exemples

- séchage de l'herbe ;
- séchage, nettoyage, mélange et mouture de céréales ;
- soins aux plantes contenues dans des bacs à fleurs (p. ex. arroser, pulvériser, tailler).

Toutefois, si le mandat ne concerne pas un travail à façon ou une livraison de biens, mais qu'il s'agit par exemple de les analyser ou de les éliminer, la contre-prestation résultant d'une telle prestation de services est soumise au taux normal.

**Exemple**

- analyses de denrées alimentaires

Les travaux à façon effectués sur des biens qui ne sont pas énumérés à l'article 36 alinéa 1 lettre a LTVA sont soumis au taux normal.

**Exemple**

- travaux de sciage

**23. Travaux d'emballage**

Le simple fait d'emballer des biens pour le compte de tiers est imposable au taux normal ; ceci vaut également pour les travaux d'emballage des biens mentionnés à l'article 36 alinéa 1 lettre a LTVA. Si, sur la base du même mandat, d'autres travaux (p. ex. laver, peler, blanchir, broyer) sont aussi exécutés et qu'il s'agit de biens énumérés à l'article 36 alinéa 1 lettre a LTVA, la contre-prestation globale, y compris les frais d'emballage, est imposable au taux réduit.

**Exemple**

*Une entreprise de conditionnement reçoit le mandat de laver des pommes de terre et de les emballer dans des sacs à usage commercial. La contre-prestation globale est imposable au taux réduit.*

**24. Location**

**a) Location de biens mobiliers**

La location de biens mobiliers vaut livraison (art. 6 al. 2 let. b LTVA). Le taux d'impôt applicable à la contre-prestation pour la location est le même que celui applicable lors de la vente du bien (☞ chif. 20).

**Exemples**

- la location d'un cheval de selle (valant bétail) est imposable au taux réduit ;
- la location d'une machine (p. ex. pour travailler le sol) est imposable au taux normal.

**b) Engagement de machines avec le personnel chargé de les faire fonctionner, location de services**

L'engagement de machines auprès de tiers avec le personnel chargé de les faire fonctionner intervient en règle générale sur la base d'un contrat d'entreprise (ou d'un mandat). Le taux d'impôt applicable se détermine en fonction du genre de travail exécuté (☞ chif. 21 ss). Par contre, si le personnel est mis à disposition sur la base d'un contrat de location de services selon la loi



fédérale sur le service de l'emploi et la location de services, les chiffres d'affaires en résultant sont toujours soumis à la TVA au taux normal. Ceci est également valable si le fournisseur de la prestation met les machines à disposition.

### c) Entreposage / location d'entrepôts

La location de locaux d'entreposage (bâtiment ou parties de bâtiment) à des fins d'usage ou de jouissance exclusive par le locataire est exclue de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 21 LTVA.

La location de casiers de congélation ou d'installations de réfrigération est par contre soumise au taux normal (art. 18 ch. 21 let. d LTVA).

L'entreposage (frigorifique), y compris la congélation de biens pour des tiers, est réputée prestation de services selon l'article 7 LTVA et est, par conséquent, imposable au taux normal, même si le bien entreposé est du genre des biens imposables au taux réduit. Il est également sans importance que le dépositaire réponde du bien emmagasiné (p. ex. selon un contrat de dépôt désigné aux art. 472 à 491 CO) ou qu'il ait l'obligation d'éliminer les marchandises avariées (p. ex. pommes pourries) afin que les autres produits ne se détériorent pas.

### d) Location ou affermage d'immeubles ou de parts d'immeubles avec des installations fixées à demeure

La location ou l'affermage d'immeubles ou de parts d'immeubles avec des dispositifs et machines fixés à demeure qui font partie d'une installation d'exploitation, est exclue de la TVA. Toutefois, il est possible d'opter pour l'imposition de la location ou l'affermage de tels immeubles, pour autant que les conditions s'y rapportant soient remplies (☞ chif. 6).

#### Exemples

- location d'une fromagerie ;
- location d'un hôtel/restaurant.

Par contre, la location ou l'affermage des seuls dispositifs et machines fixés à demeure (sans les locaux), constitue une opération imposable au taux normal.

#### Exemples

- installations pour la fabrication du fromage dans une fromagerie ;
- installations et machines d'exploitation de tous genres.

☞ Pour plus de précisions concernant la location et l'affermage d'immeubles, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».

## 25. Prestations de transport

### a) Principe

Les simples prestations de transport de marchandises effectuées sur le territoire suisse pour le compte de tiers, valent prestations de services au sens de l'article 7 LTVA. Elles sont donc soumises à la TVA au taux normal. Il est sans importance que le bien transporté soit, ou non, imposable au taux réduit.

Par contre, si la prestation de transport est fournie en combinaison avec une livraison de biens ou un travail à façon sur une marchandise, effectués en son propre nom, le montant facturé de manière explicite ou implicite pour le transport des biens fait partie, en tant que frais auxiliaires, de la contre-prestation inhérente à la livraison de biens. Le traitement fiscal dépend dans ce cas du taux d'impôt applicable à la livraison de biens ou au travail à façon effectué sur le bien en question.

- ☞ Des informations plus détaillées concernant les possibilités de répartition des frais auxiliaires (frais de transport, de port, d'emballages, suppléments pour petites quantités) se trouvent sous ch. 956 à 958.

Si des fruits et des légumes sont, avec la même machine spéciale, d'abord nettoyés et ensuite chargés et/ou transportés, le nettoyage vaut prestation principale, c'est pourquoi la contre-prestation globale est soumise à la TVA au taux réduit.<sup>7</sup>

### Exemples

- *la livraison, sur la base d'un mandat, d'aliments pour animaux et la prestation de transport y afférente, sont soumises au taux réduit ;*
- *la récolte de céréales et leur transport ultérieur sur la base du même mandat, sont soumis au taux réduit.*

### b) Transport d'animaux

Les simples transports d'animaux (p. ex. aussi de bétail) sont imposables au taux normal.

La prestation d'accompagnement des animaux est traitée de la même manière (p. ex. chevaux amenés chez le vétérinaire ou le maréchal-ferrant par un aide-soignant vétérinaire ou par un préparateur de chevaux).

Les transports d'animaux malades ou blessés sont en principe imposables au taux normal. Par contre, si les frais de transport sont facturés par la personne qui soigne l'animal (p. ex. vétérinaire ou clinique vétérinaire), au sens des conditions énumérées sous lettre a ci-dessus, le transport (aller et retour) est réputé prestation auxiliaire aux soins fournis à l'animal. En pareil cas, le trai-

tement fiscal dépend du taux d'impôt applicable aux soins fournis à l'animal en question.

**c) Véhicules hippomobiles, randonnées en calèche**

Le transport de personnes (p. ex. randonnées en calèche lors de mariages, excursions de sociétés avec des voitures attelées) et le transport de biens avec des véhicules hippomobiles sont imposables au taux normal.

La location de véhicules hippomobiles (cheval et véhicule à conduire soi-même) est également imposable au taux normal.

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

## Annexe B

## 26. Catalogue de prestations avec taux d'impôt

Le répertoire alphabétique ci-après sert à déterminer le taux d'impôt applicable à différentes livraisons de biens et prestations de services (**N** = taux normal ; **R** = taux réduit). Il est sans importance que les produits de la production naturelle soient soumis à l'obligation d'être décomptés avec l'AFC ou qu'ils fassent l'objet d'une imposition volontaire.

## 26.1 Livraisons de biens mobiliers

Objet de la livraison	Taux	Remarques
abeilles (colonies)	N	
additifs alimentaires	R	
aliments pour animaux	R	les produits servant à l'alimentation des animaux sont toujours imposables au taux réduit, qu'il s'agisse d'aliments ou de médicaments
baies	R	
bétail	R	chevaux, ânes, mulets, bovins, moutons, chèvres et porcs
bois d'œuvre ou de service	N	
bois de feu	N	
bois en fagots	N	y compris fagots de branches à brûler
bostryches, substances pour attirer les - (protection du bois abattu)	N	
boues de curage ou d'épuration	R	utilisées comme engrais
boutures	R	
bulbes et oignons à planter	R	
céréales	R	blé, froment, seigle, maïs, orge, etc.
champignons	R	en tant que produit comestible au sens de la législation sur les denrées alimentaires
	N	autres champignons (p. ex. les champignons hallucinogènes)
chanvre, plants et produits du -	R	livré en tant que plante entière (vivante, fraîchement coupée ou séchée)
	R	en tant que médicament selon les dispositions de la notice « Médicaments »
	R	en tant que produit comestible au sens de la législation sur les denrées alimentaires (cependant, les boissons ne doivent pas contenir plus de 0,5% en volume d'alcool)

**Objet de la livraison****Taux Remarques**

	N	tous les autres produits du chanvre et plantes travaillées à façon (p. ex. en coussins)
compost	R	
contingents de lait	N	vente ou cession d'un droit de livraison
désherbant	☞	produits de protection des plantes <sup>8</sup>
eau	R	eau amenée par des conduites et eau destinée à l'alimentation humaine et animale
embryons	R	destinés au bétail
	N	autres
engrais	R	substances nutritives naturelles ou chimiques qui, répandues sur le sol ou sur les plantes, en améliorent le rendement. En font également partie, la terre pour fleurs et plantes additionnée d'engrais, les cultures bactériennes, les agents de compostage, les préparations favorisant la croissance, les agents conservateurs et les substances nutritives pour les fleurs coupées
flours	R	naturelles, coupées et en bouquets (aussi les fleurs séchées) et les branches
	N	traitées d'une autre manière que contre les attaques fongiques et des insectes (p. ex. feuilles teintées ou branches giclées en blanc, etc.) et les fleurs artificielles
fruits	R	
fumier	R	
gazon en motte	R	
gibier	R	destiné à la consommation
gravier	N	
herbes aromatiques	R	
herbicide	N	☞ « désherbant »
houblon	R	
humus	N	sans adjonction d'engrais fertilisant

**Objet de la livraison**

inhibiteurs de germination

lapins

légumes

liens

litières

malt, extrait de -

matériaux de couverture

matériel de soutien

(tuteurs / étais)

miel

mort-aux-rats

nattes de protection

contre le gel

oignons

paillis

plants

plantes

poissons

poney (petit cheval)

produits de compostage

produits de substitution

de la tourbe

**Taux Remarques**

N

pour le stockage de pommes de terre destinées à l'alimentation humaine ou animale

R

pour le stockage de plants de pommes de terre

R

destinés à l'alimentation

R

N

R

si utilisées pour les animaux (p. ex. paille, sciure, copeaux de bois et tourbe pour étables, litières pour chats, sable pour oiseaux)

R

R

☞ « paillis »

N

R

N

☞ « raticides »

N

pour matériaux de couverture, ☞ aussi « paillis »

R

R

matériaux de couverture végétale, tels que les déchets organiques (produits issus du broyage), copeaux de bois, écorces d'arbres, etc., utilisés comme matériaux de couverture (mulch)

N

matériel de couverture en matière synthétique (p. ex. toiles en plastique)

R

R

aussi les plantes séchées

N

traitées d'une autre manière que pour les protéger habituellement contre les attaques fongiques et des insectes

R

destinés à la consommation

N

poissons d'ornement

R

R

R

végétaux

**Objet de la livraison****Taux Remarques**

protection des plantes,  
produits de -

R produits et organismes vivants (p. ex. nématodes) servant à protéger les cultures de plantes contre les parasites et les mauvaises herbes ou utilisés contre les maladies des plantes. En font partie, selon la liste des produits de protection des plantes publiée sous forme électronique sur le site internet de l'OFAG, tous les produits servant à protéger les cultures de plantes dont l'utilisation est admise non seulement dans les champs, les vergers, les vignes, les forêts, les cultures maraîchères, les jardins potagers et autres parcs et jardins hors agriculture (p. ex. les gazons d'ornement et de sport ou les talus), mais aussi pour les plantes en pots ou les plantes dans des bacs en béton ; ceci même s'il s'agit de produits qui influencent la croissance des plantes d'une autre manière que les substances nutritives, en l'activant ou en la retardant. Concernant les zoocides et antiparasitaires utilisés pour la protection du bois abattu, les stocks de marchandises ou les biens récoltés, ☞ « vermine ». <sup>9</sup>

provisions de marchandises,  
produits de protection des -  
purin  
raticides

N ☞ « vermine »

R

N produits destinés à l'extermination des souris et des rats dans les immeubles et cours. Pour les champs : ☞ « protection des plantes » et « vermine »

**Objet de la livraison**

sapins de Noël

**Taux Remarques**

R

N

traités d'une autre manière que pour les protéger habituellement contre les attaques fongiques et des insectes (p. ex. branches giclées en blanc)

semences (botanique)

R

semences d'animaux

(aussi celles du bétail)

N

substrat pour la culture

des champignons

tabac, feuilles de -

R

terre

N

R additionnée d'engrais

N

sans engrais

tourbe

R

la simple extraction de tourbe pour des tiers est impossible au taux normal

vermine, produits

de lutte contre la -

et les insectes

N

produits contre les souris, coléoptères, mouches, moustiques, mites, blattes, taons, etc. pour protéger le bois abattu, les provisions de marchandises ou les biens récoltés dans les champs, la forêt, ou emmagasinés dans la grange, la maison et la ferme, etc. (concernant les produits destinés à la protection des cultures de plantes, « protection des plantes »)

vinification, produits de -

(substances chimiques)

volaille

N

R

c'est-à-dire poules, canards, oies, dindes et pintades

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009



## 26.2 Travaux du sol et autres prestations fournies à des tiers

Objet de la livraison	Taux	Remarques
abattre des animaux	R	si pour l'alimentation humaine ou animale
balles d'ensilage, mettre en -	R	presser l'herbe flétrie et l'emballer dans une toile en matière plastique
broyer des déchets végétaux, du bois	N	
clôtures, installer des -	N	pour poulaillers, jardins, champs à pâturer, etc.
composter	R	livraison de compost comme fertilisant
conseiller	N	
débourrer des chevaux	R	
défricher	N	
déneiger	N	
dresser des chevaux	R	
éliminer des déchets	N	par exemple déchets du jardin ou de cuisine ou de cadavres d'animaux
emballer	N	☞ chif. 23 le mandat ne porte que sur l'action d'emballer
	R	en tant que prestation accessoire à une livraison imposable au taux réduit
engraisser	R	du bétail, de la volaille et des animaux destinés à l'alimentation
étayer des cultures	N	
ferrer	R	des chevaux (bétail)
gardiennage, primes de garde de l'armée	N	pour les chevaux et les mulets
héberger des animaux (également des chevaux)	N	
inséminer	R	du bétail
livrer et incorporer de la terre de marécages	N	
livrer et poser des échelas et des treillages	N	
location (en général)		☞ chif. 24
location de chevaux	R	
location de dispositifs (installations) d'exploitation	N	par exemple de boxes pour chevaux
location de véhicules attelés	N	

**Objet de la livraison**louage, indemnités de -  
de l'arméenettoyer les routes  
pasteuriser des jus  
de fruits

pension pour animaux

presser du fourrage

presser des fruits

pulvériser

raffiner des huiles comestibles

randonnées en calèche

ratisser des feuilles

récolter

saillies, indemnités de -

sécher du fourrage,  
des céréales

service hivernal

tailler des sabots

tondre des moutons

traire des vaches

transports

travailler le sol

travaux forestiers

**Taux    Remarques**

R

par cheval ou mulet et par jour de  
service

N

R

N

☞ « héberger des animaux »

R

sur la base d'un mandat spécifique

R

R

pulvériser des légumes et autres  
cultures de produits comestibles,  
d'aliments et de litières pour ani-  
maux (p. ex. afin de lutter contre  
les parasites)

R

N

N

R

par exemple : faucher l'herbe, ren-  
trer le foin, récolter des légumes,  
arracher des pommes de terre, ré-  
colter avec une moissonneuse-bat-  
teuse, vendanger (☞ chif. 21 et 22)

R

pour le bétail

N

pour d'autres animaux

R

sur la base d'un mandat spécial

N

dénéigement, salage, sablage et  
gravillonnage

R

du bétail

R

R

N

☞ chif. 25

N

☞ chif. 21

N

coupe de bois et travaux d'entre-  
tienSont concernés à ce titre par exem-  
ple les travaux suivants :

- plantation de jeunes sapins
- protection contre le gibier (pose  
de barbelés, enduction de jeunes  
sapins)
- abattage d'arbres (sciage/arra-  
chage)
- émondage et écorçage d'arbres  
abattus

**Objet de la livraison****Taux Remarques**

vinifier

N

- débitage de bois (pour des scieries, bois de service ou bois de feu)
  - empilage de bois (notamment bois de service et bois de feu)
  - protection du bois abattu contre les coléoptères par pulvérisation de produits chimiques
  - enlèvement du bois de la forêt (au moyen de véhicules, treuils, chevaux)
  - fendage de bois (pour bois de feu et de cheminée)
  - broyage de déchets de bois (☞ aussi composter)
- vinification pour le compte de tiers

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009