

Brochure n° 03

# Imprimés

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 août 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). Dans la présente brochure, les parties I et II ont été inversées et un chapitre a été réservé aux livres pour enfants. Cela amène une présentation quelque peu différente, à savoir que les chapitres ne correspondent pas à la brochure émise en 2000.

Les modifications intervenues depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (loi sur la TVA, ordonnance relative à la loi sur la TVA, changements et précisions de la pratique) concernant ce domaine ont été reprises dans la présente publication. Les modifications introduites depuis lors 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.

**Abréviations**

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
CC	Code civil suisse (SR 210)
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres se rapportent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (RS 641.201)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

**Table des matières**

	Page
But de la brochure . . . . .	7
<b>Partie I Traitement fiscal des imprimés . . . . .</b>	<b>7</b>
1. Principes pour l'application des taux d'impôt . . . . .	7
2. Imprimés servant à des fins publicitaires . . . . .	7
3. Livres . . . . .	8
3.1 Conditions requises quant à la forme pour le taux réduit. . . . .	9
3.2 Conditions requises quant au contenu pour le taux réduit . . . . .	9
3.3 Livres pour enfants. . . . .	9
3.4 Livres et autres imprimés imposables au taux réduit . . . . .	11
3.5 Livres et autres imprimés imposables au taux normal. . . . .	12
4. Journaux et revues . . . . .	13
4.1 Journaux et revues imposables au taux réduit . . . . .	14
4.2 Journaux et revues imposables au taux normal . . . . .	14
5. Insertion de matériel publicitaire. . . . .	15
6. Travaux de reliure, de brochage et de dorure. . . . .	16
7. Unité et pluralité des prestations. . . . .	16
7.1 Prestation individuelle . . . . .	16
7.2 Pluralité de prestations. . . . .	16
7.3 Unité de la prestation . . . . .	17
7.4 Prestations principales et prestations accessoires. . . . .	18
<b>Partie II Domaine des imprimés en général . . . . .</b>	<b>19</b>
8. Opérations imposables . . . . .	19
8.1 Annonces . . . . .	19
8.2 Matériel de recyclage . . . . .	19
8.3 Travaux d'emballage et d'expédition . . . . .	19
8.4 Emballages . . . . .	20
8.5 Frais de port et de transport . . . . .	20
8.6 Entreposage . . . . .	20
8.7 Télékiosque . . . . .	21
8.8 Commissions d'intermédiaire . . . . .	21
8.9 Affaires conclues en compensation. . . . .	22
8.10 Assurances . . . . .	22
8.11 Outillages spéciaux . . . . .	22
8.12 Autres prestations imposables au taux normal . . . . .	23
9. Abonnements à des journaux et à des revues . . . . .	23
9.1 Naissance de la créance fiscale et mode de décompte . . . . .	23
9.2 Changement d'adresse temporaire et suspension provisoire de l'abonnement . . . . .	24
9.3 Actions promotionnelles pour lecteurs . . . . .	24
9.3.1 Prestation indépendante obtenue sans contre-prestation supplémentaire . . . . .	25
9.3.2 Prestation indépendante avec rabais d'action . . . . .	26
10. Opérations exclues de la TVA . . . . .	27
11. Généralités sur la TVA . . . . .	27
11.1 Naissance de la créance fiscale et mode de décompte . . . . .	27

11.2	Exportation de biens et prestations de services fournies à l'étranger . . . . .	28
11.3	Différence entre la contre-prestation payée et le montant facturé . . . . .	28
11.4	Prestation à soi-même . . . . .	28
11.5	Taux de la dette fiscale nette . . . . .	29

Valable jusqu'au  
31 décembre 2009

## But de la brochure

La présente brochure s'adresse aux fournisseurs de prestations de la branche des imprimés. Elle fournit des informations, notamment quant à l'application des taux TVA aux divers imprimés et renseigne sur certaines particularités propres à la branche. La publication a pour but d'aider les assujettis et leurs représentants à exercer les droits et à assumer les obligations liées à la TVA.

Les imprimés sont en principe imposables au taux normal ou à certaines conditions au taux réduit. Une distinction des chiffres d'affaires entre taux réduit et taux normal est à opérer non seulement par les imprimeurs, mais également par les agences de publicité, les graphistes, les lithographes, les ateliers de composition, les ateliers de reliure, etc.

## Partie I Traitement fiscal des imprimés

### 1. Principes pour l'application des taux d'impôt

Selon l'article 36 alinéa 1 lettre a chiffre 9 LTVA, les livraisons de biens et les prestations à soi-même portant sur les journaux, revues, livres et autres imprimés sans caractère publicitaire (☞ chif. 2) sont imposables au taux réduit.

Les publications (livres, dictionnaires, encyclopédies, périodiques et autres textes) enregistrées sur des supports de données électroniques analogiques ou numériques, telles que bandes magnétiques, microfiches, disquettes et CD-ROM, ne sont pas considérées comme des imprimés au sens de l'article 36 alinéa 1 lettre a chiffre 9 LTVA. Il en est de même des publications électroniques proposées par internet ou par un système d'information analogue. De telles prestations sont imposables au taux normal.<sup>1</sup>

### 2. Imprimés servant à des fins publicitaires

Un imprimé sert à des fins publicitaires lorsque son contenu est destiné à vanter clairement une activité commerciale de l'éditeur ou d'un tiers qu'il couvre (art. 34 OLTVA).

Un imprimé sert à des fins publicitaires lorsque **l'éditeur ou un tiers qu'il couvre**

- exerce de manière prépondérante une activité commerciale autre que celle d'éditeur de l'imprimé en cause et que
- la partie publicitaire pour ladite activité commerciale l'emporte clairement sur la partie rédactionnelle neutre et/ou sur les publicités pour des tiers autres (annonceurs étrangers à l'éditeur).

<sup>1</sup> Précision de la pratique

Les tiers que l'éditeur couvre sont des personnes ou des entreprises pour lesquelles il agit, qu'il domine ou qui lui sont proches (p. ex. entreprises appartenant à l'éditeur ou le contrôlant, sociétés affiliées).

Par **contenu publicitaire**, on entend non seulement les réclames et les annonces (publicité directe), mais aussi les articles, les notices, les dessins et les illustrations ayant le caractère de publicité rédactionnelle, c'est-à-dire qui empruntent les formes journalistiques (publireportages, publiccommuniqués) et qui servent à la promotion des biens et des services de l'éditeur ou d'un tiers qu'il couvre (publicité indirecte).

Un imprimé **vante clairement** une activité commerciale lorsque le contenu publicitaire tel que défini ci-dessus excède 50% de la surface totale.

Les imprimés destinés à des fins publicitaires sont imposables au taux normal.<sup>2</sup>

### 3. Livres

Sont réputés livres au sens de l'article 32 OLVVA, les imprimés qui remplissent les conditions suivantes :

- Ils ont un contenu religieux, littéraire, artistique, récréatif, éducatif, instructif, informatif, technique ou scientifique ; ils ne doivent toutefois pas servir à des fins publicitaires.
- Ils se présentent sous la forme de livres, de brochures ou d'ouvrages composés de feuilles mobiles.
- Ils comptent au moins 16 pages, à l'exception des livres pour enfants, des partitions musicales imprimées et des parties d'ouvrages composés de feuilles mobiles.

Le taux réduit s'applique aux opérations portant sur les livraisons et les importations de livres répondant à cette définition ainsi qu'aux travaux à façon concourant à la fabrication de livres (brochage, reliure, dorure ; voir chif. 6).



Ne sont pas considérés comme livres, les ouvrages imprimés, même brochés, cartonnés ou reliés qui sont destinés à être complétés par des inscriptions, à l'exception de certains livres pour enfants (voir chif. 3.3) et manuels scolaires et d'enseignement (voir chif. 3.4).<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Précision de la pratique

<sup>3</sup> Précision de la pratique



### 3.1 Conditions requises quant à la forme pour le taux réduit

Il doit s'agir d'un imprimé, publié sous un titre, revêtant la forme de livre, de brochure ou d'ouvrage composé de feuilles mobiles et comptant 16 pages au moins (pages de couverture et de garde comprises). L'imprimé peut être constitué de caractères alphabétiques, de chiffres, de signes, de notations musicales, d'illustrations, de croquis, etc.

- Pour les livres pour enfants (☞ chif. 3.3), les partitions musicales imprimées ainsi que les compléments et les mises à jour d'ouvrages composés de feuilles mobiles, le nombre de pages ne joue aucun rôle.
- Le terme imprimé couvre non seulement les modes d'impression mécaniques (p. ex. typographie, impressions offset), mais aussi la photocopie, la dactylographie ou la reproduction par un procédé numérique (p. ex. imprimante laser ou jet d'encre).
- Les brochures agrafées doivent l'être au moins une fois dans le pli ou deux fois sur le côté.
- Les ouvrages composés de feuilles mobiles sont considérés comme des livres lorsqu'ils sont constitués de feuilles mobiles destinées à être reliées sous couverture munie d'un système à vis, à spirales ou à anneaux. **L'ouvrage complet doit compter au moins 16 pages<sup>4</sup>** et le titre de l'ouvrage doit figurer sur la couverture. La première édition d'un ouvrage composé de feuilles mobiles doit comporter la couverture et la première partie de l'ouvrage. Les parutions doivent avoir un ordre continu et systématique ou les feuilles doivent être numérotées. Les compléments périodiques ou les mises à jour d'un tel ouvrage peuvent être des feuilles supplémentaires (avec ou sans couverture) ou des couvertures seules. Le nombre de pages est alors sans importance.

### 3.2 Conditions requises quant au contenu pour le taux réduit

L'imprimé doit présenter un contenu religieux, littéraire, artistique, récréatif, éducatif, instructif, informatif, technique ou scientifique et ne doit pas servir à des fins publicitaires (☞ chif. 2).

### 3.3 Livres pour enfants<sup>5</sup>

Sont considérés comme livres pour enfants au sens des chif. 3.1 et 3.2 et donc imposables au taux réduit, par exemple :

- les livres pour enfants, même abondamment illustrés, rédigés sous forme d'une narration continue et ornés d'image illustrant certains épisodes ;

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

5 Précision de la pratique

- les albums ou livres d’images qui sont manifestement composés pour l’amusement des enfants ou pour leur fournir les rudiments de l’alphabet ou du vocabulaire, à condition que l’illustration constitue l’attrait principal et que le texte n’ait qu’un intérêt secondaire ;
- les cahiers d’exercices comprenant essentiellement des illustrations accompagnées de textes à caractère complémentaire et servant à des exercices d’écriture ou autres ;
- les livres d’images qui contiennent des illustrations mobiles ou se dressant en relief à l’ouverture du livre ;
- les livres d’images contenant des illustrations ou des modèles à découper, pour autant que les parties à découper ne constituent qu’un élément secondaire ;



Si plus de la moitié des pages (couverture comprise) sont destinées à être découpées, en tout ou en partie, l’imprimé n’est pas considéré comme livre pour enfant mais comme jouet, même s’il contient une certaine proportion de textes. Il est donc impossible au taux normal.

- les albums à dessiner ou à colorier pour enfants qui se composent principalement de pages, assemblées en cahiers ou livrets, qui contiennent des images dont le contour est plus ou moins délimité selon qu’elles doivent être complétées par traçage ou par coloriage. Ces albums contiennent parfois des illustrations coloriées ou non, servant de modèles et des instructions pour guider le travail de l’enfant. Il est sans importance que ces albums deviennent inutilisables après leur première utilisation ;
- les albums à dessins dits invisibles, dont les contours ou les couleurs apparaissent soit par frottis au crayon, soit par mouillage au pinceau. Il en est de même des livres qui comportent les couleurs nécessaires au coloriage, disposées sur un support de papier en forme de palette. Il est sans importance que ces albums deviennent inutilisables après leur première utilisation.

Les ouvrages pour enfants peuvent être imprimés sur papier, tissu ou autres matières.

Ne sont pas considérés comme livres pour enfants même s’ils leur sont principalement destinés les livres à dessiner vierges, les cahiers, les calepins, les journaux intimes, les agendas (même s’ils comportent des textes tels que poèmes, proverbes, de même que des illustrations), les brochures de jeux (mots croisés, sudoku, mots mystérieux, etc.).

Il en est de même des ouvrages contenant des cases prédéfinies pour coller des images ou des vignettes à collectionner, même s'ils contiennent des commentaires. Ces imprimés sont imposables au taux normal.

### 3.4 Livres et autres imprimés imposables au taux réduit

Sont imposables au taux réduit les livres et autres imprimés qui remplissent les conditions requises quant à la forme et au contenu (☞ chif. 3.1 et 3.2) et qui ne servent pas à des fins publicitaires (☞ chif. 2), par exemple :

- les oeuvres littéraires, bibliographies, monographies, livres scolaires, encyclopédies, dictionnaires, atlas, recueils de photographies et de reproductions d'œuvres, catalogues de musée et d'exposition artistique, pour autant que la finalité essentielle de ceux-ci n'est pas la vente des oeuvres présentées, les dissertations, livres liturgiques, ouvrages d'enseignement musical, livrets ou partitions d'œuvres musicales ou de chant ;
- les publications officielles, parlementaires et administratives que la Confédération, les cantons et les communes, les organisations internationales, adressent à la collectivité pour l'informer ou lui permettre de se prononcer, par exemple les messages, procès-verbaux de débats, actes législatifs, documentation de votation, rapports annuels, comptes et budgets annuels, devis et comptes de clôture, informations destinées aux nouveaux habitants, instructions pour déclarations fiscales, publications éditées pour fêter un événement ;
- les ouvrages spécialisés tels que manuels informatiques, livres de photographie ou de cuisine, instructions de tricotage, de peinture ou de modélisme ;
- les modes d'emploi, instructions de montage et de mise en service ;
- les livres scolaires ou les fascicules conçus pour être utilisés dans l'enseignement (aussi pour l'enseignement à distance, les cours et les séminaires), soit comme manuels de cours, soit comme livres de travail, soit encore comme livres d'exercices, même si ces ouvrages contiennent des espaces destinés à être complétés ;
- les programmes d'études édités par des établissements d'enseignement ;
- les almanachs contenant principalement des articles rédactionnels et se présentant sous la forme de livre, par exemple le « Messenger Boiteux » ou l'« Almanach de la Croix-Rouge suisse » ;
- les statuts, règlements et instructions ;

- les rapports annuels ou d'activité, rapports de séminaires ou de congrès, ainsi que les publications éditées à l'occasion d'une commémoration ou d'un jubilé ;
- Les programmes d'une manifestation momentanée (culturelle, sportive, commerciale, etc.) dont le but est d'informer le public sur le déroulement de l'évènement (horaires, plan, participants, œuvres culturelles programmées, etc.), sans égard au fait que le prix de l'entrée y soit indiqué ou non (☞ chif. 3.5, 4<sup>ème</sup> tiret)<sup>6</sup> ;
- les guides de camping, de voyages, de loisirs, les guides touristiques, culturels et gastronomiques ;
- les publications d'informations des offices du tourisme et des associations touristiques<sup>7</sup> ;
- les directives pour l'estimation de la valeur de biens, par exemple les catalogues de timbres-poste et de monnaies, les tarifs Eurotax ainsi que les listes de cotations de papiers-valeurs ;
- les imprimés servant de base de calcul à des associations ainsi que les recueils de normes ;
- les recueils et répertoires tels que répertoires d'entreprises ou de branches, livres d'adresses, annuaires téléphoniques, répertoire des arrêts du Tribunal fédéral, catalogues des bibliothèques, horaires et indicateurs.

### 3.5 Livres et autres imprimés imposables au taux normal

Sont imposables au taux normal les livres et autres imprimés qui ne remplissent pas les conditions quant à la forme et au contenu (☞ chif. 3.1 et 3.2) ou qui servent à des fins publicitaires (☞ chif. 2), par exemple :

- les albums destinés à recevoir des photographies, des timbres-poste et autres (même s'ils comportent des textes tels que poèmes, proverbes ou des illustrations) ;
- les imprimés destinés à recevoir des inscriptions et qui deviennent inutilisables après leur première utilisation, tels les registres, cahiers, livres de comptes, brochures de jeux (p. ex. mots croisés, sudoku, mots mystérieux), agendas (même s'ils comportent des textes tels que poèmes, proverbes ou des illustrations) ;

6 Précision de la pratique

7 Précision de la pratique

- les catalogues et listes de prix au moyen desquels les entreprises commerciales vantent clairement leurs prestations (☞ chif. 2), par exemple les catalogues de marchandises, de vente par correspondance, de vente aux enchères, les prospectus de vacances, de voyages et de gastronomie, les programmes de cours ;
- les programmes de saison pour des spectacles culturels et sportifs, etc. (☞ chif. 3.4, 10<sup>ème</sup> tiret) ;
- les livres d'échantillons et de collections (p. ex. tissus, papiers peints) ;
- les feuilles in plano d'une œuvre même si elles sont destinées à être brochées, cartonnées ou reliées, ainsi que les couvertures y relatives ;
- les manuscrits, même s'ils se composent d'au moins 16 pages (p. ex. ouvrages datant d'avant l'époque de Gutenberg) ;
- les imprimés sous forme de dépliant (p. ex. en pli accordéon, croisé ou portefeuille) ou de fiches ;
- les calendriers muraux, calendriers à feuilles détachables et blocs-calendriers ;
- les cartes géographiques, plans de ville, etc.



En cas de doute, il y a lieu d'envoyer l'imprimé à l'AFC pour examen.

#### 4. Journaux et revues

Sont réputés journaux ou revues au sens de l'article 33 OLTVA, les imprimés

- paraissant au moins deux fois par an ;
- portant un titre permanent ;
- comportant une numérotation continue ;
- portant la date de parution (même avec la simple indication d'une période de l'année, p. ex. été 2007) ;
- comportant le mode de parution ;
- ayant pour but d'informer ou de divertir.



Ne sont pas réputés journaux et revues les imprimés servant à des fins publicitaires (☞ chif. 2).

Les journaux et revues doivent revêtir extérieurement l'aspect usuel de ce type d'imprimés. A la différence des livres, le nombre de pages n'a aucune importan-

ce. En revanche, ils ne doivent pas contenir une part prédominante d'espaces destinés à recevoir des inscriptions.

Lorsque l'imprimé ne peut pas être qualifié de journal ou de revue (p. ex. parce que la date ou le mode de parution manque), il remplit éventuellement les critères d'un livre imposable au taux réduit (☞ chif. 3).<sup>8</sup>

#### 4.1 **Journaux et revues imposables au taux réduit**

Sont imposables au taux réduit les journaux et revues, pour autant qu'ils remplissent les conditions quant à la forme et au contenu (☞ chif. 4) et qu'ils n'aient pas de caractère publicitaire (☞ chif. 2), par exemple :

- les journaux, quotidiens et hebdomadaires, publiés sous la forme de feuilles séparées ou agrafées ;
- les magazines, revues et autres périodiques illustrés, publiés sous la même forme que les journaux ou bien brochés ;
- les revues de programmes radio et télévision ;
- les revues spécialisées pour le tricot, la cuisine, le bricolage et autres ;
- les journaux de mode ;
- les journaux et gazettes de petites annonces distribués gratuitement et publiés par un éditeur neutre dont la finalité est la diffusion d'informations ou de renseignements tels qu'on les trouve dans la partie annonces des journaux d'information ;
- les publications éditées par une entreprise, mais réservées exclusivement à l'usage de son personnel ;
- les journaux et revues contenant une partie rédactionnelle destinés exclusivement aux membres de caisses d'assurance-maladie, de sociétés, d'organisations économiques, professionnelles, politiques, religieuses et d'utilité publique.

#### 4.2 **Journaux et revues imposables au taux normal**

Sont imposables au taux normal les journaux et les revues qui ne remplissent pas les conditions quant à la forme et au contenu (☞ chif. 4) ou qui servent à des fins publicitaires (☞ chif. 2), par exemple :

- les journaux de monnaies et de timbres-poste édités par des commerçants ;

- les prévisions et commentaires boursiers édités par des banques ou d'autres instituts de financement ;
- les revues de jeux (p. ex. mots croisés, sudoku, mots mystérieux, énigmes et autres jeux de lettres et de chiffres) ;
- les catalogues et listes de prix au moyen desquels les entreprises commerciales vantent clairement (☞ chif. 2) leurs prestations, par exemple les catalogues de marchandises, de vente par correspondance, de vente aux enchères, les prospectus de vacances, de voyages et de gastronomie, les programmes de cours ;
- les programmes de saison pour des spectacles culturels et sportifs, etc. ;
- les journaux et autres publications périodiques édités par une entreprise commerciale à l'intention de sa clientèle contenant des articles, descriptions, etc. sur ses produits ou services ou encore sur les produits ou services d'une entreprise qu'elle couvre (☞ chif. 2) ;
- les revues éditées par des clubs fondés par les libraires et éditeurs de livres ou par des entreprises de la branche disques, CD, DVD et vidéocassettes.



En cas de doute, il y a lieu d'envoyer l'imprimé à l'AFC pour examen.

## 5. Insertion de matériel publicitaire

La simple insertion de matériel publicitaire (p. ex. encarts, échantillons) dans des imprimés est une livraison de biens imposable au taux normal.

Cependant, si l'insertion de matériel publicitaire et le travail de finition ou d'apprêt d'un imprimé imposable au taux réduit sont réalisés en une seule opération et que l'imprimeur ne facture par conséquent pas séparément le travail d'insertion à l'éditeur, il peut imposer les coûts de la finition, y compris l'insertion, au taux réduit.

Si l'éditeur refacture à un tiers la livraison de ce matériel publicitaire inséré, ainsi que les frais d'insertion et d'éventuels autres frais, la totalité de la prestation est imposable au taux normal.

☞ Concernant la reliure, le brochage ou le collage d'encarts, voir les informations au chif. 6.

L'impôt sur l'importation de matériel publicitaire mis gratuitement à disposition par une entreprise ayant son siège à l'étranger se calcule sur le prix du marché.

Ce dernier correspond au prix que l'entreprise étrangère aurait à payer à l'imprimerie pour la fabrication du matériel publicitaire (c.-à-d. au prix de revient, y compris les frais pour les travaux préliminaires tels que lithos, maquettes, composition ; majoration usuelle dans le pays d'origine pour la marge bénéficiaire et les frais généraux, ainsi que frais de transport et autres frais accessoires jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse).

Sur la déclaration en douane, l'importateur désigné doit être l'entreprise étrangère, pour adresse le destinataire suisse (p. ex. Castagnet SA, Paris, pour adresse Imprimerie Cosmos SA, Neuchâtel). Le destinataire sis sur territoire suisse ne peut pas opérer de déduction de l'impôt préalable. L'entreprise étrangère peut, en vertu de l'article 90 alinéa 2 lettre b LTVA, se faire rembourser à certaines conditions l'impôt prélevé à l'importation (art. 28 à 31 OLTVA).

Si le matériel publicitaire est réexporté, l'importation et la réexportation sous régime douanier de perfectionnement actif sont possibles (ch. 556 ss). Ce régime nécessite une autorisation de l'AFD.

## 6. **Travaux de reliure, de brochage et de dorure**

Les travaux de reliure, de brochage et de dorure sont imposables au taux réduit si le produit livré par le relieur est lui-même un imprimé imposable au taux réduit. Est aussi imposable au taux réduit la reliure en un seul volume de plusieurs imprimés imposables au taux réduit.

## 7. **Unité et pluralité des prestations**

(☞ ch. 357 à 366)

### 7.1 **Prestation individuelle**

Chaque prestation individuelle imposable est soumise à la TVA au taux normal ou au taux réduit, ou encore au taux spécial.

### 7.2 **Pluralité de prestations**

Plusieurs prestations indépendantes du point de vue du droit civil sont également considérées, du point de vue du droit régissant la TVA, comme une pluralité de prestations indépendantes, c'est-à-dire qu'elles ont chacune leur propre sort fiscal si elles n'ont pas un lien étroit du point de vue économique entre elles.

Les combinaisons ou assemblages de biens ou de prestations de services imposables (ensemble de prestations) qui forment un tout réunissant plusieurs biens isolés sont à traiter comme des prestations séparées. Les prestations individuelles sont à facturer séparément et à imposer, selon leur nature, au taux normal, réduit ou spécial.



### Exemple

*Un éditeur vend un dictionnaire sous forme imprimée au prix de 40 francs et sous forme électronique (CD-ROM) au prix de 40 francs. Chaque prestation est à imposer au taux correspondant et à facturer séparément.*

*Il propose également une offre globale, associant le livre et le CD-ROM, au prix de 60 francs. La réduction de prix accordée avec l'offre globale est à répartir proportionnellement entre les deux prestations. Dans ce cas, 30 francs sont à facturer et imposer au taux réduit et 30 francs au taux normal. Le taux réduit n'est valable que pour l'imprimé.*

Toutefois, au sens d'une simplification, une facturation séparée n'est pas nécessaire et la contre-prestation totale peut être imposée au taux réduit, si la valeur de l'imprimé imposable au taux réduit représente au moins 70%<sup>9</sup> de la contre-prestation totale.

La répartition entre les différents taux d'impôt est à démontrer par des calculs (p. ex. documents internes).

Le taux réduit s'applique toutefois toujours lorsque l'imprimé, auquel est joint un autre bien, est une **revue** (☞ chif. 4).

## 7.3

### Unité de la prestation

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

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

En matière de TVA, la qualification d'une prestation globale s'effectue en fonction de la prestation qui, du point de vue économique, est au premier plan. Du fait du caractère général de la TVA en tant qu'impôt de consommation, l'appréciation est à faire en premier lieu dans l'optique du consommateur d'après les règles usuelles de mise en vente.<sup>10</sup>

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

<sup>9</sup> Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> juillet 2005

<sup>10</sup> Précision de la pratique

**Exemple**

Lors de la fabrication d'une brochure brochée à fil métallique, le fil métallique fait partie de l'imprimé.

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

Il n'existe pas d'indices qui puissent suffire en eux-mêmes à admettre l'existence d'une prestation unique lorsque :

- il n'y a qu'un seul contrat ou qu'une seule facture (p. ex. commande d'un livre et d'un CD auprès d'une entreprise de vente par correspondance) ;
- il faut acquitter une contre-prestation globale.

Ce qui compte, c'est l'unité de la prestation et non celle de la contre-prestation.

**7.4 Prestations principales et prestations accessoires**

Les **prestations principales** sont ce que le fournisseur des prestations propose à ses clients et ce pour quoi le destinataire a en règle générale souscrit. Au sens d'une approche économique, les prestations sont à l'encontre des autres prestations d'une importance **intrinsèque**.

Les prestations accessoires sont dépendantes de la prestation principale et en partagent le sort fiscal en matière de TVA. L'existence d'une prestation accessoire suppose :

- qu'elle soit subordonnée à la prestation principale ;
- qu'elle soit en lien étroit ;
- qu'elle complète, améliore ou équilibre la prestation principale dont elle dépend ;
- qu'elle accompagne habituellement la prestation principale.

**Exemples****prestation principale :**

- livre de bricolage
- guide touristique (livre)
- livre d'enseignement
- programme informatique sur CD-ROM

**prestation accessoire :**

- avec instructions et patrons de bricolage
- avec plan de ville
- avec CD-ROM contenant les exercices
- avec manuel d'utilisation du programme

## Partie II **Domaine des imprimés en général**

### 8. **Opérations imposables**

Le taux réduit s'applique uniquement aux imprimés terminés tels que décrits dans la première partie. Les opérations préalables (p. ex. livraison de feuilles plano, travaux de graphisme, composition, mise en page, traduction) sont imposables au taux normal. Certaines livraisons de biens ou prestations de services accessoires à la livraison principale (imprimés) en suivent le sort fiscal.

#### 8.1 **Annonces**

La vente d'espaces publicitaires dans des imprimés vaut prestation de services (art. 7 LTVA) imposable au taux normal (☞ ch. 166 ss).

En vertu de l'article 14 alinéa 3 LTVA, est réputé lieu des prestations de services l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité vaut lieu de la prestation de services.

S'il est établi par des pièces comptables justificatives que le lieu de telles prestations de services se trouve à l'étranger, c'est-à-dire que le cocontractant et le destinataire de la facture ont leur siège à l'étranger, ces chiffres d'affaires ne sont pas soumis à la TVA.

#### 8.2 **Matériel de recyclage**

Les chiffres d'affaires provenant de la vente de matériel recyclable (p. ex. chutes de papier, plaques offset, films, produits chimiques et autres déchets) sont imposables au taux normal.

Il en est de même des vieux exemplaires de journaux, revues et publications, destinés à l'élimination.<sup>11</sup>

#### 8.3 **Travaux d'emballage et d'expédition**

Les travaux d'emballage valent livraisons de biens au sens de l'article 6 LTVA.

Les travaux d'emballage et d'expédition effectués pour le compte de tiers, de même que la gestion de fichiers d'adresses, y compris les mutations, sont considérés comme des prestations imposables au taux normal (☞ ch. 47 et 173).

Toutefois, si les prestations d'emballage, la gestion du fichier d'adresses, y compris les mutations, sont fournies en relation avec la livraison d'imprimés, la contre-prestation y afférente est à imposer au même taux que celle des imprimés.

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

Lorsque, sur la base du fichier d'adresses, des prestations supplémentaires (p. ex. facturation, recouvrement de créances, tenue des livres comptables) sont fournies, celles-ci sont imposables au taux normal.

#### 8.4 Emballages

Les emballages sont en principe à imposer au taux normal.

On considère la remise d'emballages comme une prestation accessoire à la livraison du bien lorsqu'il est habituel d'utiliser ces emballages pour le bien en question. Peu importe que de tels emballages puissent servir une ou plusieurs fois et que leur coût soit compris dans le prix du bien ou facturé séparément (☞ ch. 350 ss). De tels emballages suivent le même sort fiscal que les biens qu'ils contiennent.

Si l'emballage utilisé pour le bien est inhabituel ou s'il ne s'agit pas à proprement parler d'un emballage (p. ex. petit sac à dos contenant un livre pour enfants), il s'agit d'une pluralité de prestations indépendantes (☞ chif. 7.2).

#### 8.5 Frais de port et de transport

Les frais accessoires (p. ex. frais de port, de fret, de transport) facturés au client séparément ou non font partie de la contre-prestation imposable. Ils sont à imposer au même taux que le bien ou la prestation de services fournie (☞ ch. 62 ss, ch. 230, ch. 781 et ch. 956 ss).

Lorsque des biens sont livrés ou des prestations de services sont fournies, les frais de port y afférents font partie de la contre-prestation imposable pour la prestation fournie, que l'expédition soit effectuée à l'adresse du mandant ou, sur mandat de ce dernier, à l'adresse d'un tiers. Si le mandataire utilise sa propre machine à affranchir pour l'affranchissement, les frais d'affranchissement qui sont facturés au mandant sont également à imposer au taux correspondant.

Si le mandataire fait porter les frais de port au débit du compte du mandant, ce dernier est débiteur envers l'entreprise de transport (p. ex. la Poste). La facturation des frais de port au mandant est effectuée par l'entreprise de transport. De tels frais de port ne font pas partie de la contre-prestation déterminante chez le mandataire. Il s'agit d'une prestation qui est effectuée expressément au nom et pour le compte du représenté (art. 11 al. 1 LTVA).

☞ Pour de plus amples renseignements au sujet du transport de biens sur le territoire suisse et transfrontalier, voir la brochure « Transports ».

#### 8.6 Entreposage

L'entreposage est une prestation de services régie par le principe du lieu de l'exercice de l'activité du prestataire (art. 14 al. 2 let. c LTVA). On entend par entreposage toute prise en charge de biens pour les garder en dépôt (p. ex. dans des dépôts ou des places d'entreposage).

Tous les entreposages de biens qu'un assujetti effectue pour un tiers à titre onéreux sur le territoire suisse sont imposables au taux normal, quel que soit le bien entreposé (☞ ch. 65 ss).

Si l'entreposage n'est pas effectué pour lui-même, mais en relation avec une livraison ou une prestation de transport, il est considéré comme une prestation accessoire subordonnée. Le montant facturé pour cela, séparément ou non, est à traiter fiscalement de la même manière que la contre-prestation pour la livraison ou le transport (☞ ch. 229).

### 8.7 Télékiosque

Si les lecteurs d'un journal ou d'une revue ont la possibilité d'accéder à certaines informations (p. ex. les prévisions météo) au moyen du téléphone (services à valeur ajoutée des n° d'appels 090X), les montants crédités par les opérateurs à l'éditeur sont à imposer au taux normal en tant que prestation de services au sens de l'article 7 alinéa 1 LTVA. Cette prestation de services est régie par le principe du lieu du destinataire (art. 14 al. 3 LTVA).

### 8.8 Commissions d'intermédiaire

Quiconque effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services expressément au nom et pour le compte du représenté, de sorte que l'opération se réalise directement entre le représenté et le tiers, est considéré, dans le cadre de cette opération, comme un simple intermédiaire (art. 11 al. 1 LTVA).

☞ Concernant les conditions formelles, voir ch. 192 ss.

L'exonération des prestations d'intermédiaire est régie par les dispositions particulières de l'article 19 alinéa 2 chiffre 8 LTVA et non pas par le principe du lieu de la prestation de services (art. 14 LTVA). Ainsi, pour qu'une prestation d'intermédiaire soit exonérée de la TVA, il est déterminant que l'opération faisant l'objet de l'entremise soit exonérée conformément à l'article 19 LTVA ou soit réalisée uniquement à l'étranger.

Si le lieu de l'opération faisant l'objet de l'entremise est situé sur le territoire suisse, la commission d'intermédiaire est imposable au taux normal.



Par contre, l'activité d'« intermédiaire » qui consiste à établir une relation avec des clients, c'est-à-dire l'acquisition et l'apport de clients, n'est pas réputée être une prestation d'intermédiaire. L'acquisition ou l'apport de clients (en anglais «finder's fees») représente une prestation de services dans le domaine de la fourniture d'informations. Ce genre de prestations de services est régi par le principe du lieu du destinataire (art. 14 al. 3 LTVA).

## 8.9 Affaires conclues en compensation

Lorsque des livraisons de biens ou des prestations de services sont compensées avec d'autres livraisons ou prestations de services, les deux parties au contrat doivent comptabiliser la valeur intégrale de leur propre livraison ou prestation de services, ainsi que la valeur intégrale de la livraison ou prestation de services reçue en contrepartie et imposer au taux correspondant la totalité de la prestation fournie à l'autre partie.

Si, par exemple, en lieu et place de verser une commission à un démarcheur pour l'apport d'un client, un éditeur lui remet un bien ou lui fournit une prestation de services, il y a prestation envers le démarcheur. La prestation et la contrepartie sont à comptabiliser et à imposer au taux correspondant.

Pour garantir un traitement correct de telles opérations sur le plan fiscal, il est conseillé à chaque partie d'établir des documents relatifs à ses propres prestations (facturation réciproque de prestations) dans lesquelles figurent les indications mentionnées aux ch. 759 à 764 (cf. ch. 788 ss).

## 8.10 Assurances

Concernant le traitement fiscal de ces opérations, il y a lieu de consulter la brochure « Assurances ».

## 8.11 Outillages spéciaux

Les outillages spéciaux (clichés, photolithos, composition de textes, outils pour l'étampage et l'étirage, etc.) qu'un assujetti acquiert, fabrique lui-même ou fait fabriquer spécialement pour l'exécution d'une commande, sont réputés faire partie de la livraison des biens qu'ils ont servi à fabriquer. Le fait que les outillages spéciaux soient facturés séparément à l'acquéreur ou qu'ils soient compris dans le prix des produits ne joue aucun rôle. Peu importe également que les outillages spéciaux soient ou non remis, après l'exécution de la commande, au mandant ou à un tiers qu'il a désigné.

Si des outillages spéciaux sont importés ou exportés, l'importation ou l'exportation est à prouver irréfutablement au moyen de documents douaniers, indépendamment du fait que les outillages spéciaux font ou ont fait ou non partie de la livraison des biens qu'ils ont servi à fabriquer.

Si un outillage spécial est mis gratuitement à disposition d'un fabricant suisse assujetti par une entreprise étrangère non assujettie, pour la fabrication de biens qui seront ensuite exportés par le fabricant suisse à destination de cette entreprise étrangère, le fabricant suisse peut, sur la base de la décision de taxation à l'importation déduire la TVA perçue par la douane à titre d'impôt préalable, pour autant qu'il figure comme importateur.

Si le fabricant suisse remet l'outillage spécial à l'entreprise étrangère (ou sur ordre de celle-ci à un tiers) sur le territoire suisse ou que la réexportation n'est pas

prouvée, la déduction de l'impôt préalable opérée est à corriger. Aucune correction de la déduction de l'impôt préalable n'est par contre à effectuer si le fabricant suisse peut prouver de manière irréfutable que l'outillage spécial a été mis au rebut ou détruit après son utilisation ou à la fin du mandat successif.<sup>12</sup>

☞ Pour d'autres informations, notamment pour l'exportation d'outillages spéciaux, voir ch. 41 ss.

## 8.12 Autres prestations imposables au taux normal

Sont notamment imposables au taux normal :

- les livraisons de maquettes d'exécution par exemple sous forme de films, de plaques ou par télétransmission ;
- les livraisons de textes (tirage sur papier ou sur film) composés sur la base de l'original, de documents iconographiques (tirage de lithographies - également pour la première numérisation - ainsi que de clichés en zinc, en magnésium ou en caoutchouc) ;
- les travaux de flashage fournis par exemple par un typographe, une entreprise de lithographie, un fabricant de clichés, et cela quels que soient la catégorie des acquéreurs et le genre d'imprimés qu'ils servent à fabriquer ;
- les prestations fournies par les graphistes ou les conseillers en publicité, par exemple dans le cadre du Desktop Publishing. Ceux-ci doivent aussi imposer au taux normal les contre-prestations reçues, même s'ils transmettent le résultat de leurs prestations par télétransmission au client ou, sur ordre de ce dernier, à une entreprise de flashage ;
- la cession d'informations via internet ou d'autres réseaux, par exemple les journaux en ligne ;
- les travaux de traduction, de mise en page ;
- les droits de licence pour la mise à disposition de textes ou de photographies (☞ ch. 73 ss) ;
- les livraisons de produits auxiliaires, par exemple photolithos, clichés.

## 9. Abonnements à des journaux et à des revues

### 9.1 Naissance de la créance fiscale et mode de décompte

Le moment auquel a lieu l'imposition des abonnements dépend du mode de décompte. L'assujetti qui établit ses décomptes d'après les contre-prestations convenues (art. 44 al. 1 LTVA) impose ses livraisons de biens et ses prestations de

<sup>12</sup> Précision de la pratique

services durant la période de décompte au cours de laquelle il les a facturées (totalemment ou partiellement).

Ainsi un assujetti qui envoie à ses abonnés ou à de futurs abonnés des factures ou d'autres documents qui en tiennent lieu (p. ex. offres, renouvellements avec bulletins de versement attachés) est redevable de la TVA dans le trimestre au cours duquel il les a envoyés. Il est sans importance que les abonnements soient enregistrés dans le grand-livre ou dans une comptabilité de gestion des abonnements qui permet de transférer automatiquement dans le grand-livre les abonnements payés.

Si la comptabilité de l'assujetti qui déclare d'après les contre-prestations convenues ne permet pas de déclarer la totalité du chiffre d'affaires selon ce mode de décompte, la situation peut être rétablie de la manière suivante :

Totalité du chiffre d'affaires selon comptabilité (autres prestations convenues et abonnements payés)

- + abonnements ouverts à la fin de la période de décompte TVA
- abonnements ouverts au début de la période de décompte TVA

Avec cette manière de procéder, les annulations dans la comptabilité de gestion des abonnements sont prises en considération.<sup>13</sup>

Par contre, s'il a reçu l'autorisation de l'AFC d'établir ses décomptes TVA d'après les contre-prestations reçues (art. 44 al. 4 LTVA), il doit imposer ses livraisons de biens et ses prestations de services durant chaque période de décompte au cours de laquelle il a reçu la contre-prestation (☞ ch. 391 à 396).

## 9.2 **Changement d'adresse temporaire et suspension provisoire de l'abonnement**<sup>14</sup>

Le supplément de prix (frais de port et administratifs) facturé à un abonné pour l'envoi du journal ou d'une revue à une adresse provisoire (vacances, raison professionnelle) ou pour la suspension de l'abonnement suit le sort fiscal de l'imprimé.

## 9.3 **Actions promotionnelles pour lecteurs**

Les actions promotionnelles pour fidéliser les lecteurs ou en recruter de nouveaux par des maisons d'édition et visant à la remise de biens et de prestations de services à la conclusion d'un abonnement constituent une combinaison de différentes prestations indépendantes (☞ ch. 359 et ch. 360). Chacune est à imposer au taux correspondant, sous réserve des chiffres 9.3.1 et 9.3.2.

<sup>13</sup> Précision de la pratique

<sup>14</sup> Précision de la pratique



### 9.3.1 Prestation indépendante obtenue sans contre-prestation supplémentaire

Si un client obtient, lors de la souscription d'un abonnement à un journal ou à une revue, une autre prestation telle qu'un sac à dos ou un billet d'entrée au cinéma, sans devoir verser une contre-prestation supplémentaire, cette prestation ne constitue pas une prestation accessoire à l'abonnement, mais forme avec ce dernier une combinaison de différentes prestations indépendantes.

Les combinaisons ou assemblages de biens et de prestations de services imposables (ensemble de prestations) qui forment un tout réunissant plusieurs biens isolés sont à traiter fiscalement comme des prestations distinctes. Les prestations individuelles sont à facturer séparément et à imposer, selon leur nature, au taux normal, taux réduit ou taux spécial.

Au sens d'une simplification, une facturation séparée n'est pas nécessaire et l'ensemble de la contre-prestation peut être traité fiscalement de la même manière que la prestation prédominante à condition que, sur la base de documents internes, celle-ci ait une valeur représentant **au moins 70%**<sup>15</sup> de la contre-prestation totale. Dans ce cas, il est possible de facturer la combinaison à un prix global et de l'imposer au taux applicable à la prestation prédominante.

Lorsqu'aucune des prestations individuelles ne prédomine dans une combinaison, il y a lieu de facturer séparément et d'imposer au taux correspondant les différentes prestations individuelles.

☞ Pour de plus amples informations, il y a lieu de se référer aux ch. 357 ss.

#### Exemples

– Un client obtient, lors de la souscription d'un abonnement à un journal au prix de 260 francs, un sac à dos d'une valeur de 25 francs sans devoir payer une contre-prestation supplémentaire.

*Puisque la valeur du sac à dos ne représente pas plus de 30%, la contre-prestation totale est imposable au taux réduit.*

– Un client reçoit, lors de la souscription d'un abonnement d'un an à une revue au prix de 120 francs, une parure de stylos d'une valeur de 40 francs sans devoir payer une contre-prestation supplémentaire.

*Chaque prestation de cette combinaison est à facturer séparément au prix du marché et à imposer au taux correspondant puisque la valeur de la parure de stylos représente plus de 30% du montant total de la facture.*

Cette simplification n'est pas applicable aux ensembles de biens et de prestations de services qui font partie de prestations d'hébergement (☞ ch. 131) déjà privilégiées fiscalement ou de prestations exclues de la TVA (☞ ch. 580 ss).

Toutefois, lors d'une souscription d'un abonnement à un journal ou à une revue imposable au taux réduit en combinaison avec une prestation exclue de la TVA (p. ex. billet d'entrée au cinéma) ou une prestation imposable au taux spécial (p. ex. nuit d'hôtel), il y a lieu d'observer ce qui suit :

Si, la part de l'abonnement au journal ou à la revue représente **au moins 90%** de la contre-prestation totale, il est possible de facturer la combinaison forfaitairement en un seul montant et de l'imposer au taux réduit (sans droit à la déduction de l'impôt préalable pour les dépenses liées à la fourniture de la prestation exclue de la TVA).

Par contre, si la part de la prestation indépendante imposable au taux réduit ne prédomine pas, c.-à-d. qu'elle est inférieure à 90% de la contre-prestation totale, chaque prestation individuelle est à facturer séparément et à imposer au taux correspondant.

### **Exemple**

*Lors de la souscription d'un abonnement d'un an à une revue pour le prix de 120 francs, le client reçoit un billet de cinéma d'une valeur de 15 francs sans devoir payer une contre-prestation supplémentaire.*

*L'abonnement et le billet de cinéma sont à facturer séparément. Une facturation globale n'est pas possible dans la mesure où aucune prestation individuelle ne prédomine ou n'atteint 90% de la contre-prestation totale. 15 francs sont exclus de la TVA, sans droit à la déduction de l'impôt préalable, et le solde est imposable au taux réduit.*

### **9.3.2 Prestation indépendante avec rabais d'action**

Si un client obtient, lors de la souscription d'un abonnement à un journal ou une revue, une autre prestation telle qu'un billet d'entrée au cinéma, un abonnement demi-tarif ou un téléphone mobile, contre paiement d'une contre-prestation supplémentaire, il y a également deux prestations indépendantes.

Chaque prestation indépendante est, en fonction de son genre, à facturer séparément et à déclarer au taux correspondant.

Le rabais accordé sur la combinaison de prestations est imputé à l'abonnement à la revue. La valeur à imposer pour la prestation indépendante fournie parallèlement à l'abonnement doit correspondre au prix du marché, mais au moins au prix de revient d'achat majoré de 10%.

### Exemples

- Lors de la souscription d'un abonnement à une revue pour le prix de 120 francs, le client reçoit contre un supplément de 5 francs, un billet de cinéma d'une valeur de 15 francs.

L'abonnement et le billet de cinéma sont à facturer séparément. 110 francs sont imposables au taux réduit (le rabais accordé est imputé à l'abonnement) et 15 francs sont exclus de la TVA sans droit à la déduction de l'impôt préalable.

- Un client obtient, lors de la souscription d'un abonnement à un journal, un téléphone mobile contre paiement d'un supplément.

L'offre est la suivante :

Téléphone mobile	CHF 350
Abonnement à la revue	<u>CHF 350</u>
Prix total	CHF 700
Votre prix	CHF 450
<b>Votre économie</b>	<b>CHF 250</b>

Chaque prestation indépendante est, en fonction de son genre, à facturer séparément et à déclarer au taux correspondant, à savoir 350 francs imposables au taux normal (téléphone) et 100 francs imposables au taux réduit (abonnement).

## 10. Opérations exclues de la TVA

Les livraisons de biens et les prestations de services énumérées exhaustivement à l'article 18 LTVA sont exclues de la TVA. Selon l'article 17 LTVA, elles ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

En vertu de l'article 18 chiffre 16 LTVA, sont exclues de la TVA les prestations de services culturelles et la livraison, par leur créateur, d'œuvres d'artistes tels que les écrivains, les compositeurs, les cinéastes, les artistes-peintres, les sculpteurs ou les journalistes libres, ainsi que les prestations de services fournies par les éditeurs et les sociétés de perception en vue de la diffusion de ces œuvres.

☞ Pour de plus amples informations, voir ch. 625 et la brochure « Culture ».

## 11. Généralités sur la TVA

### 11.1 Naissance de la créance fiscale et mode de décompte

L'assujéti qui établit ses décomptes d'après les **contre-prestations convenues** (art. 44 al. 1 LTVA) impose ses livraisons et ses prestations de services durant la période de décompte au cours de laquelle il les a facturées (totalement ou partiellement).

Les factures sont à établir dans les trois mois suivant les livraisons ou les prestations de services (art. 43 al. 1 let. a ch. 1 LTVA).

Les paiements anticipés (avances) ou les paiements partiels (acomptes), qu'il y ait ou non établissement tardif de la facture, sont à imposer durant la période de décompte au cours de laquelle ils ont été reçus (art. 43 al. 1 let. a ch. 2 et 3 LTVA).

L'assujetti qui est autorisé par l'AFC à établir ses décomptes d'après les **contre-prestations reçues** (art. 44 al. 4 LTVA) impose ses livraisons et ses prestations de services au moment de l'encaissement de la contre-prestation. Cela vaut également pour les paiements anticipés (art. 43 al. 1 let. b LTVA).

## 11.2 Exportation de biens et prestations de services fournies à l'étranger

L'exportation de biens ne donne droit à l'exonération fiscale que si elle est attestée par une déclaration en douane d'exportation. Pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération est à prouver par des documents comptables et des pièces justificatives (art. 20 LTVA).

☞ Pour de plus amples détails, voir ch. 388 ss et ch. 530 ss.

☞ En ce qui concerne l'envoi de journaux et de revues à l'étranger, voir ch. 548.

## 11.3 Différence entre la contre-prestation payée et le montant facturé

Si le destinataire assujetti d'une prestation paie à son fournisseur de la prestation un montant inférieur à celui qui lui a été facturé, par exemple en raison d'escomptes, de rabais ou de défauts, le fournisseur de la prestation peut, dans son décompte TVA, déduire de son chiffre d'affaires imposable le montant de la diminution de la contre-prestation. À l'inverse, le destinataire de la prestation doit, dans le décompte de la période où il a procédé la diminution de la contre-prestation, réduire d'autant la déduction de l'impôt préalable.

Il en va de même si le fournisseur de la prestation rembourse, en totalité ou en partie, la contre-prestation payée, par exemple, en raison de ristournes, de défauts, d'annulation de la livraison ou encore lorsqu'une livraison ou une prestation de services n'a pas ou pas entièrement été fournie (☞ ch. 854).

## 11.4 Prestation à soi-même

Il y a prestation à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 1 LTVA lorsque l'assujetti prélève de son entreprise, à titre permanent ou temporaire, des biens ou des éléments les composant ayant donné droit à une déduction totale ou partielle de l'impôt préalable :

- a) pour les affecter à des fins étrangères à l'entreprise, en particulier à ses besoins privés ou à ceux de son personnel ;

- b) pour les affecter à une activité exclue de la TVA ;
- c) pour les remettre à titre gratuit, à l'exception des cadeaux jusqu'à concurrence de 300 francs par destinataire et par année et des échantillons distribués pour les besoins de l'entreprise ;
- d) dont il a encore le pouvoir de disposer lorsque cesse son assujettissement.

En vertu de l'article 34 alinéa 1 LTVA, lorsque des biens mobiliers sont prélevés durablement au titre d'une prestation à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 1 ou 3 LTVA ou que l'assujettissement prend fin, la TVA se calcule :

- a) pour les biens neufs, sur le prix d'achat de ces biens ou des éléments les composant ;
  - b) pour les biens qui ont déjà été utilisés dans l'exploitation de l'assujetti, sur la valeur résiduelle de ces biens ou des éléments les composant au moment du prélèvement ; pour déterminer cette valeur, il est tenu compte d'un amortissement linéaire d'un cinquième par année écoulée.
- ☞ Pour de plus amples détails, voir ch. 428 ss et la brochure « Prestations à soi-même ».

### 11.5 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 des taux de la dette fiscale nette (art. 59 LTVA).

Lors de l'établissement des décomptes TVA, les taux de la dette fiscale nette sont utilisés comme des multiplicateurs, c'est-à-dire que le chiffre d'affaires total imposable, y compris la TVA, 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, ce sont toujours les taux légaux de l'article 36 LTVA qui sont à indiquer dans les factures aux clients.

L'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette requiert une autorisation de la part de l'AFC.

- ☞ Pour d'autres informations, voir ch. 949 et la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».