

Brochure n° 22

Culture

Valable à partir du 1^{er} janvier 2008

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



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF
Administration fédérale des contributions AFC

Compétences

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

Pour contacter la Division principale de la TVA :

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

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

par fax : 031 325 75 61

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

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

- **en principe uniquement sous forme électronique**

par internet : www.estv.admin.ch

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

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

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL

Diffusion publications

Imprimés TVA

3003 Berne

Internet : www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm

Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la brochure publiée en septembre 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA (1^{er} 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 matérielles introduites à partir du 1^{er} 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). Enfin, les points importants et les particularités sont signalés.

Valable
31 de

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
CC	Code civil suisse (RS 210)
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la 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)
LDA	Loi fédérale du 9 octobre 1992 sur le droit d'auteur et les droits voisins (RS 231.1)
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)
ORC	Ordonnance du 17 octobre 2007 sur le registre du commerce (RS 221.411)
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.	Objet de l'impôt.	9
2.1	Opérations imposables.	9
2.2	Opérations exclues de la TVA	9
2.3	Autres opérations non soumises à l'impôt.	10
2.4	Opérations exonérées de la TVA (exportations)	10
2.5	Lieu de l'opération imposable.	11
2.5.1	Lieu de la livraison de biens	11
2.5.2	Lieu de la prestation de services	11
2.5.2.1	Principe du lieu du prestataire.	11
2.5.2.2	Lieu de l'exercice de l'activité	11
2.5.2.3	Principe du lieu du destinataire.	12
2.6	Prestations à soi-même (art. 9 LTVA)	13
3.	Assujettissement à la TVA.	13
3.1	Principe	13
3.2	Activité dépendante ; activité indépendante	14
3.3	Chiffre d'affaires déterminant	14
3.4	Assujettissement à la TVA en relation avec la réalisation de manifestations et de festivités culturelles	14
3.5	Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger	14
3.6	Option (assujettissement volontaire).	15
3.7	Option (imposition volontaire d'opérations exclues de la TVA)	16
3.7.1	Option pour l'imposition dans le domaine de la culture.	17
3.7.2	Option pour l'imposition d'autres prestations	17
3.7.3	Exemple d'imposition par option dans le domaine de la culture.	18
4.	Calcul de la TVA.	19
4.1	Contre-prestation	19
4.1.1	Généralités	19
4.1.2	Imposition de la marge.	19
4.2	Taux de l'impôt (art. 36 LTVA)	20
4.2.1	Taux normal.	20
4.2.2	Taux réduit.	20
4.2.3	Taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement.	20
5.	Impôt préalable	20
5.1	Exclusion et limitation du droit à la déduction de l'impôt préalable	21
5.2	Double affectation	22
5.2.1	Principe	22
5.2.2	Procédures	22
5.2.2.1	Réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la base du chiffre d'affaires total (variante forfaitaire 2)	23
5.2.2.2	Méthode alternative : unité de la prestation	24
5.2.3	Possibilité et durée d'utilisation de la méthode choisie en vue de procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable	26

9.	Prestations de services culturelles et livraison, par leur créateur, d'oeuvres d'artistes	45
9.1	Signification du terme « créateur »	45
9.2	Notion de « prestations de services culturelles et livraisons par leurs créateurs »	46
9.3	Ecrivains et journalistes	46
9.4	Compositeurs	47
9.5	Cinéastes, sociétés de production de films	47
9.5.1	Cinéastes	47
9.5.2	Sociétés de production de films	48
9.5.2.1	Coproductions avec des coproducteurs étrangers	48
9.5.2.2	Dons et subventions versés aux sociétés de production de films	49
9.5.2.3	Réduction de la déduction de l'impôt préalable et changement d'affectation pour les sociétés de production de films en raison de dons, subventions ou autres contributions des pouvoirs publics	49
9.6	Artistes, artisanat d'art	50
9.6.1	Artistes-peintres, sculpteurs	50
9.6.2	Artisanat d'art	51
9.7	Photographes	51
9.8	Prix culturels	52
10.	Sociétés de perception, maisons d'édition	52
10.1	Sociétés de perception	52
10.2	Maisons d'édition	53
11.	Autres prestations	54
11.1	Licences, cession de droits	54
11.2	Sponsoring / dons, legs, contributions de tiers	55
11.2.1	Dons, legs, contributions de tiers (sans contrepartie)	55
11.2.2	Sponsoring (avec contrepartie)	55
11.2.2.1	Base de calcul	56
11.2.2.2	Facturation de prestations de sponsoring	56
11.2.2.3	Exceptions	57
11.2.2.3.1	Mention du nom du sponsor dans des rapports annuels ou des comptes-rendus	57
11.2.2.3.2	Mention du nom du sponsor dans d'autres publications	57
11.2.2.3.3	Organisations d'utilité publique (art. 33a LTVA)	58
11.3	Subventions et autres contributions des pouvoirs publics	59
11.3.1	Généralités	59
11.3.2	Garantie de déficit	60
11.3.3	Prestations de services ou prestations en nature fournies par les pouvoirs publics	60
11.4	Vente, location et affermage d'immeubles et de parts d'immeubles	61
11.4.1	Location de surfaces de stands	61
11.4.2	Location de cinémas, de studios d'enregistrement, de tournage, de télévision, etc.	62
11.5	Cours, enseignement, formation	62
11.6	Loteries, tombolas et jeux de hasard avec mises d'argent	62

		8
11.7	Cotisations de membres	62
11.8	Imprimés	63
11.9	Prestations de la restauration et prestations d'hébergement	63
11.9.1	Prestations de la restauration	63
11.9.2	Stands de vente lors de manifestations	64
11.9.3	Subsistance du personnel lors d'une manifestation	64
11.9.4	Hébergement	65
11.9.5	Subsistance et hébergement d'hôtes officiels	66
11.10	Ventes de biens d'occasion	66

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

1. **But de la brochure**

La TVA est fondée sur le principe de l'auto-taxation. L'entrepreneur est dès lors lui-même responsable de la détermination de son assujettissement et de l'imposition correcte de son chiffre d'affaires et du calcul de l'impôt préalable déductible. La présente brochure donne des informations au regard de la pratique en ce qui concerne « la culture et la TVA ». Elle s'adresse en particulier aux artistes, agents, organisateurs de manifestations culturelles, forains, écrivains, compositeurs, producteurs de films, studios d'enregistrement, artistes-peintres, sculpteurs, artisans, photographes, maisons d'édition, sociétés de perception, musées et bibliothèques.

2. **Objet de l'impôt**

2.1 **Opérations imposables**

Conformément à l'article 5 LTVA, les opérations suivantes effectuées par des assujettis sont soumises à l'impôt 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.

Il y a livraison lorsque le pouvoir de disposer économiquement d'un bien est accordé à une personne en son propre nom.

Toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien est une prestation de services (art. 7 LTVA). Il y a également prestation de services lorsque des valeurs ou des droits immatériels sont cédés, qu'ils soient ou non représentés par un titre, lorsqu'il y a engagement à ne pas commettre un acte ou lorsqu'un acte ou une situation est toléré.

La TVA est également prélevée sur l'importation de biens.

2.2 **Opérations exclues de la TVA**

Les opérations exclues de la TVA sont les livraisons de biens et les prestations de services énumérées de façon exhaustive à l'article 18 LTVA (☞ ch. 580 à 682). Conformément à l'article 17 LTVA, ces opérations ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

L'option pour l'imposition des opérations exclues de la TVA est cependant possible à certaines conditions et donne droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 3.7).

Cette brochure s'intéresse en particulier aux prestations de services culturelles exclues de la TVA selon l'article 18 chiffres 14 et 16 LTVA. Ces opérations peuvent, dans des conditions déterminées (☞ chif. 3.7), être imposées au taux réduit.

a) Prestations de services culturelles fournies directement au public ou entendues ou vues directement par lui (art. 18 ch. 14 LTVA)

L'exclusion de l'imposition présuppose uniquement que la prestation soit fournie directement au public ou qu'elle soit vue ou entendue directement par lui. Ceci vaut pour les représentations (☞ chif. 8.2.1) et les présentations culturelles (☞ chif. 8.2.2), pour les prestations des forains y compris les jeux d'adresse qu'ils proposent (☞ chif. 8.2.3), pour certaines prestations des musées, jardins botaniques, zoologiques, etc. (☞ chif. 8.2.4), ainsi que pour les prestations de services des bibliothèques, services d'archives et autres centres de documentation (☞ chif. 8.2.5) dans la mesure où ces prestations sont fournies en échange d'une contre-prestation spécifique.

b) Prestations déterminées dans le domaine de la culture (art. 18 ch. 16 LTVA)

Sont également exclues de la TVA les prestations de services culturelles et les livraisons d'œuvres d'artistes fournies par leurs créateurs au sens de la LDA, tels que les écrivains (☞ chif. 9.3), les compositeurs (☞ chif. 9.4), les cinéastes (☞ chif. 9.5.1), les artistes-peintres et les sculpteurs (☞ chif. 9.6.1), les photographes (☞ chif. 9.7). En outre, les prestations de services fournies par les maisons d'édition et les sociétés de perception (☞ chif. 10) en vue de la diffusion de ces œuvres sont aussi exclues de la TVA.

2.3 Autres opérations non soumises à l'impôt

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation imposable, selon l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA. Cependant, conformément à l'article 38 alinéa 8 LTVA, il y a lieu de procéder à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable. Les dons (☞ chif. 11.2) sont, à cet égard, à traiter de la même manière que les subventions (☞ chif. 11.3).

☞ En ce qui concerne la réduction de la déduction de l'impôt préalable, voir chif. 5.2.

2.4 Opérations exonérées de la TVA (exportations)

Sont notamment exonérées de la TVA, les livraisons de biens et les prestations de services énumérées à l'article 19 LTVA, effectuées sur le territoire suisse, dans la mesure où la personne assujettie produit la preuve nécessaire à l'exonération (☞ ch. 534 ss, resp. ch. 388 ss). L'impôt grevant l'acquisition des prestations nécessaires à la réalisation d'opérations exonérées peut être déduit au titre de l'impôt préalable (☞ chif. 5).

☞ Pour plus de détails concernant le lieu de la livraison et de la prestation de services, voir chif. 2.5.1 et 2.5.2.

2.5 Lieu de l'opération imposable

Selon l'article 5 LTVA, une opération est imposable dès lors qu'elle est réalisée sur le territoire suisse. Si le lieu de fourniture d'une prestation ne se trouve pas sur le territoire suisse, l'opération est réalisée à l'étranger et n'est en principe pas soumise à la TVA suisse. De telles opérations n'entraînent donc pas l'assujettissement à la TVA (☞ chif. 3).

2.5.1 Lieu de la livraison de biens

Conformément à l'article 13 LTVA est réputé lieu de la livraison de biens :

- a. l'endroit où se trouve le bien lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, lors de sa remise ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance ;
- b. l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers.

Exemple

Une entreprise, dont le siège se trouve à l'étranger, installe sur le territoire suisse une scène destinée à un festival de musique et la loue à l'organisateur. La construction et la mise à disposition de cette scène valent livraison (mise à disposition à des fins d'usage) sur le territoire suisse. Cette contre-prestation est imposable au taux normal par l'entreprise dont le siège est à l'étranger ; le cas échéant celle-ci sera assujettie à la TVA suisse.

2.5.2 Lieu de la prestation de services

2.5.2.1 Principe du lieu du prestataire

Selon l'article 14 alinéa 1 LTVA (sous réserve des al. 2 et 3 de ce même article), est réputé lieu de fourniture de la prestation de services l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité.

Certaines prestations de services sont toutefois soumises à des règles dérogeant au principe susmentionné. C'est le cas par exemple pour les prestations artistiques, récréatives et autres prestations analogues (☞ lieu de l'exercice de l'activité, chif. 2.5.2.2) ou en cas de cession de droits et de prestations dans le domaine de la publicité (☞ principe du lieu du destinataire, chif. 2.5.2.3). Ce genre de prestations se présente souvent dans le domaine de la culture, de sorte qu'elles font ci-après l'objet d'un examen plus spécifique.

2.5.2.2 Lieu de l'exercice de l'activité

Pour les prestations de services au sens de l'article 14 alinéa 2 lettres b à d LTVA, est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où ces prestations sont effectivement fournies.

En font partie, par exemple, les prestations artistiques, récréatives ou analogues, peu importe qu'elles soient ou non directement fournies au public (p. ex. dans un studio de radio ou de TV sans public), y compris les prestations des chefs d'orchestre, metteurs en scène, assistants-réalisateurs, ingénieurs du son, éclairagistes, chorégraphes, etc.

Exemples

a) *Lieu de l'exercice de l'activité d'un artiste*

Un ténor étranger est engagé pour tourner sur le territoire suisse l'adaptation cinématographique d'un opéra. Durant son séjour sur le territoire suisse, il donne également un concert en public. Les deux cachets que le ténor touche représentent des contre-prestations pour des prestations de services fournies sur le territoire suisse. L'assujettissement du ténor est à examiner sur la base du cachet imposable qu'il a reçu en échange de sa participation au film (☞ chif. 3). Le cachet pour le concert est exclu de la TVA (art. 18 ch. 14 let. a LTVA)

b) *Lieu de l'exercice d'une activité artistique, récréative ou prestation analogue*

Un mannequin-vedette indépendant, domicilié sur le territoire suisse, est engagé pour un défilé de mode à Paris. Ce faisant il fournit une prestation de services. Etant donné que le lieu du défilé de mode se situe à l'étranger, la contre-prestation perçue n'est pas soumise à la TVA suisse.

2.5.2.3 Principe du lieu du destinataire

Aux termes de l'article 14 alinéa 3 LTVA, est réputé lieu de fourniture de la prestation de services l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie. 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 est réputé lieu de la prestation de services.

Ceci vaut par exemple pour des prestations de services telles que la cession et la concession de droits immatériels et de droits analogues (p. ex. droits d'auteur, droits de brevets, droits de licences, droits de marques, droits de dessins et modèles, droits de fabrication, droits d'édition, droits de film et droits d'exploitation de droits d'auteurs), pour les prestations relevant du domaine publicitaire, pour celles des conseillers, des interprètes et des traducteurs et pour la location de services.

Exemple de cession de droits

Un organisme de télédiffusion sis sur le territoire suisse acquiert, pour le concert d'un ténor étranger (☞ exemple chif. 2.5.2.2), les droits de télédiffusion à l'échelle mondiale directement auprès du ténor et enregistre le concert. La contre-prestation que le ténor reçoit pour la cession des droits de télédiffusion représente,

pour l'organisme de télédiffusion sis sur le territoire suisse, une acquisition imposable de prestations de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger (☞ chif. 3.5), dans la mesure où le ténor n'est lui-même pas assujetti à la TVA suisse. La contre-prestation pour une éventuelle cession de ces droits de télédiffusion, par l'organisme de télédiffusion sis sur le territoire suisse, à un même organisme sis à l'étranger représenterait, pour l'organisme domicilié sur le territoire suisse, une prestation non soumise à la TVA suisse, car le lieu de fourniture de cette prestation de services serait situé à l'étranger (principe du lieu du destinataire).

☞ Des informations concernant le traitement fiscal des licences et des cessions de droits se trouvent sous chif. 11.1

2.6 Prestations à soi-même (art. 9 LTVA)

L'impôt de prestation à soi-même est destiné à empêcher que des personnes assujetties, qui utilisent des biens dans un but non soumis à la TVA, soient avantagées sur le plan fiscal par rapport à des personnes non assujetties.

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

3. Assujettissement à la TVA

3.1 Principe

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

Les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires annuel imposable global ne dépassant pas 250'000 francs sont exemptées de l'assujettissement si, après la déduction de l'impôt préalable (sous réserve d'une éventuelle réduction de la déduction de l'impôt préalable selon chif. 5.2), le montant de TVA restant dû ne dépasse pas régulièrement 4'000 francs par année.

☞ Concernant le calcul de la dette fiscale ainsi que le début et la fin de l'assujettissement, voir la brochure « Assujettissement à la TVA ».

S'agissant d'une institution/organisation d'utilité publique, elle sera exemptée de l'assujettissement à la TVA si son chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 150'000 francs.

☞ Les conditions à remplir pour qu'une institution/organisation (collectivité publique ou personne morale) soit reconnue d'utilité publique se trouvent dans la brochure « Assujettissement à la TVA ».

3.2 **Activité dépendante ; activité indépendante**

Quiconque fournit en son propre nom, pour son propre compte et en assumant les risques de l'entrepreneur, des prestations à des tiers dans le cadre d'un mandat ou d'un contrat d'entreprise est réputé exercer une activité indépendante.

Est considéré comme exerçant une activité dépendante, quiconque est dépendant d'un employeur du point de vue de l'économie d'entreprise ou de l'organisation du travail et qui n'assume aucun risque spécifique à l'entrepreneur. S'il existe un contrat de travail, notamment sur la base du CO, les prestations fournies ne sont pas soumises à la TVA, sans égard au fait que la personne qui exerce une activité dépendante ait son domicile sur le territoire suisse ou à l'étranger.

3.3 **Chiffre d'affaires déterminant**

Font partie du chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement à la TVA :

- les recettes provenant d'opérations imposables (☞ chif. 2.1) ;
- les chiffres d'affaires exonérés de la TVA (☞ chif. 2.4) ;
- les prestations à soi-même lors de travaux de construction.

Les chiffres d'affaires qui n'entraînent pas l'assujettissement à la TVA sont, par exemple :

- les opérations exclues de la TVA (☞ chif. 2.2) ;
- les subventions (☞ chif. 11.3) et les dons (☞ chif. 11.2.1 et 11.2.2.3) ;
- les salaires provenant d'une activité dépendante. Sont également réputées activités dépendantes, celles des membres de conseils d'administration, de conseils de fondation et celles de personnes exerçant des fonctions analogues (☞ chif. 3.2) ;
- les opérations pour lesquelles le lieu de fourniture de la livraison ou de la prestation de services se trouve à l'étranger (☞ chif. 2.5).

3.4 **Assujettissement à la TVA en relation avec la réalisation de manifestations et de festivités culturelles**

L'organisation d'une manifestation culturelle peut également entraîner l'assujettissement à la TVA.

Si la manifestation est organisée par une entité juridique spécialement constituée à cet effet (p. ex. société simple selon l'art. 530 CO) ou une entité préexistante, qui n'est pas déjà assujettie en raison d'autres activités, il y a lieu de se référer aux explications figurant dans la notice « Manifestations culturelles et sportives et autres festivités ».

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

Si l'acquéreur n'est pas déjà inscrit dans le registre des assujettis TVA selon le chif. 3.1 (assujettissement) ou selon les chif. 3.6 et 3.7 (options) et qu'il acquiert, au cours d'une année civile, pour plus de 10'000 francs de prestations de servi-

ces imposables d'une entreprise non assujettie à la TVA suisse domiciliée à l'étranger, il s'annoncera spontanément à l'AFC dans les 60 jours qui suivent la fin de l'année civile. Sont concernées à ce titre, les acquisitions de prestations de services tombant sous le coup de l'article 14 alinéa 3 LTVA (☞ chif. 2.5.2.3) et celles tombant sous le coup de l'article 14 alinéa 1 LTVA (☞ chif. 2.5.2.1) dans la mesure où le destinataire les utilise et les exploite sur le territoire suisse. L'assujettissement à la TVA se limitera à ces acquisitions.

Si une personne déjà assujettie acquiert des prestations de services imposables pour un montant total inférieur à 10'000 francs par année civile, elle déclarera ces acquisitions dans son décompte TVA, mais elle pourra les déduire à titre d'impôt préalable indépendamment du fait que ces acquisitions de prestations de services soient utilisées à des fins imposables ou non.

La limite de 10'000 francs ne doit pas être interprétée comme une franchise. En effet, si ce montant est dépassé, la TVA est due sur l'ensemble des prestations de services imposables acquises d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et non pas seulement sur la part excédant les 10'000 francs. Une déduction de l'impôt préalable est possible au sens des instructions mentionnées sous chif. 5.

Exemple

Une personne non assujettie organise un festival. A cet effet, des annonces sont publiées dans les pays limitrophes. Par ailleurs, une fiduciaire sise à l'étranger tient la comptabilité de l'organisateur. Il en résulte les frais suivants pour l'organisateur, pour une année civile :

<i>Frais de la société étrangère de publicité</i>	<i>Fr. 8'000.00</i>
<i>Frais de la fiduciaire sise à l'étranger</i>	<i>Fr. 4'000.00</i>
<i>Total des prestations de services acquises de l'étranger</i>	<i><u>Fr. 12'000.00</u></i>

Ces prestations de services (publicité et conseil) sont régies par le principe du lieu du destinataire (☞ chif. 2.5.2.3). La limite de 10'000 francs pour une année civile étant dépassée, l'organisateur imposera ces frais à titre d'acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

Au cas présent, la TVA se monte à 7,6% de Fr. 12'000.00 (100%), soit Fr. 912.00.

3.6

Option (assujettissement volontaire)

Afin de préserver la neutralité concurrentielle ou simplifier la perception de l'impôt, l'AFC peut autoriser, sous certaines conditions et sur présentation d'une demande écrite, l'assujettissement volontaire (☞ ch. 683 ss) aux entreprises qui ne remplissent pas les conditions d'assujettissement selon le chif. 3.1.

☞ Les formulaires de demande d'options peuvent être téléchargés sur le site internet de l'AFC.

3.7 Option (imposition volontaire d'opérations exclues de la TVA)

Conformément à l'article 26 LTVA, il est possible d'opter pour l'imposition de certaines opérations exclues de la TVA (art. 18 LTVA). Cette possibilité est offerte en particulier :

- aux personnes déjà assujetties ;
- aux personnes non assujetties qui réalisent un chiffre d'affaires provenant de prestations exclues de la TVA d'au moins 40'000 francs par année.

En cas d'option pour l'imposition de telles opérations, il y a lieu de respecter les prescriptions suivantes :

- a) l'option pour l'imposition vaut pour la totalité des opérations d'un chiffre de l'article 18 LTVA. Seule exception : les opérations figurant aux chiffres 20 et 21 de cet article (aliénation, location ou affermage d'immeubles) pour lesquelles il est possible d'opter pour chaque objet (p. ex. bâtiment) ;
- b) l'option peut dépendre de la catégorie à laquelle appartiennent les destinataires. Ainsi, alors que l'option pour l'imposition des opérations mentionnées aux chiffres 2 à 6, 20 et 21 de l'article 18 LTVA n'est possible que si elles sont fournies à des assujettis suisses, l'option pour l'imposition des opérations mentionnées aux chiffres 1, 7 à 17, 22 et 23 de l'article 18 LTVA est possible sans égard au fait que le destinataire soit assujetti ou non ;
- c) les opérations imposées par option sont en principe soumises à l'impôt au taux normal. Seules certaines prestations dans le domaine de la culture (☞ chif. 3.7.1) et du sport (art. 18 ch. 14 à 16 LTVA) sont imposables au taux réduit ;
- d) l'option pour l'imposition n'est possible que pour les opérations réalisées sur le territoire suisse. Si on a opté pour l'imposition d'une opération exclue de la TVA réalisée en partie sur le territoire suisse et en partie à l'étranger, il y a lieu de procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 5.2) ;
- e) la demande d'option est à adresser à l'AFC au moyen du formulaire correspondant dûment rempli et signé. L'AFC peut faire dépendre l'octroi du droit d'option de la remise de sûretés ;
- f) une option prend effet en principe au plus tôt au début du trimestre au cours duquel elle a été demandée par écrit ;
- g) la durée minimum de l'option est de 5 ans ;

- h) l'établissement des décomptes TVA au moyen de taux forfaitaires (☞ chif. 6.2) ou de taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 6.3) n'est pas possible en cas d'option.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir les ch. 683 ss.

3.7.1 Option pour l'imposition dans le domaine de la culture

L'option peut être requise pour certaines prestations dans le domaine culturel (art. 18 ch. 14 et 16 LTVA). L'imposition volontaire de ces prestations est soumise à la TVA au taux réduit, indépendamment de la catégorie à laquelle appartiennent les destinataires.

Les prestations suivantes sont concernées (☞ chif. 8 à 10) :

- a) les prestations de services culturelles du genre défini ci-après, fournies directement au public ou qui sont vues ou entendues directement par lui, pour autant qu'une contre-prestation déterminée soit exigée en échange :
- manifestations théâtrales, musicales, chorégraphiques et projections de films (☞ chif. 8.2.1 et 8.2.2) ;
 - représentations d'acteurs, de musiciens, de danseurs et d'autres artistes exécutants (☞ chif. 8.3 et 8.4), ainsi que de forains y compris les jeux d'adresse (☞ chif. 8.2.3) ;
 - visites de musées, de galeries, de monuments, de sites historiques, de jardins botaniques et zoologiques (☞ chif. 8.2.4) ;
 - prestations de services des bibliothèques, services d'archives et autres centres de documentation, notamment la consultation de supports de données (textes, sons, images) dans leurs locaux (☞ chif. 8.2.5) ;
- b) les contre-prestations pour les prestations de services culturelles et les livraisons de biens fournies par leurs créateurs, tels que les écrivains (☞ chif. 9.3), les compositeurs (☞ chif. 9.4), les cinéastes (☞ chif. 9.5), les artistes-peintres et les sculpteurs (☞ chif. 9.6.1), les photographes (☞ chif. 9.7), ainsi que les prestations de services fournies par les éditeurs et les sociétés de perception en vue de la diffusion de ces oeuvres (☞ chif. 10).

3.7.2 Option pour l'imposition d'autres prestations

Les prestations suivantes peuvent également être imposées volontairement au taux normal, indépendamment de la catégorie à laquelle appartiennent les destinataires :

- les prestations de formation (☞ chif. 11.5) ;

- les opérations réalisées dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard (☞ chif. 11.6) ;
- les prestations que des associations et des sociétés coopératives fournissent à leurs membres moyennant une cotisation fixée statutairement (☞ chif. 11.7).

En outre, il est possible d'opter pour l'imposition au taux normal des chiffres d'affaires provenant du transfert et de la mise à disposition d'immeubles et de parts d'immeubles (☞ chif. 11.4). Cette option n'est toutefois possible que s'il peut être prouvé que ces opérations sont réalisées avec des destinataires assujettis.

3.7.3 Exemple d'imposition par option dans le domaine de la culture

Une troupe de théâtre (association) a opté pour l'imposition de ses prestations exclues de la TVA dans le domaine culturel (prestations selon l'art. 18 ch. 14 LTVA) et des cotisations de ses membres (prestations selon l'art. 18 ch. 13 LTVA), mais pas pour celles en relation avec l'école de théâtre destinée aux enfants (prestations selon l'art. 18 ch. 11 LTVA).

Recettes imposables (sans TVA)

Billets d'entrée dans le propre théâtre	Fr. 100'000.00	2,4% (option)
Cachets pour la tournée sur le territoire suisse	Fr. 70'000.00	2,4% (option)
Cotisations de membres	Fr. 40'000.00	7,6% (option)
Sponsoring	Fr. 100'000.00	7,6%
Ventes de programmes	Fr. 20'000.00	2,4%
Annonces dans les programmes	Fr. 60'000.00	7,6%
Total	<u>Fr. 390'000.00</u>	(65%)

Recettes exclues de la TVA ou non imposables

Cachets pour la tournée à l'étranger	Fr. 60'000.00	option pas admise
Ecole de théâtre pour enfants	Fr. 40'000.00	exclu
Dons	Fr. 20'000.00	non imposable
Subvention cantonale	Fr. 60'000.00	non imposable
Subvention communale	Fr. 30'000.00	non imposable
	<u>Fr. 210'000.00</u>	(35%)

Total des recettes **Fr. 600'000.00 (100%)**

Les opérations non imposables, respectivement exclues de la TVA s'élèvent à Fr. 210'000.00. Cela entraîne une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 5.2). En cas d'application de la variante forfaitaire 2 (☞ exemple chif. 5.2.2.1), l'impôt préalable sera réduit de 35%, c'est-à-dire proportionnellement au chiffre d'affaires total. En supposant que l'impôt préalable grevant les dépenses s'élève à Fr. 7'000.00, le calcul de la TVA due s'opérera de la manière suivante :

Calcul de l'impôt sur le chiffre d'affaires

Billets d'entrée	2,4% de	Fr. 100'000.00	Fr. 2'400.00
Cachets pour la tournée sur le territoire suisse	2,4% de	Fr. 70'000.00	Fr. 1'680.00
Cotisations de membres	7,6% de	Fr. 40'000.00	Fr. 3'040.00
Sponsoring	7,6% de	Fr. 100'000.00	Fr. 7'600.00
Ventes de programmes	2,4% de	Fr. 20'000.00	Fr. 480.00
Annonces dans les programmes	7,6% de	Fr. 60'000.00	Fr. 4'560.00
Total impôt sur le chiffre d'affaires			<u>Fr. 19'760.00</u>

Calcul de l'impôt préalable déductible

Impôt préalable total		Fr. 7'000.00	
Moins 35% (réduction d'impôt préalable)		Fr. - 2'450.00	
Impôt préalable déductible		Fr. 4'550.00	Fr. - 4'550.00
TVA à payer (dette fiscale)			<u>Fr. 15'210.00</u>

4. Calcul de la TVA

4.1 Contre-prestation

4.1.1 Généralités

L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 33 LTVA). Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services, y compris les dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, y compris ceux qui sont facturés séparément (p. ex. taxe sur les divertissements facturée séparément, frais de port, fret, taxes de remboursement). Il y a lieu d'imposer l'ensemble de la contre-prestation, même si, lors de l'acquisition du bien, l'assujetti n'a pas pu faire valoir la déduction totale de l'impôt préalable. En cas de livraison de biens ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspondra à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants, c'est-à-dire au prix du marché (art. 33 al. 1 et 2 LTVA).

4.1.2 Imposition de la marge

Si une personne assujettie acquiert un bien mobilier usagé identifiable en vue de le revendre, la différence entre le prix d'achat et le prix de vente est déterminante pour le calcul de la TVA sur la vente du bien, pour autant que la personne assujettie n'ait pas eu le droit de déduire l'impôt préalable sur le prix d'achat ou qu'elle n'ait pas exercé ce droit. Les objets d'art, les pièces de collection et les antiquités valent également biens mobiliers usagés identifiables, mais pas les métaux précieux ni les pierres précieuses (art. 35 LTVA conjointement avec les art. 10 à 15 OLTVA).

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

4.2 Taux de l'impôt (art. 36 LTVA)

L'application de l'un des taux désignés ci-après se détermine en fonction du genre des biens livrés ou des prestations de services fournies.

4.2.1 Taux normal

Toutes les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qui ne sont pas imposables au taux réduit ou au taux spécial applicable aux prestations du secteur de l'hébergement sont imposables au taux normal.

Sont par exemple imposables au taux normal les chiffres d'affaires provenant de la vente de supports sonores ou d'articles de souvenir (p. ex. t-shirts, briquets, autocollants, posters).

4.2.2 Taux réduit

Sont par exemple imposables au taux réduit conformément à l'article 36 alinéa 1 LTVA :

- les livraisons et les prestations à soi-même portant sur les produits comestibles et les boissons (à l'exclusion des boissons alcooliques), dans la mesure où ces produits et ces boissons ne sont pas remis dans le cadre de prestations de la restauration (☞ chif. 11.9) ;
- les livraisons et les prestations à soi-même portant sur les journaux, revues, livres et autres imprimés sans caractère publicitaire (☞ chif. 11.8) ;
- les opérations régies par l'article 13 chiffres 14 à 16 LTVA, dans la mesure où on a opté pour leur imposition selon l'article 26 alinéa 1 LTVA (☞ chif. 3.7.1).

4.2.3 Taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement

Conformément à l'article 36 alinéa 2 LTVA les prestations du secteur de l'hébergement, soit le logement y compris le petit-déjeuner même si celui-ci est facturé séparément, sont imposables au taux spécial (☞ chif. 11.9.4).

5. Impôt préalable

Étant donné que la TVA est en principe perçue à tous les stades de la production et de la distribution, l'instrument de l'impôt préalable vise à éviter un cumul d'impôt (acquisition grevée de l'impôt et imposition de l'opération subséquente).

La personne assujettie peut déduire dans son décompte TVA l'impôt que ses fournisseurs et ses prestataires de services lui ont transféré, ou celui que l'AFD a prélevé lors de l'importation, pour autant que :

- elle affecte les biens ou les prestations de services concernés à un but imposable de l'entreprise (art. 38 al. 2 LTVA) ;

- les factures du fournisseur ou du prestataire de services, voire la décision de taxation de l'AFD satisfassent aux exigences requises (☞ chif. 7.1 ; art. 37 al. 1 LTVA et ch. 740 ss).

Donnent également droit à la déduction de l'impôt préalable les opérations exonérées de la TVA (☞ chif. 2.4), les opérations exclues de la TVA imposées par option (☞ chif. 3.7), ainsi que les chiffres d'affaires résultant de prestations en principe imposables pour lesquelles le lieu de fourniture de la livraison ou de la prestation de services se trouve à l'étranger (☞ chif. 2.5).

Si la personne assujettie établit ses décomptes TVA d'après les contre-prestations convenues, elle peut déduire l'impôt préalable dans le trimestre au cours duquel elle a reçu la facture de son prestataire domicilié sur le territoire suisse ou au cours duquel elle dispose de la décision de taxation de l'AFD.

Si, sur sa demande, la personne assujettie a été autorisée à établir ses décomptes TVA d'après les contre-prestations reçues, elle ne peut déduire l'impôt préalable que dans le trimestre au cours duquel elle a payé son fournisseur domicilié sur le territoire suisse ou au cours duquel elle dispose de la décision de taxation de l'AFD.

Lorsque la personne assujettie applique la méthode de décompte simplifiée au moyen des taux forfaitaires (☞ chif. 6.2) ou des taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 6.3), la détermination de l'impôt préalable déductible n'est plus nécessaire.

5.1 Exclusion et limitation du droit à la déduction de l'impôt préalable

La déduction de l'impôt préalable n'est pas autorisée pour les biens et les prestations de services affectés à des fins autres que celles donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, telles que par exemple :

- les dépenses ne relevant pas d'une affectation commerciale, notamment celles destinées aux besoins privés de la personne assujettie, des membres de sa famille ou de son personnel,
- les biens et les services imputables à une activité commerciale exclue de la TVA conformément à l'article 18 LTVA et pour l'imposition de laquelle l'option n'a pas été requise.

N'ouvrent pas non plus droit à la déduction de l'impôt préalable les dépenses qui ont été financées par des recettes qui ne constituent pas des chiffres d'affaires (☞ chif. 5.2.4), telles que les dons (☞ chif. 11.2.1 et 11.2.2.3) et les subventions (☞ chif. 11.3).



50% des montants d'impôt grevant les dépenses de nourriture et de boissons ayant un caractère commercial sont exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 5 LTVA). Cette exclusion n'est toutefois pas valable si les acquisitions de nourriture et de boissons sont affectées à la réalisation de livraisons ou de prestations de services fournies à titre onéreux dans le domaine de la restauration.

5.2 Double affectation

5.2.1 Principe

Si la personne assujettie utilise des biens (ou des parties de biens) ou des services tant pour des opérations imposables que pour d'autres activités, il y a double affectation et la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation (art. 41 al. 1 LTVA).

5.2.2 Procédures

La personne assujettie attribuera tous les biens et services doublement affectés aux prestations fournies et elle procédera dans la mesure du possible, sur la base de critères économiques appropriés, à une réduction correspondante de la déduction de l'impôt préalable (méthode légale).

La répartition des dépenses et des investissements proportionnellement à leur utilisation peut, en raison de circonstances particulières, occasionner une charge de travail disproportionnée, voire être quasiment impossible à effectuer. C'est pourquoi, se fondant sur l'article 58 alinéa 3 LTVA, l'AFC admet, au sens d'une simplification, différentes possibilités pour procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Les personnes assujetties actives dans le domaine de la culture disposent en particulier des méthodes suivantes pour calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable :

- variante forfaitaire 2, réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la base du chiffre d'affaires total (☞ chif. 5.2.2.1)
- méthode alternative « Unité de la prestation » (☞ chif. 5.2.2.2).

La réduction en pour cent de la déduction de l'impôt préalable sera calculée par année civile. Elle peut être fixée provisoirement pour les trois premiers décomptes trimestriels, sur la base de la clé de répartition arrêtée l'année précédente ou, en cas de début de l'activité, par exemple sur la base du budget. Durant le quatrième trimestre, la personne assujettie recalculera la clé de répartition de manière exacte et procédera aux corrections nécessaires pour les périodes fiscales précédentes.

La TVA étant fondée sur le principe de l'auto-taxation, la responsabilité de procéder à une réduction correcte et conforme de la déduction de l'impôt préalable incombe à la personne assujettie elle-même. Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable est effectuée selon d'autres méthodes que celles proposées par l'AFC, il est indispensable de documenter les états de faits sur lesquels on s'est fondé et de procéder à un contrôle de plausibilité. La possibilité de vérifier les calculs effectués doit être garantie, en particulier lors de contrôles de l'AFC.

- ☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

5.2.2.1 Réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la base du chiffre d'affaires total (variante forfaitaire 2)

Lors de l'application de cette méthode de calcul, la réduction de la déduction de l'impôt préalable à valoir sur toutes les dépenses et investissements est effectuée en fonction de la composition du chiffre d'affaires total déterminant.

La personne assujettie peut appliquer cette méthode de calcul dans la mesure où il n'en résulte aucun avantage ou désavantage fiscal notable, c'est-à-dire si son résultat est conforme aux faits.

- ☞ Pour plus d'informations concernant la variante forfaitaire 2, voir la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

Exemple

Une troupe de théâtre (association) n'a pas opté pour l'imposition de ses prestations exclues de la TVA dans le domaine culturel, ni pour les cotisations des membres et les prestations de l'école de théâtre destinée aux enfants (☞ exemple analogue à celui du chif. 3.7.3). Elle réalise les recettes suivantes :

Recettes imposables (sans TVA)

Sponsoring	Fr. 100'000.00	7,6%
Ventes de programmes	Fr. 20'000.00	2,4%
Annonces dans les programmes	Fr. 60'000.00	7,6%
Total	Fr. 180'000.00	(30%)

Recettes exclues de la TVA ou non imposables

Billets d'entrée dans le propre théâtre	Fr. 100'000.00	exclu
Cachets pour la tournée sur le territoire suisse	Fr. 70'000.00	exclu
Cachets pour la tournée à l'étranger	Fr. 60'000.00	exclu
Ecole de théâtre pour enfants	Fr. 40'000.00	exclu
Cotisations de membres	Fr. 40'000.00	exclu
Dons	Fr. 20'000.00	non imposable
Subvention cantonale	Fr. 60'000.00	non imposable
Subvention communale	Fr. 30'000.00	non imposable
Total	<u>Fr. 420'000.00</u>	(70%)
Total des recettes	<u>Fr. 600'000.00</u>	(100%)

Les recettes imposables s'élèvent à Fr. 180'000.00. En cas d'application de la variante forfaitaire 2, l'impôt préalable sera réduit dans la proportion existant entre les chiffres d'affaires non imposables, respectivement exclus de la TVA et le chiffre d'affaires total, soit en l'occurrence de 70%. Le calcul de la TVA due, pour un montant supposé de Fr. 7'000.00 d'impôt préalable grevant les dépenses, s'opérera de la manière suivante :

Calcul de l'impôt sur le chiffre d'affaires

Sponsoring	7,6% de	Fr. 100'000.00	Fr. 7'600.00
Ventes de programmes	2,4% de	Fr. 20'000.00	Fr. 480.00
Annonces dans les programmes	7,6% de	Fr. 60'000.00	Fr. 4'560.00
Total impôt sur le chiffre d'affaires			Fr. 12'640.00

Calcul de l'impôt préalable déductible

Total impôt préalable	Fr. 7'000.00	
Moins 70% (réduction impôt préalable)	<u>Fr. - 4'900.00</u>	
Impôt préalable déductible	Fr. 2'100.00	Fr.- 2'100.00
Impôt à payer (dette fiscale)		<u>Fr. 10'540.00</u>

5.2.2.2 Méthode alternative : unité de la prestation

Dans le domaine de la culture, il est fort possible que les prestations acquises ne puissent pas, sur la base de leur utilisation, être attribuées aux différentes activités, ou seulement de manière partielle. Tel est le cas lorsqu'une personne assujettie réalise aussi bien des opérations imposables que des opérations exclues de la TVA et que ces activités sont à ce point liées entre elles que l'une ne peut pas être exercée sans l'autre. Par exemple, lorsqu'un exploitant de cinéma utilise les mêmes infrastructures (p. ex. salle de cinéma) pour réaliser des recettes publicitaires (imposables) et des entrées pour la projection de films (exclues de la TVA).

Toutes les acquisitions (dépenses et investissements) - qu'elles soient ou non grevées d'impôt préalable - seront attribuées aux activités imposables et exclues de la TVA.

L'impôt préalable grevant les acquisitions destinées à une activité imposable peut être déduit. Pour calculer la part d'impôt préalable déductible grevant les dépenses et les investissements non attribuables, il y a lieu de déterminer une clé de répartition annuelle. Celle-ci sera calculée sur la base du chiffre d'affaires total (100%), duquel on déduira les dépenses attribuables directement.

Exemple

L'exploitant d'un cinéma n'a pas opté pour l'imposition des entrées exclues de la TVA. Sur la base de la clé de répartition à calculer chaque année, l'exploitant peut procéder - en plus de la déduction intégrale de l'impôt préalable grevant les dépenses directement attribuables aux chiffres d'affaires imposables du kiosque -, à une déduction correspondant à la clé de répartition annuelle sur les autres dépenses (p. ex. location de films, annonces publicitaires, frais d'impression des billets).

Calcul de la clé de répartition annuelle (chiffres d'affaires annuels sans TVA)

Entrées brutes ¹⁾	(0%)	Fr.	850'000.00	(85%)
Publicité ²⁾	(7,6%)	Fr.	100'000.00	
Chiffre d'affaires du kiosque ³⁾	(2,4%)	Fr.	100'000.00	
Achats marchandises du kiosque ⁴⁾	(2,4%)	Fr.	- 50'000.00	
		Fr.	150'000.00	(15%)
Chiffre d'affaires déterminant		Fr.	1'000'000.00	(100%)

1) y compris un éventuel impôt sur les spectacles

2) de manière générale aucune dépense ne peut être attribuée directement aux recettes publicitaires

3) ventes de produits comestibles et de boissons non alcooliques, sans installations spéciales pour la consommation

4) achats de marchandises directement attribuables (p. ex. barres de chocolat, eaux minérales, etc.).

Calcul de l'impôt

Impôt sur le chiffre d'affaires

7,6% sur les recettes publicitaires	Fr.	7'600.00
2,4% sur le chiffre d'affaires du kiosque	Fr.	2'400.00
Total impôt sur le chiffre d'affaires	Fr.	10'000.00

Impôt préalable

Impôt préalable sur les achats de marchandises ¹⁾	Fr.	1'200.00
15% sur les frais non directement attribuables ²⁾	Fr.	4'800.00
Impôt préalable déductible	Fr.	6'000.00
Total impôt sur le chiffre d'affaires	Fr.	10'000.00
Total impôt préalable	Fr.	- 6'000.00
TVA à payer (dette fiscale)	Fr.	4'000.00

1) achat de marchandises net Fr. 50'000.00 ; l'impôt préalable y relatif (2,4%) est entièrement déductible

2) supposition : l'impôt préalable grevant les autres dépenses et investissements, y compris la location de films et les annonces, s'élève à Fr. 32'000.00.

- ☞ Si la personne assujettie reçoit des subventions et autres contributions des pouvoirs publics ou des dons, il y a lieu de procéder en outre à une réduction de la déduction de l'impôt préalable selon chif. 5.2.4.

5.2.3 Possibilité et durée d'utilisation de la méthode choisie en vue de procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable

Un changement de méthode de calcul pour procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable peut en principe intervenir en tout temps. Il est toutefois recommandé de changer de méthode au début de l'exercice commercial annuel. Il y a lieu à cet égard de tenir compte d'un éventuel changement d'affectation (dégrèvement ultérieur de l'impôt ou imposition de prestations à soi-même) suite à la modification de la clé permettant de réduire la déduction de l'impôt préalable.

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

5.2.4 Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions, dons, etc.

La réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions, de dons, etc. pouvant être différente de cas en cas, il y a lieu de se référer à cet égard aux éléments de base sur lesquels se fondent ces subventions, dons, etc.

- ☞ Des détails à ce sujet se trouvent dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».
- ☞ En ce qui concerne la définition des subventions, se référer au chif. 11.3 ainsi qu'à la notice « Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ».

5.3 Modification ultérieure des proportions d'utilisation

Les proportions d'affectation telles qu'elles se présentent au moment de la réception de la livraison du bien ou de la prestation de services sont déterminantes pour la naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable. En cas de modification de ces proportions pendant la durée d'utilisation de la prestation acquise, il y a lieu de corriger de manière correspondante la déduction de l'impôt préalable opérée.

5.3.1 Prestations à soi-même en raison d'un changement d'affectation

Si l'utilisation pour une activité commerciale imposable cesse totalement ou partiellement, les prestations acquises doivent à nouveau être grevées de TVA, ceci conformément à l'article 9 LTVA. Le taux d'impôt applicable au moment du changement d'affectation est déterminant pour l'imposition à titre de prestations à soi-même (art. 43 al. 2 LTVA).

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

5.3.2 Dégrevement ultérieur de l'impôt en raison d'un changement d'affectation

Si les conditions de la déduction de l'impôt préalable n'étaient pas réunies lors de la réception des prestations mais qu'elles le sont plus tard, la déduction de l'impôt préalable peut en principe être opérée à posteriori dans le décompte de la période fiscale au cours de laquelle les conditions sont remplies (art. 42 al. 1 LTVA). Le dégrèvement ultérieur de l'impôt sera opéré au taux de TVA qui avait été appliqué à l'époque, c'est-à-dire lors de la réception de ces prestations (art. 42 al. 2 LTVA).

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

5.4 Possibilité de simplification¹

Les assujettis qui utilisent des biens et des prestations de services de manière **mixte** peuvent, au sens d'une simplification, procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable par le biais de **l'imposition des chiffres d'affaires exclus de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA** (☞ **chif. 2.2**). L'imposition interviendra alors dans tous les cas au **taux normal** - même si, en cas d'imposition par option autorisée, l'une ou l'autre de ces opérations serait imposable au taux réduit -, ceci étant donné que ces opérations n'ont pas fait l'objet d'une demande d'imposition par option. Dans le domaine de l'immobilier, cette simplification n'est pas applicable aux parties d'immeuble,

- pour lesquelles une imposition par option au sens de l'article 26 alinéa 1 lettre b LTVA est possible ;
- utilisées comme logements (excepté le logement du concierge).

Pour le calcul de l'impôt, ces chiffres d'affaires sont réputés **TVA incluse** (au taux normal).

La **mention explicite de la TVA** dans la facture **n'est pas admise**. Si la TVA est tout de même mentionnée dans la facture, la méthode simplifiée s'annule automatiquement. Dans ce cas le fournisseur de la prestation doit acquitter l'impôt, **sans droit à la déduction de l'impôt préalable** (☞ réduction de la déduction de l'impôt préalable sous chif. 5.2 ci-devant).

Cette simplification peut être appliquée par analogie aux subventions et autres contributions des pouvoirs publics ainsi qu'aux dons.

L'utilisation de cette méthode simplifiée ne nécessite aucune autorisation de l'AFC. Elle doit cependant être utilisée pendant une année au moins (année civile ou exercice annuel).

Au début et à la fin de l'application de cette méthode simplifiée, une **correction fiscale** peut intervenir au sens d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt ou de l'im-

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

position de prestations à soi-même, c'est-à-dire qu'au début de son application un crédit d'impôt à valoir sur la valeur résiduelle d'investissements constitutifs **d'une plus-value** est envisageable, tandis que lorsque l'application prend fin, une charge d'impôt peut en être la conséquence.

☞ En l'espèce, les règles figurant dans la brochure « Changements d'affectation » sont applicables par analogie.

6. Méthodes de décompte simplifiées

6.1 Généralités

Pour les assujettis qui, en plus de leurs prestations imposables, fournissent également des prestations exclues de la TVA et/ou qui encaissent des subventions ou d'autres versements non imposables, le calcul de l'impôt préalable déductible peut s'avérer difficile. Cela concerne un grand nombre d'assujettis, en particulier dans le domaine culturel.

Dès lors, pour autant que la personne assujettie remplisse les conditions y relatives et qu'elle en fasse la demande, le décompte TVA simplifié (☞ ch. 949 et 950) au moyen des taux forfaitaires (☞ chif. 6.2) ou des taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 6.3) pourra lui être octroyé.

Lors de l'établissement des décomptes TVA, les taux de la dette fiscale nette et les taux forfaitaires sont utilisés comme de simples multiplicateurs, c'est-à-dire que le total de tous les chiffres d'affaires imposables, y compris la TVA, sera déclaré et multiplié par le taux de la dette fiscale nette ou le taux forfaitaire octroyé. 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.

L'application des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires rend la détermination de l'impôt préalable déductible ainsi que sa répartition correspondante dans la comptabilité, superflues. Nul besoin non plus de procéder à la détermination d'une éventuelle réduction de la déduction de l'impôt préalable.



L'application simultanée des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires et de l'imposition par option des chiffres d'affaires qui sont exclus de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA, n'est pas possible (☞ chif. 3.7).

6.2 Taux forfaitaires

Les taux forfaitaires sont en premier lieu destinés aux services autonomes des collectivités publiques. A part les collectivités publiques cette méthode de décompte peut aussi être utilisée notamment par

- les associations au sens des articles 60 à 79 CC ;

- les fondations au sens des articles 80 à 89 CC ;²
- les organisateurs de manifestations qui ne se répètent pas périodiquement, dans le domaine de la culture et du sport (la personnalité juridique est sans importance) ;
- les exploitants de centres culturels et d'établissements sportifs qui reçoivent des subventions des collectivités publiques (☞ chif. 11.3).

L'autorisation d'établir les décomptes TVA au moyen des taux forfaitaires est accordée indépendamment du volume des chiffres d'affaires réalisés ou du montant de la dette fiscale. L'application de plusieurs taux forfaitaires est possible si l'assujetti exerce différentes activités. Les décomptes TVA sont établis trimestriellement.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Collectivités publiques ».

6.3 Taux de la dette fiscale nette

Les personnes assujetties, qui ne satisfont pas aux exigences relatives à l'application des taux forfaitaires au sens du chif. 6.2 peuvent requérir l'application des taux de la dette fiscale nette. La possibilité d'établir les décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette est offerte aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel déterminant ne dépasse pas 3 millions de francs et dont la dette fiscale annuelle n'excède pas 60'000 francs.

Les taux de la dette fiscale nette sont utilisés dans le décompte TVA comme de simples multiplicateurs, c'est-à-dire que pour obtenir le montant de TVA dû, le total de tous les chiffres d'affaires imposables, y compris la TVA, sera déclaré et multiplié par le taux de la dette fiscale nette octroyé.

Si l'assujetti exerce différentes activités, deux taux de la dette fiscale nette au maximum seront autorisés. Les décomptes TVA seront établis semestriellement.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Taux de la dette fiscale nette » et les ch. 949 ss.

6.4 Exemples de taux forfaitaires et de taux de la dette fiscale nette

Qu'il s'agisse des taux forfaitaires ou des taux de la dette fiscale nette, les taux à appliquer sont identiques.

☞ Une liste détaillée des taux applicables aux différentes activités figure dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

Les assujettis dont les activités ne sont pas indiquées dans cette brochure et qui désirent établir leurs décomptes TVA au moyen des taux forfaitaires ou des taux de la dette fiscale nette peuvent prendre contact avec l'AFC.

Exemples de taux en cas de décompte TVA arrêté au moyen des taux forfaitaires ou des taux de la dette fiscale nette

Ventes de programmes (vente de programmes de manifestations imposables au taux réduit)	0,6%
Restaurateur de livres	1,2%
Hébergement (nuitée et petit-déjeuner)	2,3%
Location de films et vidéos, vidéothèque	3,5% ³
Studio d'enregistrement	4,6% ⁴
Prestations de la restauration	5,2%
Revenus des annonces	5,2% ⁵
Revenus du sponsoring	6,0%

Exemple de décompte TVA arrêté au moyen des taux forfaitaires

Une troupe de théâtre (association) doit décompter la TVA sur ses opérations imposables (☞ exemple analogue sous chif. 5.2.2.1). Par mesure de simplification, elle établit ses décomptes TVA au moyen des taux forfaitaires qui lui ont été octroyés par l'AFC. Étant donné qu'elle décompte la TVA due au moyen de taux forfaitaires, cette association ne peut pas opter pour l'imposition de ses prestations exclues de la TVA dans le domaine culturel.

Recettes imposables (TVA incluse)

Sponsoring	Fr. 107'600.00	(107,6%)
Ventes de programmes	Fr. 20'480.00	(102,4%)
Annonces dans les programmes	Fr. 64'560.00	(107,6%)
Total des recettes imposables	<u>Fr. 192'640.00</u>	

Calcul de l'impôt dû au moyen des taux forfaitaires

Sponsoring 6,0% de	Fr. 107'600.00	Fr. 6'456.00
Vente de programmes 0,6% de	Fr. 20'480.00	Fr. 122.90
Annonces dans les programmes 5,2% de	Fr. 64'560.00	Fr. 3'357.10
TVA à payer		<u>Fr. 9'936.00</u>

Aucune autre opération n'est nécessaire. Le calcul de l'impôt préalable est superflu.

3 Nouveau taux en vigueur à partir du 1^{er} juillet 2004

4 Nouveau taux en vigueur à partir du 1^{er} juillet 2004

5 Nouveau taux en vigueur à partir du 1^{er} juillet 2004

7. Facturation, décompte TVA et comptabilité

7.1 Facturation et transfert de la TVA

La déduction de l'impôt préalable n'est autorisée que si les factures des fournisseurs assujettis satisfont à certaines exigences de forme et de contenu.

Par conséquent, la personne assujettie établira, sur demande de son client assujetti, une facture détaillée contenant les indications suivantes :

- a. le nom et l'adresse du fournisseur ou du prestataire de services sous lesquels il figure au registre des assujettis TVA ou qu'il a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales, ainsi que son numéro TVA ;

En ce qui concerne les adresses utilisées dans les transactions commerciales, seule l'indication du lieu est déterminante. La rue, le numéro, le NPA, etc. sont sans importance. Sont également reconnues les adresses de cases postales en Suisse ainsi que les adresses de filiales, succursales, etc. indépendamment du fait qu'elles soient inscrites ou non au registre du commerce ou au registre des contribuables TVA⁶ ;

- b. le nom et l'adresse de l'acquéreur du bien ou du service, que celui-ci a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales en vertu du CO et de l'ORC⁷ ;
- c. la date ou la période de la livraison du bien ou de la prestation de services ;
- d. le genre, l'objet et le volume de la livraison ou de la prestation de services ;
- e. le montant de la contre-prestation ;
- f. le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation. Celui-ci doit être expressément désigné en tant que TVA et être accompagné du taux d'impôt. Si les prix facturés s'entendent TVA comprise, la mention « TVA incluse » avec l'indication du taux de TVA appliqué (p. ex. « TVA 7,6 % incl. ») est suffisante.

Sont réputés factures, non seulement les factures usuelles du prestataire mais également les autres documents écrits permettant de faire le compte d'une prestation (p. ex. notes de crédit, tickets de caisse, quittances). Ces documents doivent également satisfaire aux exigences formelles requises.

S'agissant de montants jusqu'à 400 francs, il est possible, pour des raisons pratiques, de renoncer à indiquer le nom et l'adresse de l'acquéreur sur les tickets de caisses et les coupons de caisses enregistreuses.⁸

⁶ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

⁷ Les précisions mentionnées sous la lettre a (modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005) sont applicables ici par analogie.

⁸ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

Les bordereaux de débit pour les paiements par carte de crédit ne sont pas considérés comme des factures du prestataire.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir les ch. 751 ss.

7.2 Décompte TVA

En règle générale, la personne assujettie déclarera trimestriellement à l'AFC les chiffres d'affaires réalisés et l'impôt préalable déductible.

Des informations plus détaillées concernant l'établissement du décompte TVA se trouvent sous les ch. 975 ss ainsi qu'aux articles 43 à 51 LTVA.

Le décompte TVA est établi en général d'après les contre-prestations convenues (soit selon la facturation). Si les opérations commerciales sont comptabilisées dans le grand-livre selon le trafic des paiements, il est possible, sur demande, d'arrêter les décomptes TVA d'après les contre-prestations reçues (☞ ch. 964 et 965).

Les pièces justificatives déterminantes pour le calcul des chiffres d'affaires et des montants d'impôt préalable seront conservées durant le délai de prescription et présentées sur demande.

En cas d'établissement des décomptes TVA au moyen des méthodes simplifiées (☞ chif. 6), il n'est pas nécessaire de documenter ni de déterminer l'impôt préalable déductible. Les décomptes établis au moyen des taux de la dette fiscale nette sont remplis semestriellement, tandis que ceux qui sont établis au moyen des taux forfaitaires sont remplis trimestriellement.



La concordance des chiffres d'affaires déclarés, ainsi que 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 suivant (☞ ch. 968).

7.3 Comptabilité et conservation des livres et des pièces comptables

7.3.1 Principe

La personne assujettie (également celle qui a opté pour l'assujettissement) tiendra ses livres régulièrement et de telle façon que les faits déterminants pour l'assujettissement, le calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires et de l'impôt préalable déductible puissent être constatés aisément et de manière sûre.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir les ch. 878 ss.

7.3.2 Comptabilisation

Toutes les recettes et toutes les dépenses seront enregistrées chronologiquement dans les livres de caisse, de compte de chèque postal ou de banque (ou dans les comptes correspondants). Ces enregistrements seront additionnés de façon sui-

vie et les soldes des comptes seront établis périodiquement. Chaque opération commerciale doit pouvoir être suivie aisément et de manière fiable, sur la base de pièces justificatives, depuis son inscription dans les livres auxiliaires et dans les livres de base, jusqu'au décompte TVA et au bilan de l'exercice, et vice versa.

7.3.3 Comptabilisation au brut

La comptabilité sera tenue au brut, c'est-à-dire que la personne assujettie tiendra des comptes de produits et de charges séparés. Ainsi, par exemple, si les recettes d'une manifestation organisée par une association s'élèvent à Fr. 35'000.00 et que les dépenses atteignent Fr. 20'000.00, l'association comptabilisera les montants bruts (Fr. 35'000.00 resp. Fr. 20'000.00) et non pas seulement le bénéfice de Fr. 15'000.00.

7.3.4 Affaires conclues en compensation

Il n'est pas nécessaire que la contrepartie fournie par l'acquéreur de la prestation soit un paiement en argent. Toute autre prestation appréciable en argent, telle que par exemple la remise de biens en paiement ou la compensation avec une créance de l'acquéreur, vaut également contre-prestation. Si des livraisons ou des prestations de services sont compensées avec des prestations de l'acquéreur (livraisons ou prestations de services), les deux parties au contrat imposeront et comptabiliseront la valeur totale de leurs prestations respectives.

Afin d'appliquer un traitement fiscal correct à de telles opérations, la meilleure solution consiste à établir des justificatifs séparés pour la prestation et celle obtenue en contrepartie (p. ex. facturation réciproque de prestations). Pour autant que les conditions soient remplies (art. 816 ss), chaque partenaire commercial pourra procéder à la déduction de l'impôt préalable grevant la prestation fournie en contrepartie.

Exemple

L'organisateur d'un concert fournit des prestations publicitaires à une radio locale, sous forme de messages par haut-parleurs et de banderoles. Selon le contrat, la radio locale accorde en échange à l'organisateur un certain nombre de minutes de publicité sur ses ondes, d'une valeur de Fr. 20'000.00. Bien qu'il n'y ait pas de mouvement financier, l'organisateur du concert comptabilisera et imposera au taux normal ces Fr. 20'000.00, à titre de recettes publicitaires. Il peut d'autre part déduire l'impôt préalable grevant la prestation de la radio locale (en tenant compte d'une éventuelle réduction de la déduction de l'impôt préalable).

Quant à la radio locale, elle comptabilisera et imposera au taux normal les minutes de publicité d'une valeur de Fr. 20'000.00, en tant que chiffre d'affaires. Elle pourra cependant également déduire l'impôt préalable grevant la prestation de l'organisateur du concert.

7.3.5 Obligation de conserver les documents

Les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents seront conservés durant **10 ans** (les dispositions de l'art. 962 al. 2 CO restent réservées). Les pièces justificatives qui se rapportent à des **biens immobiliers** seront cependant conservées pendant **20 ans** par la personne assujettie. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents n'est pas encore prescrite, l'obligation de conserver les documents subsiste jusqu'à la prescription (art. 58 al. 2 LTVA ; ch. 943 ss).

8. Prestations de services culturelles fournies directement au public ou vues ou entendues directement par lui (art. 18 ch. 14 LTVA)

Conformément à l'article 18 chiffre 14 LTVA, tous les domaines relevant de la fourniture de prestations de services culturelles sont exclus de la TVA. La liste des activités exclues, si l'on se réfère à l'énumération qui en est faite sous chiffre 14, est en effet très vaste. En cas de doute, cette disposition est à interpréter de telle façon que les contre-prestations résultant de manifestations d'un genre qui ne tomberait pas directement sous le coup des dispositions visées à l'article 18 chiffre 14 LTVA sont tout de même exclues de la TVA, dès lors que la teneur, l'essence même de ces manifestations correspond à l'une ou l'autre des activités mentionnées sous chiffre 14. Afin de déterminer quelles prestations culturelles sont réputées fournies directement au public et, par conséquent, exclues de la TVA, il y a lieu de se référer aux exemples donnés ci-après, dès le chif. 8.1.

L'exclusion de la TVA au sens de l'article 18 chiffre 14 LTVA concerne deux genres de chiffres d'affaires :

- les montants que les spectateurs ou les participants acquittent pour la prestation de services culturelle, par exemple pour les billets d'entrée (☞ chif. 8.6.1) ;
- les cachets (☞ chif. 8.4) des artistes exécutants (☞ chif. 8.3).

8.1 Que signifie « fourni directement au public »

L'exclusion de l'imposition est admise uniquement lorsque les genres de représentations culturelles énumérées au chif. 8.2 sont fournies directement au public ou sont vues ou entendues directement par lui.

Sont concernés à ce titre, par exemple, les représentations théâtrales et les concerts live, mais également les enregistrements de programmes TV en studio en présence du public. Par contre, si les artistes exécutants ne fournissent pas leur prestation directement au public, mais par exemple en studio en vue de l'enregistrement sur un support d'images ou de son, leur cachet est imposable au taux normal.

8.2 Genres de prestations de services culturelles

8.2.1 Représentations

Par représentations culturelles, il faut entendre notamment les manifestations suivantes :

- représentations théâtrales telles que pièces de théâtre, pantomimes, opéras, représentations du théâtre lyrique (p. ex. opérette, revue, spectacle de variété, comédie musicale) ;
- manifestations musicales (concerts) en tous genres, lors desquelles les interprètes fournissent personnellement et directement leur prestation (p. ex. concerts classiques, interprétations de chant, concerts de jazz ou de pop) ;
- manifestations chorégraphiques de toutes sortes (représentations de danses telles que ballet, danse populaire, etc.) ;
- lectures littéraires ;
- représentations de cirques.

8.2.2 Présentations

Par présentations culturelles, il faut entendre par exemple les projections de films, indépendamment de la forme du matériel servant de support (p. ex. film, vidéo ou support de données digitales). Les présentations dans le domaine de l'art, sur vidéo ou ordinateur, ainsi que les projections de diapositives sonorisées, leur sont assimilées.

En revanche, si les diapositives sonorisées ou les films vidéo sont simplement loués (tel est notamment le cas de films vidéo visionnés dans des cabines moyennant l'introduction de monnaie), il n'y a pas prestation de services culturelle mais location imposable au taux normal.

Les entrées aux discothèques et dancings sont assimilées aux entrées exclues de la TVA pour des présentations culturelles et sont ainsi également exclues de la TVA.

8.2.3 Forains, jeux d'adresse

Les forains exploitent de façon ambulante des installations de divertissement (carrousel, grande roue, etc.).

La contre-prestation payée par le client pour l'utilisation des installations exploitées par le forain (p. ex. train fantôme, carrousel, grande roue, autos tamponneuses, grand huit, labyrinthe de miroirs) et pour les jeux d'adresse proposés par ce dernier (p. ex. jeu de massacre, lancer d'anneaux, simulations de vols, tire-pipes, « Hau den Lukas ») est exclue de la TVA.

Sont par contre imposables les entrées aux parcs d'attractions et de loisirs fixes qui ne sont pas exploités de façon ambulante.

Si les forains fournissent des prestations soumises à la TVA (p. ex. vente de barbe à papa), cela peut entraîner leur assujettissement si les montants déterminants pour l'assujettissement sont dépassés (☞ chif. 3.1).

8.2.4 Visites de musées, galeries, expositions, etc.

Sont exclues de la TVA, les recettes provenant de la vente d'entrées aux :

- musées, galeries, monuments (y compris les monuments naturels tels que grottes de glace, cavernes, gorges, chutes d'eau, parcs naturels), sites historiques, jardins botaniques et zoologiques, ainsi qu'aux expositions non commerciales.

Par contre, les chiffres d'affaires provenant de la vente d'articles divers (p. ex. guides pour la visite du musée, cartes postales, tabac, nourriture pour les animaux) sont imposables au taux de TVA correspondant.

La contre-prestation pour la location de biens en vue de les exposer dans d'autres musées (p. ex. dans le cadre d'une exposition itinérante) est imposable au taux normal.⁹

La contre-prestation demandée pour la visite guidée d'un musée (également pour la remise d'un guide électronique ou d'un lecteur) est en principe imposable au taux normal (☞ chif. 11.8 [imprimés]). Si la visite guidée est comprise dans le prix d'entrée, elle représente alors une prestation accessoire à la prestation culturelle (entrée). Elle sera dans ce cas soumise au même traitement fiscal que l'entrée et est donc exclue de la TVA (☞ chif. 8.6.2).

Les recettes provenant des entrées à des expositions commerciales sont par contre soumises à la TVA au taux normal. On entend par expositions commerciales, outre les foires commerciales connues, celles qui ont pour but de faire connaître des produits ou de les vendre¹⁰, telles que par exemple les foires du livre, salons de l'érotisme, etc., et ceci indépendamment du fait que dans le cadre de ces manifestations des programmes culturels soient également proposés (p. ex. exposition de tableaux, spectacle de danse). Les expositions-ventes des galeries valent également expositions commerciales.

☞ Concernant le commerce d'art, voir la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés ».

☞ Des informations sur la vente et le traitement fiscal des biens d'exposition se trouvent sous chif. 11.10.

9 Précision de la pratique

10 Précision de la pratique

8.2.5 Prestations de services des bibliothèques, services d'archives, etc.

Les prestations de services des bibliothèques, services d'archives et autres centres de documentation fournies sur place directement aux visiteurs sont exclues de la TVA. Tel est le cas notamment de la consultation par les visiteurs de supports de textes, de son ou d'images, par exemple l'utilisation d'un ouvrage de référence ou d'un lecteur sur place, mais pas la location d'un lecteur fonctionnant par introduction de monnaie (☞ chif. 8.2.2).

Sont en revanche imposables au taux de TVA correspondant les livraisons de biens, y compris leur mise à disposition à des fins d'usage. Sont concernés à ce titre par exemple le prêt à titre onéreux ou la location à titre onéreux d'un livre (en général imposables au taux réduit) ou d'un film (taux normal). Si ces prestations sont financées par une cotisation de membre exclue de la TVA, elles ne sont pas imposables (☞ chif. 11.7).

Lorsque des bibliothèques ou des services d'archives et autres centres de documentation qui leur sont assimilés établissent des copies dans le cadre de leur activité de documentation, les contre-prestations reçues en échange sont imposables au taux normal.

Les frais de rappel en raison de la restitution tardive du bien prêté ne sont soumis à la TVA que s'ils sont prélevés en relation avec un prêt à titre onéreux. Dans un tel cas, ils constituent des facteurs de coût et sont donc imposables au taux de TVA applicable au prêt.

8.2.6 Tours de ville, visites guidées

Les tours de villes et visites guidées des villes ne constituent pas des prestations culturelles exclues de la TVA au sens de l'article 18 chiffre 14 LTVA. Elles représentent des prestations de services fournies au public moyennant paiement d'une contre-prestation. Elles sont imposables au taux normal.

8.3 Notion d'« artiste exécutant »¹¹

Les « artistes exécutants » sont des personnes physiques ou des groupes d'artistes qui exécutent une œuvre, ou qui participent par une prestation artistique importante à l'exécution de l'oeuvre. Pour le traitement fiscal, il importe peu que l'artiste agisse en tant que personne physique, membre d'une association ou en tant qu'employé d'une entreprise (p. ex. société commerciale, coopérative ou autre personne morale). Le seul critère déterminant est le fait que le cachet soit versé pour une représentation fournie directement au public, ceci au sens des explications sous chif. 8.1.

8.3.1 Artistes

Il s'agit par exemple des

- acteurs ;
- chanteurs ;
- musiciens ;
- chefs d'orchestre ;
- premiers chefs musicaux ;
- metteurs en scène ;
- chorégraphes ;
- danseurs ;
- récitateurs ou lecteurs d'œuvres littéraires ;
- scénographes ;
- créateurs de costumes ;
- créateurs de maquillage ;
- chefs-opérateurs du son ;
- « light-designers ».

Sont par exemple également assimilés aux artistes, les disc-jockeys, les dompteurs, les artistes de cirque, les avaleurs ou cracheurs de feu, les jongleurs, les magiciens.

Pour déterminer si une prestation fournie par un membre des catégories d'artistes susmentionnées est exclue de la TVA ou imposable, ni la dénomination de la profession exercée, ni un éventuel titre n'ont d'importance ; seule compte la nature de la prestation fournie.

Exemple

En principe la prestation d'un animateur de radio est imposable alors que celle d'un chanteur est exclue de la TVA. Toutefois, si à l'occasion d'une manifestation culturelle un chanteur ou un musicien fonctionne uniquement comme animateur et annonceur du programme au public, l'honoraire qu'il touche pour cette prestation est imposable au taux normal.

Les personnes suivantes ne sont pas réputées artistes exécutants au sens de la LTVA (énumération non exhaustive) :

- les peintres-décorateurs et menuisiers-décorateurs ;
- les éclairagistes ;
- les assistants-réalisateurs.

Les prestations fournies par ces personnes sont donc imposables au taux normal.

Les prestations des animateurs de radio ou de télévision, présentateurs, speakers, animateurs de talk-show ne valent pas non plus prestations artistiques.

Bien qu'elles soient fournies directement au public, de telles prestations sont soumises à la TVA au taux normal.

Si des sportifs (p. ex. patineurs artistiques) se produisent dans des manifestations théâtrales, musicales ou chorégraphiques ou des représentations de cirques se déroulant en public, ils sont réputés artistes exécutants et cela même si leur spectacle a lieu dans le cadre d'une manifestation publicitaire.

8.3.2 Groupes d'artistes

Un groupe d'artistes (p. ex. groupe de musique) constitue en règle générale une société simple au sens de l'article 530 CO. Si des activités imposables (p. ex. vente de supports de son) sont réalisées sous le nom d'une telle société (p. ex. sous le nom du groupe), l'assujettissement à la TVA sera examiné pour le groupe d'artistes en entier et non pour chaque membre pris individuellement. Il est sans importance à cet égard que la composition du groupe se modifie au cours du temps. En cas d'assujettissement à la TVA, le changement éventuel d'un membre sera néanmoins annoncé à l'AFC.¹²

Si un artiste individuel fait partie d'un groupe d'artistes et réalise accessoirement en son propre nom des chiffres d'affaires imposables (p. ex. il agit en son propre nom comme agent du groupe dont il est membre ou pour des tiers), les chiffres d'affaires qu'il réalise en propre par le biais de son activité d'agent ou de celle d'artiste individuel ne seront pas attribués aux chiffres d'affaires du groupe. Il peut être assujéti personnellement, sur la base de ses propres prestations imposables.

8.4 Cachets des artistes exécutants

Pour que le cachet ou un éventuel prix gagné à l'occasion d'un concours soient exclus de la TVA au sens de l'article 18 chiffre 14 lettre b LTVA, il y a lieu d'examiner uniquement si oui ou non l'artiste exécutant (☞ chif. 8.3) se produit directement devant le public (p. ex. lors de représentations théâtrales ou d'enregistrement d'émissions TV en studio en présence du public).

Si, en plus de son cachet, l'artiste facture d'autres frais résultant de la représentation, ces frais sont considérés comme « frais de toutes natures » et sont exclus de la TVA comme le cachet. C'est le cas par exemple des dépenses liées au séjour, au transfert, aux costumes, aux instruments ainsi que des frais de transport et de douane pour le matériel de sonorisation et d'éclairage.

Cela vaut également si l'artiste facture ces frais séparément du cachet qu'il touche pour la représentation. Aucune TVA ne sera mentionnée sur la facture.

Lorsque de tels frais sont payés directement par le mandant (p. ex. l'organisateur), ils font partie de la contre-prestation et partagent le sort fiscal du cachet.

¹² Précision de la pratique

Exemple

Un acteur domicilié à Londres fournit une prestation artistique sur le territoire suisse. Son cachet s'élève à Fr. 100'000.00. L'organisateur prend en charge les frais de transfert et de séjour d'un montant de Fr. 10'000.00 ainsi que les impôts à la source. Le montant déterminant du cachet se détermine de la manière suivante :

<i>Païement à l'acteur</i>	<i>Fr. 100'000.00</i>
<i>Frais de transfert et de séjour</i>	<i>Fr. 10'000.00</i>
<i>Impôt à la source (hypothèse)</i>	<i>Fr. 25'000.00</i>
<i>Total cachet</i>	<i>Fr. 135'000.00</i>

Si la prestation de l'acteur est fournie directement au public, ce cachet est exclu de la TVA. A défaut de prestation fournie directement au public (p. ex. prises de vue pour un long métrage), le cachet constitue une contre-prestation imposable au taux normal ; il y a lieu d'examiner l'assujettissement à la TVA de l'acteur.

Lorsque les frais de transfert et de séjour sont payés directement par l'organisateur, le droit à la déduction de l'impôt préalable aux termes de l'article 38 LTVA existe en principe (☞ chif. 5 resp. 5.1), ceci pour autant que pour l'organisateur ces dépenses soient attribuables à des opérations imposables. La condition à cet égard est que l'artiste impose également son cachet, soit obligatoirement, soit volontairement.¹³

8.5 Engagement d'artistes

8.5.1 Prestations d'intermédiaire

Quiconque effectue des livraisons de biens ou fournit des prestations 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).

Si le représentant effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services pour le compte du représenté sans agir expressément au nom de celui-ci, il y a livraison de biens ou prestation de services aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers (art. 11 al. 2 LTVA).

8.5.2 Agents

Si un agent agit vis-à-vis d'un organisateur expressément au nom et pour le compte d'un artiste, c'est-à-dire que le contrat est conclu directement entre l'artiste et l'organisateur, il y a prestation de simple intermédiaire au sens du chif. 8.5.1, 1^{er} alinéa. La commission d'intermédiaire que l'agent reçoit de l'artiste ou de l'organisateur est soumise à la TVA au taux normal.

La prestation de l'agent (simple intermédiaire) est en revanche exonérée de l'impôt selon l'article 19 alinéa 2 chiffre 8 LTVA, lorsque l'opération ayant fait l'objet de l'entremise est réalisée uniquement à l'étranger, c'est-à-dire si l'artiste domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger se produit à l'étranger. Si l'artiste se produit aussi bien sur le territoire suisse qu'à l'étranger, seule la partie de l'entremise concernant l'opération réalisée à l'étranger est exonérée de l'impôt.

8.5.3 **Entreprise générale**

L'agent est considéré comme entrepreneur général lorsqu'il engage l'artiste en son propre nom. Dans ce cas il existe habituellement deux contrats, l'un entre l'entrepreneur général et l'artiste et l'autre entre l'entrepreneur général et l'organisateur. Il n'y a donc pas prestation d'intermédiaire au sens du chif. 8.5.1, 1^{er} alinéa. Dans un tel cas, la contre-prestation pour la représentation fournie directement au public est exclue de la TVA aussi bien pour l'artiste que pour l'entrepreneur général, même si ce dernier prélève un supplément sur le cachet de l'artiste.

8.6 **Particularités en relation avec les billets d'entrée**

8.6.1 **Entrées à des représentations culturelles**

La contre-prestation payée par le public pour assister à une représentation culturelle est exclue de la TVA à la condition que cette contre-prestation ne soit liée qu'à la représentation culturelle elle-même, et donc qu'elle ne donne pas également droit à d'autres prestations imposables. La remise d'un billet, d'un bracelet en plastique ou d'un autre insigne (p. ex. une plaquette) au visiteur pour assister au spectacle ne joue aucun rôle. Seul est déterminant dans ce contexte, le fait que le visiteur ne puisse prétendre au moyen de cet objet, non utilisable à d'autres fins, qu'au droit d'assister à la représentation culturelle.¹⁴

Tel n'est pas le cas si le visiteur doit acheter, pour avoir accès au spectacle, par exemple un verre à bière ou à vin. En effet, une telle contre-prestation pour un objet utilisable à d'autres fins est - sous réserve de la règle des 10% ci-après - imposable au taux normal.

On est également en présence d'une prestation imposable au taux normal, lorsqu'un restaurateur engage un artiste qui se produit dans son établissement et que ce restaurateur ne prélève pas, pour cette représentation, un montant clairement identifiable pour les hôtes, soit un supplément facturé séparément du prix des repas ou des consommations. Ainsi, il y a prestation imposable lorsque le supplément est inclus dans le prix de consommation et que le restaurateur présente à ses clients des cartes de mets et de boissons spéciales dont les prix ont été majorés.

☞ Pour plus de détails au sujet des cachets des artistes, voir chif. 8.4.

8.6.2 Règle des 10 pour cent

Si, dans le prix d'entrée à des manifestations culturelles, des prestations imposables (p. ex. nourriture et boissons, prestations d'hébergement, de transport, places de parc) sont comprises et que celles-ci ne sont pas mentionnées séparément sur le billet ou la facture, il y a lieu de faire les distinctions suivantes en matière d'imposition :

- a) si, sur la base de calculs internes, la part des prestations imposables ne représente pas plus de 10% du prix d'entrée total, le prix d'entrée global est exclu de la TVA, sans droit à la déduction de l'impôt préalable. Les prestations imposables peuvent donc être traitées fiscalement de la même manière que les prestations principales, à savoir les prestations culturelles.

Si la contre-prestation pour la représentation culturelle est imposée volontairement (☞ option chif. 3.7), la contre-prestation totale est imposable au taux réduit. Les dépenses correspondantes donnent droit à la déduction de l'impôt préalable¹⁵.

- b. si la part des prestations imposables excède 10% du prix d'entrée global, aucune contre-prestation particulière pour des prestations culturelles ne peut alors être admise. Par conséquent, le prix d'entrée global est imposable au taux normal, avec droit à la déduction de l'impôt préalable. Il est sans importance que l'on ait opté ou pas pour l'imposition à la TVA des entrées.¹⁶



Etant donné que le destinataire de la prestation assujetti ne peut déduire l'impôt préalable grevant les frais de nourriture et de boissons que jusqu'à concurrence de 50% (art. 38 al. 5 LTVA), il est autorisé à demander au fournisseur de la prestation que celui-ci lui indique la valeur des prestations y relatives.¹⁷

Le vestiaire, la remise du programme de la manifestation et la visite guidée (p. ex. d'un musée), valent prestations accessoires à la prestation principale (entrée), pour autant qu'elles soient comprises dans le prix d'entrée. Par contre, si ces prestations sont facturées séparément, elles sont imposables au taux d'impôt correspondant.

8.6.3 Frais de réservation¹⁸

Les frais de réservation que l'organisateur facture à la clientèle en couverture des dépenses administratives en relation avec la vente d'un billet d'entrée, valent

¹⁵ Précision de la pratique

¹⁶ Précision de la pratique

¹⁷ Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008

¹⁸ Précision de la pratique

prestation accessoire. Ils suivent ainsi le sort fiscal de la prestation principale liée à la réservation (vente du billet d'entrée).

8.6.4 Bureaux de location

La vente de billets d'entrée à des manifestations culturelles (p. ex. concert) par des bureaux de location ne constitue pas pour ces derniers un chiffre d'affaires exclu de la TVA s'il y a un simple rapport de représentation directe. En pareil cas, la commission d'intermédiaire est imposable au taux normal.

Les conditions de la représentation directe sont remplies si :

- le nom du prestataire (organisateur de la manifestation) apparaît clairement sur le ticket, le billet, etc. ;
- l'acheteur (spectateur) reçoit un document, par exemple un billet d'entrée, lui permettant d'obtenir directement la prestation préalablement définie ;
- le décompte entre le vendeur (tiers mandaté) et le prestataire (organisateur de la manifestation) s'opère sur la base d'une commission ;
- l'entremise a pour objet la fourniture d'une prestation individuelle. Par contre, si l'entremise porte sur la fourniture d'une combinaison de prestations (p. ex. voyage à forfait au sens de la loi fédérale sur les voyages à forfait), il s'agit alors d'un chiffre d'affaires réalisé en propre par le tiers mandaté.

Si un bureau de location vend non seulement des billets pour des manifestations organisées par des tiers, mais également pour ses propres manifestations, les instructions du chif. 8.6.1 et celles du chif. 8.6.3 (frais de réservation) sont applicables à ses propres manifestations.

- ☞ Des informations plus détaillées à ce sujet se trouvent dans la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme »

Les organisateurs de manifestations assujettis sont dans tous les cas tenus, conformément aux dispositions générales réglant l'établissement régulier des comptes (principe du brut), de même qu'en vue d'établir les chiffres d'affaires déterminants et le montant de l'impôt préalable déductible, de comptabiliser le montant brut des billets vendus. Il s'ensuit que tant le bureau de location qu'un éventuel agent servant d'intermédiaire pour la vente des billets auront à communiquer leur chiffre d'affaires brut de ventes de billets à l'organisateur. La simple comptabilisation des recettes nettes n'est pas autorisée (☞ chif. 7.3.3 et 7.3.4).¹⁹

8.6.5 Ventes d'arrangements dans le domaine culturel

Si l'accès à une manifestation culturelle est prévu dans le cadre d'un arrangement proposé par un tiers (p. ex. agence de voyages, entreprise de cars) et si l'entrée à la représentation est facturée globalement en un seul montant avec des prestations supplémentaires imposables (p. ex. transport, restauration, hébergement), la règle des 10% est applicable (☞ chif. 8.6.2). En revanche, si les entrées sont facturées séparément, elles sont exclues de la TVA même si le tiers (p. ex. agence de voyages, entreprise de cars) prélève un supplément en usage dans sa branche.

Par contre, si des prestations dans le domaine culturel sont facturées forfaitairement avec d'autres prestations indépendantes (sans indication séparée des différentes prestations), toutes les prestations réalisées sur le territoire suisse seront imposées avec droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable.²⁰

8.6.6 Prestations de transport comprises dans le billet d'entrée

Le transport de personnes jusqu'au lieu où se déroule la manifestation culturelle ou à partir de celui-ci est imposable au taux normal.

Si par exemple le billet d'entrée comprend le droit d'utiliser le réseau des transports publics mais que ce droit n'est pas mentionné séparément, l'organisateur déterminera la valeur de cette prestation de transport. Etant donné que les visiteurs effectuent des trajets différents et que les tarifs peuvent dès lors être fort différents, l'organisateur calculera un tarif moyen par visiteur.

Ce tarif moyen, respectivement la valeur de la prestation de transport imposable par visiteur, peut par exemple être calculé en divisant le montant forfaitaire facturé par l'entreprise de transport public par le nombre de visiteurs, ce qui donne le tarif moyen par visiteur.

☞ En ce qui concerne le traitement fiscal, voir la règle des 10% sous chif. 8.6.2.

8.6.7 Frais d'inscription, cartes de fête

Les frais d'inscription que les participants actifs à une manifestation culturelle doivent payer à l'organisateur sont soumis à la TVA au taux normal (p. ex. droits d'inscription pour prendre part à un concours de musique).

Par contre, si ce sont des cartes de fête qui sont vendues aux participants actifs, lesquelles comprennent, outre les frais d'inscription, d'autres prestations imposables (p. ex. un repas ou des prestations de transport) ainsi que des prestations exclues de la TVA (p. ex. entrée à d'autres manifestations culturelles), la règle des 10% selon chif. 8.6.2 est applicable.

Lorsque les participants actifs reçoivent gratuitement une carte de fête à titre d'indemnisation pour leur prestation culturelle, il y a compensation de prestations au sens du chif. 7.3.4 de sorte que, dans le cas d'un participant actif, la valeur de la carte de fête représente son cachet (☞ chif. 8.4).

9. Prestations de services culturelles et livraison, par leur créateur, d'oeuvres d'artistes

Les contre-prestations résultant de la fourniture de prestations culturelles par leurs créateurs sont en principe exclues de la TVA. Cette disposition à l'égard des créateurs au sens de l'article 5 alinéa 2 OLTVA conjointement avec l'article 2 LDA n'est toutefois applicable qu'aux personnes physiques et aux sociétés de personnes.

Les contre-prestations résultant de la vente par une personne morale (SA, Sàrl, etc.) d'oeuvres d'art, qualifiées en l'état de livraisons imposables au sens de l'article 6 LTVA, sont en principe soumises à la TVA au taux normal.

En revanche, si des droit tels que les droits de présentation ou de représentation, à qualifier de prestations de services sur le plan fiscal au sens de l'article 7 LTVA, sont facturés par une personne morale (SA, Sàrl, etc.), ce sont, pour de tels chiffres d'affaires, les dispositions concernant les société de gestion de droits d'auteurs, respectivement d'éditeurs qui sont déterminantes (☞ chif. 10).²¹

☞ Des explications sur les différentes catégories de créateurs se trouvent sous chif. 9.1 à 9.7.

9.1 Signification du terme « créateur »

Au sens de la TVA, un créateur est une personne physique qui a créé dès son origine une oeuvre culturelle, soit une création de l'esprit, littéraire ou artistique, présentant un caractère individuel. Lorsque plusieurs personnes physiques ont collaboré en qualité d'auteurs à la création d'une oeuvre, le droit d'auteur leur appartient en commun. Seul peut toutefois être considéré comme coauteur celui qui a participé en tant qu'artiste à toute la création de l'oeuvre. Les autres personnes qui sont intervenues dans les domaines organisationnel, technique ou simplement financier ne sont pas réputées coauteurs.

La qualité de créateur demeure, même si celui-ci transfère entièrement ou partiellement les droits d'exploitation de l'oeuvre à un tiers. Le tiers ayant bénéficié du transfert n'acquiert pas la qualité d'auteur. Sont assimilés au créateur de l'oeuvre, les héritiers au sens de l'article 457 ss CC conjointement avec l'article 16 alinéa 1 LDA. Ainsi, la vente par exemple d'un tableau par un héritier n'entraîne pas son assujettissement à la TVA.²²

²¹ Précision de la pratique

²² Précision de la pratique

9.2 Notion de « prestations de services culturelles et livraisons par leurs créateurs »

Sont réputées prestations et livraisons culturelles de biens au sens de la TVA, en particulier les créations de l'esprit, littéraires, musicales ou relatives aux arts plastiques, présentant un caractère individuel.

En font par exemple partie :

- les compositions musicales, les textes de chants, etc. (☞ chif. 9.4), mais pas les livraisons d'exemplaires reproduits de l'oeuvre (p. ex. partitions musicales imprimées ou supports de données), même si c'est l'auteur lui-même qui effectue les livraisons ;
- la remise d'un manuscrit à une maison d'édition (☞ chif. 9.3), mais pas les livraisons d'exemplaires reproduits de l'oeuvre d'art littéraire (p. ex. livres imprimés), même si c'est l'auteur lui-même qui effectue les livraisons (propre édition) ;
- les productions originales de l'art statuaire de même que les tableaux tels que les peintures à l'huile, aquarelles, pastels et dessins, ainsi que les collages et les oeuvres décoratives semblables (☞ chif. 9.6.1) exécutés personnellement par l'artiste ;
- les gravures, estampes et lithographies originales, dans la mesure où elles sont tirées de planches entièrement exécutées à la main par l'artiste ;
- d'autres objets d'art au sens de l'article 11 alinéa 1 OLTVA.

N'en font pas partie :

- les productions de l'art appliqué (☞ chif. 9.6.2) telles que par exemple les articles d'orfèvrerie et de joaillerie ;
- les oeuvres architecturales (prestations architecturales) telles que plans de construction, etc. ;
- les dessins techniques et autres plans et dessins industriels, commerciaux, topographiques ou similaires.

9.3 Ecrivains et journalistes

Il y a activité littéraire exclue de la TVA, lorsqu'un livre ou une oeuvre, quel qu'en soit le contenu, est créé sur la base d'idées originales. Il est sans importance que l'oeuvre soit écrite pour son propre compte ou sur mandat d'un tiers. Lorsqu'un livre ou un article est composé sur mandat d'un tiers (p. ex. d'une maison d'édition), la prestation de l'auteur est exclue de la TVA même si l'auteur doit respecter certaines exigences (telles que le thème, le personnage principal, l'étendue,

le mode de parution des feuillets) et/ou si le mandant peut refuser les manuscrits qu'il juge insatisfaisants ou exiger des modifications.

Si les conditions susmentionnées sont réunies, sont également réputés écrivains les coauteurs, les scénaristes, les paroliers et les journalistes en tant qu'écrivains. Y sont également assimilés les dessinateurs de bandes dessinées et les illustrateurs artistiques de livres ou de journaux.

Peu importe que le résultat des prestations susmentionnées se présente sous forme de papier ou de supports de données, dès lors que la remise de ces biens constitue une prestation accessoire à l'activité littéraire.

Les prestations des journalistes-photographes, journalistes de télévision ou de radio, ne sont pas considérées comme des activités d'écrivains au sens de la TVA.²³ Il en va de même des travaux de traducteurs, des auteurs de manuels d'utilisation et des activités dans le domaine de la publicité.

Les réalisateurs publicitaires et les graphistes en publicité fournissent donc, lorsque le destinataire est domicilié sur le territoire suisse, des prestations imposables au taux normal. La simple récolte de données par des journalistes (p. ex. reprise de la cote boursière, des cours des changes et des prix, des prévisions météorologiques) et leur diffusion (p. ex. par les agences de presse) sont traitées fiscalement de la même manière.

9.4 Compositeurs

Les contre-prestations que les compositeurs reçoivent pour les compositions musicales qu'ils ont créées sont exclues de la TVA. Peu importe à cet égard que la musique soit composée sur mandat et/ou soit destinée à servir de support publicitaire pour un produit (p. ex. jingles publicitaires). Il est également sans importance que, dans le cas de musique composée sur mandat, le compositeur soit également l'interprète de l'œuvre, ou de savoir sous quelle forme l'œuvre est remise au mandant (p. ex. sous forme de papier, de support de données ou de son).

9.5 Cinéastes, sociétés de production de films

9.5.1 Cinéastes

Conformément à l'article 18 chiffre 16 LTVA, les prestations de services culturels des cinéastes sont exclues de la TVA. Les personnes suivantes sont par exemple réputées cinéastes au sens de la LTVA :

- metteur en scène ;
- scénariste ;
- directeur de dialogue ;
- chef-opérateur du son ;
- chef-cameraman ;

- monteur de films (cutter) ;
- scénographe²⁴.

Les cachets qu'ils reçoivent pour leurs activités dans la production d'un long métrage, d'un documentaire ou d'un reportage sont exclus de la TVA. Peu importe que ces œuvres, considérées comme des prestations culturelles au regard de la TVA, soient créées sur mandat d'un tiers ou pour son propre compte.

Par contre, si ces personnes qualifiées de cinéastes fournissent des prestations dans le domaine de la publicité (p. ex. production d'un spot publicitaire), les contre-prestations versées par des destinataires domiciliés sur le territoire suisse sont soumises à la TVA au taux normal. En revanche, si le destinataire de la prestation a son siège à l'étranger, la contre-prestation n'est pas soumise à la TVA (☞ chif. 2.5.2.3).

Si un metteur en scène produit pour son propre compte un long métrage ou un documentaire, son activité de producteur est accessoire à son activité de metteur en scène et est donc exclue de la TVA. Il en va de même, lorsque le metteur en scène coproduit un film, pour la part du cachet convenu et la répartition du bénéfice que le metteur en scène reçoit du (co)producteur.

Indépendamment de la nature et de l'étendue de leur collaboration créative, les personnes mentionnées ci-dessous ne sont pas considérées comme des cinéastes au sens de l'article 18 chiffre 16 LTVA (liste non exhaustive) :

- assistant-réalisateur ;
- assistant-cameraman ;
- machiniste / ouvrier de scène ;
- scripte (« continuity-girl/boy ») ;
- éclairagiste.

9.5.2 Sociétés de production de films

Les sociétés de production de films ne sont pas considérées comme des créateurs, raison pour laquelle leurs prestations ne sont pas exclues de la TVA. Il s'agit plus particulièrement de la cession de droits d'exploitation mais aussi de prestations dans le domaine de la publicité ou dans le cadre du sponsoring ou du « product placement » (☞ chif. 11.2.2), dont le traitement fiscal est régi selon le principe du lieu du prestataire (☞ chif. 2.5.2.3). Lorsqu'elles sont fournies à un destinataire ayant son siège sur le territoire suisse, ces prestations sont soumises à la TVA au taux normal.

9.5.2.1 Coproductions avec des coproducteurs étrangers

En cas de coproduction de films avec des partenaires domiciliés à l'étranger et qui, en échange de leurs versements en espèces (simple prestation de finance-

ment ou paiement en compensation avec la part de production convenue contractuellement), disposent d'un droit d'exploitation, la situation est la suivante :

- De telles contre-prestations versées par des coproducteurs ayant leur siège à l'étranger au coproducteur domicilié sur le territoire suisse ne sont pas soumises à la TVA (et donnent droit à la déduction de l'impôt préalable) dans la mesure où il ressort des documents écrits, que les droits résultant de ces prestations ont été cédés à un destinataire domicilié à l'étranger (☞ chif. 2.5.2.3).
- Dans le cas contraire, c'est-à-dire si un paiement est versé par le coproducteur domicilié sur le territoire suisse au coproducteur domicilié à l'étranger pour la cession des droits de ce dernier, il y a acquisition imposable de prestations de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger (☞ chif. 3.5).

9.5.2.2 Dons et subventions versés aux sociétés de production de films

Conformément aux chif. 11.2.1, 11.2.2.3 et 11.3, les dons encaissés sans contrepartie, les subventions et les autres contributions des pouvoirs publics ne doivent pas être imposés par la personne assujettie.

En matière de subventions et d'autres contributions des pouvoirs publics, il est sans importance que les subventions proviennent du territoire suisse ou de l'étranger. Seul est déterminant le fait que la personne assujettie soit l'ayant droit à la subvention.

Par contre, si par exemple un coproducteur étranger a droit à la subvention et qu'il transfère ce montant au coproducteur domicilié sur le territoire suisse, il y a en principe, selon le contrat de coproduction, contre-prestation imposable pour la perception de droits d'exploitation. De tels droits sont dans ce cas réputés perçus à l'étranger et ne sont pas soumis à la TVA suisse (avec droit à la déduction de l'impôt préalable), pour autant qu'il puisse être prouvé, au moyen de documents comptables et de pièces justificatives, que la prestation a été fournie à l'étranger.

Les contributions à la production de la SSR (Société suisse de radiodiffusion et télévision) ou d'autres institutions analogues ne sont pas considérées comme des subventions ou des contributions des pouvoirs publics ; elles sont soumises à la TVA au taux normal.

9.5.2.3 Réduction de la déduction de l'impôt préalable et changement d'affectation pour les sociétés de production de films en raison de dons, subventions ou autres contributions des pouvoirs publics

Si une personne assujettie reçoit des dons sans contrepartie, des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics, elle procédera à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 5.2.4).

Etant donné que de telles recettes peuvent être soumises à des fluctuations annuelles importantes par rapport aux contre-prestations imposables, les sociétés de production de films procéderont au calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable de manière approximative sur la base des proportions des cinq derniers exercices annuels.

Exemple (en milliers de francs)

<u>Année 2006</u>	<u>Subventions etc.</u>	<u>Contre-prestation imposable</u>	<u>Total</u>
2001	1'000	200	
2002	100	500	
2003	1'000	400	
2004	0	100	
2005	200	300	
	<u>2'300 (61%)</u>	<u>1'500 (39%)</u>	<u>3'800 (100%)</u>

En 2006, l'impôt préalable est réduit de 61 %.

<u>Année 2007</u>	<u>Subventions etc.</u>	<u>Contre-prestation imposable</u>	<u>Total</u>
2002	100	500	
2003	1'000	400	
2004	0	100	
2005	200	300	
2006	800	300	
	<u>2'100 (57%)</u>	<u>1'600 (43%)</u>	<u>3'700 (100%)</u>

En 2007, l'impôt préalable est réduit de 57 %.

Si la clé de réduction de la déduction de l'impôt préalable ainsi déterminée varie de plus de 20% (= limite de tolérance)²⁵ par rapport à l'année précédente, il y a changement d'affectation entraînant soit un dégrèvement ultérieur de l'impôt, soit un impôt de prestation à soi-même. Le cas échéant, il y a lieu de corriger les déductions de l'impôt préalable effectuées les années précédentes.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Changements d'affectation » et chif. 5.3.

9.6 Artistes, artisanat d'art

9.6.1 Artistes-peintres, sculpteurs

Conformément à l'article 18 chiffre 16 LTVA, les prestations des artistes-peintres (y compris la peinture sur verre, la peinture à l'aérographe et l'art contemporain sur bâtiment [« Kunst am Bau »])²⁶ et celles des sculpteurs sont exclues de la

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

26 Précision de la pratique

TVA. Cela présuppose néanmoins que ces oeuvres ne soient pas affectées à un but déterminé, c'est-à-dire qu'elles soient destinées, de manière appropriée, exclusivement à la contemplation (p. ex. images, tableaux, sculptures, statues).

Si les œuvres réalisées par les artistes-peintres et les sculpteurs ne satisfont pas à ces conditions, l'AFC part du principe qu'il s'agit de produits d'artisanat d'art (☞ chif. 9.6.2), ce qui peut entraîner l'assujettissement à la TVA des artistes-peintres et des sculpteurs si la limite de chiffres d'affaires déterminante est atteinte ; cela vaut même s'il s'agit de réalisations artistiques uniques.

Sont en outre imposables les chiffres d'affaires provenant du commerce d'objets d'art, de même que les ventes qui sont assimilées au commerce d'objets d'art réalisées par des personnes morales (☞ chif. 9).

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

9.6.2 Artisanat d'art

Les prestations dans le domaine de l'artisanat d'art sont soumises à la TVA au taux correspondant.

Il s'agit par exemple des prestations réalisées par les bijoutiers-joailliers, les serruriers d'art, les ébénistes d'art, les sculpteurs de pierres tombales, les tourneurs sur bois, les potiers, les souffleurs de verre, les noueurs et les tisseurs de tapis, les graveurs, les calligraphes, les héraldistes et les restaurateurs.

Les produits fabriqués par les membres de ces professions ne sont pas exclusivement destinés à la contemplation, mais sont généralement conçus pour un usage déterminé ou prennent du moins la forme d'objets d'usage courant (p. ex. meuble, bijou, assiette ou plateau avec des armoiries, calligraphies, coupes, vases et tapis).

Sont en outre soumis à la TVA au taux correspondant les travaux de restauration et autres réparations sur des biens, c'est-à-dire également les travaux effectués sur des biens qui présentent un caractère d'oeuvre d'art. **Sont également imposables les prestations des artistes travaillant à l'aérographe sur des objets utilitaires (p. ex. peinture à l'aérographe sur un véhicule).**²⁷

9.7 Photographes

Les prestations culturelles des photographes sont exclues de la TVA.

En font partie les photographies prises par le photographe lui-même, dont il a lui-même opéré ou surveillé le tirage et qu'il a signées et numérotées. Le total des tirages, tous formats et supports confondus, ne peut pas dépasser trente exemplaires.

Ne valent pas prestations culturelles par exemple les photos publicitaires, les photos de presse, les photos de mariage et les portraits. Les chiffres d'affaires réalisés dans ces domaines sont imposables au taux normal.

9.8 Prix culturels²⁸

Les prix culturels, c'est-à-dire les distinctions pour une œuvre telles que, par exemple distinction pour le meilleur film, pour la meilleure musique de film (à l'occasion d'un festival de cinéma) ou pour le meilleur scénario (dans le cadre d'un concours de scénarios), ne sont pas, au même titre que la distinction remise pour l'ensemble des œuvres réalisées, soumis à la TVA.

La remise d'un prix culturel à une personne assujettie entraîne chez cette dernière une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 5.2.4).

10. Sociétés de perception, maisons d'édition

10.1 Sociétés de perception

Sont réputées sociétés de perception au sens de l'article 18 chiffre 16 LTVA, les sociétés d'exploitation de droits d'auteurs soumises à la surveillance de l'Institut fédéral de la propriété intellectuelle en vertu de la LDA.

En font partie (liste exhaustive) :

- SUISA pour les droits de représentation des œuvres musicales (perception des droits pour les compositeurs, les paroliers et les éditeurs de musique) ;
- PRO LITTERIS pour les droits de diffusion, de retransmission, de reprographie et les droits mécaniques d'œuvres théâtrales et d'œuvres littéraires non théâtrales (perception des droits pour les écrivains, les journalistes, les artistes plasticiens, les photographes, les graphistes, les architectes, les maisons d'édition de livres, de journaux et de revues ainsi que les éditeurs d'art) ;
- SUISSIMAGE pour les œuvres visuelles et audiovisuelles (perception des droits pour les scénaristes, les metteurs en scène, les producteurs et les distributeurs de films) ;
- SWISSPERFORM pour les droits voisins des droits d'auteur (artistes exécutants, fabricants de supports de son et de programmes vidéo, producteurs de films et de radio) ;
- SSA (Société Suisse des Auteurs) pour la perception de droits similaires à ceux perçus par la Société française des Auteurs et Compositeurs (SACD), ainsi que des droits d'autres auteurs sur des œuvres théâtrales, chorégraphiques et audiovisuelles en langue française.

Les prestations de services fournies par ces sociétés pour la diffusion des oeuvres culturelles, notamment l'encaissement des droits d'auteur, sont exclues de la TVA. Cela vaut également pour les prestations de services similaires qui sont fournies pour le compte de sociétés de perception étrangères, sur la base de contrats bilatéraux.

L'option pour l'imposition volontaire de telles prestations (☞ principe du lieu du destinataire selon chif. 2.5.2.3) fournies à des sociétés de perception étrangères n'est pas possible (☞ chif. 3.7 let. d).

Si une société de perception fournit d'autres prestations que celles visant à la diffusion d'oeuvres culturelles (p. ex. livraisons de biens de toutes sortes), cela peut déclencher son assujettissement à la TVA.

10.2

Maisons d'édition

Les maisons d'édition favorisent l'exploitation commerciale des oeuvres des auteurs. Les prestations de services qu'elles fournissent en relation avec la diffusion d'oeuvres culturelles sont, à l'instar de celles fournies par les sociétés de perception dont elles peuvent être membres, exclues de la TVA.

Valent aussi maisons d'édition au sens des dispositions de l'article 18 chiffre 16 LTVA, toutes les personnes physiques ou morales qui diffusent les prestations de services culturelles d'auteurs selon l'article 2 LDA ou de leurs successeurs au sens de l'article 16 alinéa 1 LDA. Il est sans importance que la diffusion de ces prestations de services soit réalisée par une maison d'édition ou par un sous-éditeur ; la manière selon laquelle les différents auteurs sont indemnisés (p. ex. de manière forfaitaire ou lors de chaque diffusion de l'oeuvre) ne joue également aucun rôle.

Sont par exemple exclues de la TVA :

- la cession de droits de diffusion d'oeuvres musicales ;
- la cession de droits de représentation d'oeuvres théâtrales ;
- la cession de droits d'édition à un sous-éditeur sis dans une région linguistique différente.²⁹

Si, dans le cadre de la cession de droits de représentation, par exemple des livres ou des partitions sont loués ou vendus, la contre-prestation à cet égard, facturée séparément, est imposable au taux déterminant. Il en va de même pour les livraisons d'oeuvres reproduites sur la base d'un contrat d'édition par la maison d'édition elle-même ou par l'auteur (p. ex. supports de son ou partitions imprimées). Sont également soumises à l'impôt d'autres prestations de services des maisons d'édition qui ne relèvent pas de la simple diffusion des oeuvres des auteurs (p. ex. la tenue d'une comptabilité). Si de telles prestations sont fournies par exemple aux auteurs, elles doivent être facturées séparément.

11. Autres prestations

11.1 Licences, cession de droits

Conformément à l'article 18 chiffre 16 LTVA, les recettes des auteurs provenant des licences pour la cession de leurs droits sur leurs oeuvres culturelles sont exclues de la TVA. Il en va de même pour les droits à rémunération que les sociétés de perception (☞ chif. 10.1) ou les maisons d'édition (☞ chif. 10.2) font valoir pour les auteurs des oeuvres culturelles auprès du preneur de licence.

En revanche, si quelqu'un transfère à une société de perception des droits d'exploitation et des droits de représentation sur des oeuvres que l'intéressé a certes lui-même interprétées, sans toutefois les avoir composées, les recettes en résultant sont imposables au taux normal aussi bien auprès de l'intéressé que de la société de perception. Peu importe à cet égard que les droits sur de telles interprétations soient protégés sur la base du Titre troisième de la LDA (droits voisins). Il en va de même pour les droits d'auteur sur des prestations autres que culturelles, telles que les droits d'auteur sur des oeuvres architecturales (p. ex. d'architectes) ou des arts appliqués (p. ex. artisanat d'art selon chif. 9.6.2).

Si des droits de reproduction sont cédés à titre onéreux par des créateurs à des fins autres que culturelles (p. ex. publicitaires), l'indemnité versée à cet effet par une entreprise ayant son siège sur le territoire suisse est soumise à la TVA au taux normal. Si de tels droits de reproduction sont cédés à une entreprise ayant son siège à l'étranger, la contre-prestation payée n'est, au vu de la fourniture de cette prestation à l'étranger, pas soumise à la TVA suisse (☞ chif.2.5.2.3).³⁰

Exemples

- Une entreprise dans le domaine du fast-food veut remettre à chaque enfant, avec le menu, un personnage de bande dessinée en plastique. Le fast-food acquiert le droit de reproduction auprès de l'éditeur qui, de son côté, indemnise l'auteur. La contre-prestation reçue pour la cession du droit par la maison d'édition, respectivement l'auteur, est soumise à la TVA au taux normal.
- Un musée d'art sis sur le territoire suisse expose les oeuvres d'un artiste. Le musée fait imprimer des cartes et des prospectus sur lesquels sont reproduites des photographies des oeuvres présentées dans l'exposition. L'indemnité que l'artiste ou la maison d'édition encaisse à cet effet est soumise à la TVA au taux normal.
- Un éditeur de calendriers acquiert d'un photographe les droits de reproduction de photographies de paysages. L'éditeur mandate en outre un écrivain pour la rédaction de textes correspondant aux images. L'indemnité de l'écrivain est exclue de la TVA. En revanche, le photographe assujetti imposera au taux normal l'indemnité obtenue pour les droits de reproduction.

- *Un spécialiste de l'art est mandaté par une maison d'édition pour écrire un livre sur l'œuvre d'un sculpteur décédé récemment. La maison d'édition acquiert, au sens de l'article 16 alinéa 2 LDA, les droits de reproduction pour la représentation des œuvres d'art auprès des héritiers. La contre-prestation obtenue par le spécialiste de l'art et celle des héritiers est exclue de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 16 LTVA.*

☞ Pour plus de détails sur le lieu de fourniture de la prestation de services en cas de droits d'auteurs et droits voisins, voir chif. 2.5.2.3.

11.2

Sponsoring / dons, legs, contributions de tiers

11.2.1

Dons, legs, contributions de tiers (sans contrepartie)

Les paiements ou contributions versés sans aucune contrepartie ne font pas partie de la contre-prestation (art. 33 al. 2 LTVA). Ils ne sont par conséquent pas imposables. Ils peuvent revêtir des formes très diverses et leur valeur n'est pas toujours connue à l'avance.

Exemples

- *paiements en argent (dons) ;*
- *paiements en nature tels que mise à disposition de personnel, de locaux, de matériel, de nourriture, etc.*



Si une personne assujettie reçoit des dons, des legs, des contributions de tiers, etc. sans aucune contrepartie, il y a lieu de procéder à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

Exemple

Une entreprise industrielle prend à sa charge les coûts de l'apéritif offert à l'occasion de la présentation d'un livre par son auteur. Elle ne reçoit aucune contre-prestation en échange.

11.2.2

Sponsoring (avec contrepartie)

Il y a sponsoring lorsque le destinataire d'une libéralité (argent ou prestation appréciable en argent [p. ex. prestation en nature, mise à disposition de personnel]) fournit en faveur du sponsor une contrepartie publicitaire ou toute autre prestation visant à promouvoir l'image de marque du sponsor. Il peut s'agir par exemple de la mention dans une communication du nom du sponsor ou de celui de son entreprise.

La dénomination de la relation entre les parties (sponsoring, partenariat, patronage, mécénat, donation) n'a aucune influence sur le traitement fiscal.

Exemples

- *Les coûts de l'apéritif offert à l'occasion d'une exposition sont pris en charge par un éditeur d'art, dont le nom est mentionné en contrepartie dans le programme de l'exposition.*
- *Un fabricant de boissons met des boissons rafraîchissantes gratuitement à la disposition de l'organisateur d'un concert et est pour cette raison nommé dans le programme de la manifestation. L'organisateur du concert imposera sa prestation publicitaire à hauteur de la contre-valeur des boissons reçues gratuitement.*
- *A l'occasion d'un festival en plein air, un commerce de détail apparaît en tant que sponsor. En plus du versement d'un montant substantiel en espèces, ce sponsor fait également de la publicité pour la manifestation sur ses canaux de distribution (p. ex. journal à la clientèle, internet). L'organisateur imposera le montant reçu en espèces ainsi que la valeur de la publicité faite pour la manifestation sur les canaux de distribution du sponsor.*

11.2.2.1 Base de calcul

Pour déterminer s'il y a échange de prestations, il est en principe sans importance que la valeur de la contrepartie concorde avec celle de la prestation fournie, respectivement que la contrepartie soit fournie volontairement ou fondée sur un droit. Peu importe également que le sponsor, dans d'autres circonstances, aurait eu la possibilité d'acquies la prestation publicitaire obtenue à un prix plus bas ou que deux sponsors payeraient des montants différents pour des prestations publicitaires identiques. L'on ne saurait ainsi faire valoir que la part du montant payé, dépassant le cas échéant le coût de la prestation publicitaire, ne fait pas partie de la contre-prestation.

11.2.2.2 Facturation de prestations de sponsoring

Lorsque, en cas d'échange de prestations dans le cadre d'un contrat de sponsoring, des personnes assujetties sont impliquées, il y a lieu d'établir des justificatifs appropriés.

S'agissant du sponsoring effectué sous forme de prestations en nature, le bénéficiaire de ces prestations en nature facturera, pour la prestation publicitaire qu'il fournit, le prix qu'il facturerait à un tiers indépendant de la même catégorie d'acquéreurs. Les deux parties au contrat (c.-à-d. le fournisseur et le sponsorisé) factureront chacun de leur côté la prestation fournie (prestation en nature pour l'un et prestation publicitaire pour l'autre).

11.2.2.3 Exceptions

11.2.2.3.1 Mention du nom du sponsor dans des rapports annuels ou des comptes-rendus

Il n'y a pas de prestation publicitaire et par conséquent pas de sponsoring, lorsque le nom du sponsor est cité dans la partie officielle d'un rapport annuel et/ou d'un compte-rendu.

Exemple

Une entreprise industrielle participe par la remise d'un montant de Fr. 10'000.00 aux frais d'un musée régional et son nom est cité pour cette raison dans le rapport annuel du musée.

11.2.2.3.2 Mention du nom du sponsor dans d'autres publications

A l'exception des rapports annuels et des comptes-rendus, toutes les autres publications telles que, par exemple, les journaux de club, les programmes, les tirés à part, les génériques de début et de fin des films, les affiches, les diapositives et autres projections, les annonces faites par haut-parleurs ou la mention sur des panneaux de donateurs, sont réputées autres publications.

En cas de mention dans ces autres publications, il n'y a pas de prestation publicitaire et donc pas de sponsoring lorsqu'il s'agit des destinataires suivants :

- personnes privées exerçant une activité indépendante, qui sont mentionnées sans indication de leur profession ou de leur activité commerciale ;
- personnes privées (particuliers) exerçant une activité dépendante ;
- pouvoirs publics, personnes morales, corporations et institutions de droit public, pour autant qu'il s'agisse d'une collectivité publique intégrale (canton, ville, commune, église) ou de services n'ayant pas d'activité commerciale (police, armée, etc.).

Exemple

Le président du conseil d'administration de Papier SA prend en charge, conjointement avec la Ville de Genève, les coûts de l'apéritif offert à l'occasion de la foire du livre. Les deux donateurs sont mentionnés pour cette raison dans le programme de la foire.

En revanche, si des institutions ou des services de collectivités publiques ayant également une activité commerciale sont mentionnés (p. ex. les Services industriels tels que ceux de l'électricité et du gaz ou les régies de la Confédération), ces montants sont soumis à la TVA au titre de la fourniture d'une prestation publicitaire.

Exemple

Si, au lieu du président du conseil d'administration de Papier SA et de la Ville de Genève, ce sont l'avocate indépendante Gabriella Muster et les Services industriels de la Ville de Genève qui sont mentionnés comme donateurs (Gabriella Muster, avocate), les montants correspondants seront alors à imposer au taux normal par l'organisateur de la foire.

11.2.2.3.3 Organisations d'utilité publique (art. 33a LTVA)³¹

Les organisations d'utilité publique qui reçoivent des contributions ne fournissent pas de contre-prestation lorsqu'elles mentionnent une ou plusieurs fois dans des publications de leur choix, sous une forme neutre, le nom ou la raison sociale de l'auteur de la contribution et/ou qu'elles ne font que reproduire le logo et/ou la raison de commerce originale de l'entreprise de ce dernier (art. 33a al. 1 LTVA).

Les bénéficiaires de contributions versées par des organisations d'utilité publique ne fournissent pas de contre-prestation lorsqu'ils mentionnent une ou plusieurs fois dans des publications de leur choix le nom de l'organisation d'utilité publique. Si le nom de l'organisation d'utilité publique contient également la raison sociale d'une entreprise, le fait de mentionner sous une forme neutre le nom de l'organisation d'utilité publique dans une publication et/ou de reproduire simplement le logo et/ou la raison de commerce originale de cette entreprise ne constitue pas une contre-prestation (art. 33a al. 2 LTVA).

Ces principes s'appliquent également lorsque l'aide prend la forme d'une prestation appréciable en argent telle que, par exemple, des apports en nature (art. 33a al. 3 LTVA).

Une organisation est réputée d'utilité publique conformément à l'article 33a alinéa 4 LTVA, lorsque les conditions énumérées ci-après sont remplies cumulativement :

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

31 Modification de la loi en vigueur dès le 1^{er} janvier 2006

d) elle exerce cette activité de manière désintéressée.

A l'article 33a LTVA, il est fait référence à la mention sous une « forme neutre ». Cela signifie que par exemple les produits fabriqués par le donateur ne peuvent pas être mentionnés.

Ne sont pas réputés publications au sens de l'article 33a LTVA, par exemple les réclames sur des vêtements, les panneaux publicitaires ou les inscriptions sur des véhicules. Dans ces cas, il s'agit toujours de sponsoring imposable.

Exemples pour lesquels il n'y a pas de contre-prestation imposable

– Contribution versée **à** une organisation d'utilité publique

Une fondation exploite un musée. Une entreprise industrielle lui apporte son soutien financier par le versement de montants conséquents. La raison sociale de cette entreprise avec son logo est mentionnée sur le tableau des donateurs à l'entrée du musée, dans le rapport annuel du musée ainsi que sur le site internet de celui-ci. La mention sur le site internet ne comporte pas de lien qui renvoie au site internet de l'entreprise industrielle et il n'est pas non plus fait référence à ses produits. Pour le musée ces montants ne sont pas soumis à la TVA.

– Contribution versée **par** une organisation d'utilité publique

La banque XY crée une fondation culturelle dont le nom contient également la raison sociale et le logo de la banque. Par le biais de cette fondation, la banque soutient différents artistes et créateurs dans le domaine culturel. Pour autant que les bénéficiaires de ce soutien financier reproduisent sans équivoque dans leurs publications (p. ex. programmes, affiches, comptes-rendus), le nom de cette fondation au titre de la fondation culturelle de la banque XY (avec mention le cas échéant de sa raison sociale et de son logo), ils ne fourniront aucune prestation de sponsoring imposable.



L'indication de liens renvoyant aux sites internet d'entreprises qui ne sont pas d'utilité publique vaut fourniture d'une contrepartie (publicitaire) imposable. Il y a également contre-prestation imposable lorsque, en plus du nom de celui qui verse la contribution, ses produits sont cités.

11.3

Subventions et autres contributions des pouvoirs publics

11.3.1

Généralités

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation, même lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations (art. 33 al. 6 let. b LTVA).

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, les fondations de droit public, 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.



Le versement de subventions et autres contributions des pouvoirs publics peut entraîner une réduction de la déduction de l'impôt préalable auprès des personnes assujetties (art. 41 LTVA).

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ».

Au sens d'une simplification, les organisateurs de manifestations qui reçoivent des subventions ou des contributions des pouvoirs publics peuvent imposer ces recettes au taux normal en lieu et place de réduire comme il se doit la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 5.4).³²

11.3.2 Garantie de déficit

Les garanties de déficit payées directement à l'organisateur de manifestations par les pouvoirs publics (p. ex. canton ou commune) sont également réputées subventions, dans la mesure où l'organisateur ne fournit aucune contrepartie directe aux pouvoirs publics.

11.3.3 Prestations de services ou prestations en nature fournies par les pouvoirs publics

Lorsque les pouvoirs publics fournissent gratuitement ou à des conditions préférentielles des prestations, telles que la livraison d'eau et d'électricité, l'élimination des déchets ou la location de bâtiments à l'organisateur, il s'agit en l'état de prestations fournies à titre onéreux. Dans ce cas, les pouvoirs publics sont redevables de la TVA calculée sur le montant qu'ils auraient facturé à un tiers indépendant pour la même catégorie de prestations.

La mise en compte de ces prestations - indépendamment du fait qu'elles aient été facturées avec ou sans TVA ou qu'elles n'aient pas été facturées du tout - sera traitée par l'organisateur comme toute autre contribution des pouvoirs publics. Elle entraîne par conséquent une réduction de la déduction de l'impôt préalable.³³

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

33 Précision de la pratique

Si l'organisateur de la manifestation obtient une facture qui répond aux exigences de forme selon le chif. 7.1, il peut procéder à la déduction de l'impôt préalable sur le montant qu'il a payé.

☞ Des informations sur la réduction de la déduction de l'impôt préalable se trouvent sous chif. 5.2.

Les explications susmentionnées ne sont toutefois pas applicables aux prestations fournies gratuitement à l'organisateur de manifestations culturelles ou sportives par l'armée, le service civil, la police et les pompiers. Les prestations fournies par de tels organismes n'ont pas de conséquences fiscales.³⁴

11.4 Vente, location et affermage d'immeubles et de parts d'immeubles

Le transfert et la constitution de droits réels sur des immeubles, ainsi que la mise à disposition d'immeubles et de parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance sont, conformément à l'article 18 chiffres 20 et 21 LTVA, exclus de la TVA.

Sont en revanche imposables, par exemple :

- la location d'appartements et de chambres pour l'hébergement d'hôtes (☞ chif. 11.9.4), ainsi que la location de salles dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration. Sont considérés comme établissements de l'hôtellerie et de la restauration, ceux qui ont pour but premier de fournir des prestations de l'hôtellerie et de la restauration ou pour lesquels ces prestations représentent plus de 10% du chiffre d'affaires total (☞ ch. 163) ;
- la location de places de parc n'étant pas affectées à l'usage commun, pour le stationnement de véhicules, sauf s'il s'agit d'une prestation accessoire à une location d'immeuble exclue de la TVA ;
- la location de surfaces de stands de foires ou d'exposition et celle de locaux destinés à des foires ou des congrès (☞ chif. 11.4.1) ;
- la location et l'affermage de dispositifs et de machines fixés à demeure et faisant partie intégrante d'une installation autre que sportive (☞ chif. 11.4.2).

11.4.1 Location de surfaces de stands

La simple location de places pour des stands ou de places de marché en plein air est - indépendamment du fournisseur de la prestation³⁵ - exclue de la TVA. Cependant, si le bailleur fournit des prestations complémentaires, telles que la mise à disposition de l'infrastructure (matériel de stand) ou les raccordements pour

³⁴ Précision de la pratique

³⁵ Précision de la pratique

l'électricité, le gaz, l'eau, etc., la location (y compris les prestations complémentaires) est imposable au taux normal (☞ ch. 674).

La location de places pour des stands dans des bâtiments de foires et de congrès est imposable au taux normal, de même que celle de locaux individuels situés dans ce genre de bâtiments.

11.4.2 Location de cinémas, de studios d'enregistrement, de tournage, de télévision, etc.

La location dans leur intégralité de cinémas, de studios d'enregistrement, de tournage ou de télévision destinés à l'usage exclusif du locataire (avec ou sans droit d'utiliser les équipements) est exclue de la TVA. En revanche, si seules des installations telles que table de mixage, haut-parleurs ou éclairage sont louées, la contre-prestation en résultant est imposable au taux normal.

11.5 Cours, enseignement, formation

Les opérations réalisées dans le domaine de l'éducation des enfants et des jeunes, ainsi que dans le domaine de la formation sont exclues de la TVA conformément à l'article 18 chiffre 11 LTVA, sans droit à la déduction de l'impôt préalable. A ce sujet, il y a lieu de relever que les prestations de restauration et d'hébergement qui sont fournies en relation avec des prestations de formation sont soumises à la TVA.

Exemples de prestations de formation

- *enseignement de la musique et des arts dramatiques ;*
- *enseignement des claquettes ;*
- *cours de cinéma et de photo.*

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Formation et recherche ».

11.6 Loteries, tombolas et jeux de hasard avec mises d'argent

Les opérations réalisées dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard avec mises d'argent sont exclues de la TVA, pour autant qu'elles soient soumises à un impôt spécial ou à d'autres taxes (art. 18 ch. 23 LTVA). L'exclusion de la TVA se limite toutefois aux contre-prestations (mises, prix des billets) que l'organisateur du jeu de hasard encaisse. Les éventuelles commissions et indemnités que touche un tiers mandaté par l'organisateur pour organiser le jeu de hasard sont imposables au taux normal.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir les ch. 676 ss.

11.7 Cotisations de membres

L'article 18 chiffre 13 LTVA exclut de la TVA les opérations que des organismes sans but lucratif fournissent à leurs membres moyennant une cotisation fixée statutairement.

A part les institutions de droit public, les organismes à but non lucratif sont en général des associations ; les coopératives peuvent également être considérées comme n'ayant pas de but lucratif, dans la mesure où leurs statuts excluent la distribution des bénéfices, le versement d'intérêts sur le capital et la distribution du produit de liquidation aux coopérateurs.

Pour que la cotisation soit exclue de la TVA, elle doit être fixée dans les statuts. Il suffit pour cela que l'obligation de verser des cotisations soit définie dans les statuts et qu'il y soit par exemple renvoyé au règlement séparé pour le montant de ces cotisations. En l'état, il n'est pas nécessaire que le montant de la cotisation soit identique pour tous les membres, mais il y a lieu toutefois, pour tous les membres d'une même catégorie, de prendre en considération les mêmes critères pour fixer le montant de leur cotisation. Les montants prélevés individuellement auprès des membres, en fonction des prestations qu'ils ont effectivement acquises, sont soumis à la TVA.

11.8

Imprimés

Conformément à l'article 36 alinéa 1, lettre a chiffre 9 LTVA, les livraisons de journaux, revues, livres et autres imprimés sans caractère publicitaire ou sans but publicitaire sont soumises à la TVA au taux réduit, dans la mesure où les exigences de forme et de contenu figurant aux articles 32 à 34 OLTVA sont satisfaites.

En font notamment partie :

- les guides et programmes de manifestations (p. ex. manifestations culturelles telles que théâtre ou concert) ;
- les listes de départ et de résultats (p. ex. de concours de musique) ;
- les partitions.

Les imprimés suivants, par exemple, sont soumis à la TVA au taux normal en raison de leur forme :

- les calendriers, affiches, cartes, etc.

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

11.9

Prestations de la restauration et prestations d'hébergement

11.9.1

Prestations de la restauration

Les prestations de restauration sont imposables au taux normal lorsqu'il existe des installations particulières pour la consommation sur place (tables, chaises, bancs, bars), ou lorsque l'assujetti prépare et/ou sert les produits chez le client. Peu importe à cet égard que les installations pour la consommation soient mises à disposition par le fournisseur de la prestation de restauration ou par un tiers. Il

est par ailleurs indifférent que le client utilise ou non lesdites installations (p. ex. libre-service).

Les installations suivantes - dans la mesure où aucune table n'est mise à disposition - ne sont pas réputées installations pour la consommation :

- places de spectateurs dans un cinéma, un théâtre, un cirque, un stade, etc. ;
- sièges disposés dans le foyer d'un cinéma ou d'un théâtre.

En l'absence d'installations pour la consommation sur place, la remise de nourriture et de boissons vaut livraison et est imposable au taux réduit, à l'exception des boissons alcooliques (art. 36 al.1 let. a ch. 2 LTVA).

11.9.2 Stands de vente lors de manifestations

Si un stand de vente ne dispose pas d'installations pour la consommation sur place (p. ex. tables, tables hautes), les ventes de produits comestibles et de boissons non alcooliques sont imposables au taux réduit. Les installations des stands de vente qui servent uniquement à la vente (p. ex. comptoirs de vente, tablettes) ne sont pas réputées installations pour la consommation sur place.

Si, lors d'une manifestation, un organisateur exploite par exemple un restaurant et un stand de vente, les ventes de produits comestibles et de boissons non alcooliques réalisées par le stand de vente sont imposables au taux réduit, s'il existe une séparation organisationnelle entre le restaurant et le stand de vente (p. ex. caisses séparées). Ceci est également valable pour les ventes effectuées par des vendeurs « ambulants » dans les rangs des spectateurs (places assises pour assister au spectacle) ou dans le foyer d'un cinéma disposant de sièges pour les spectateurs (☞ chif. 11.9.1).

☞ Pour plus de détails concernant la séparation organisationnelle ainsi que la répartition forfaitaire, par simplification, du chiffre d'affaires en une part imposable au taux réduit et l'autre au taux normal, en cas de manifestations n'ayant à disposition pas plus de 20 places assises ou places debout³⁶, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».

11.9.3 Subsistance du personnel lors d'une manifestation

La subsistance du personnel (aides, auxiliaires, permanents et bénévoles) vaut prestation fournie à titre onéreux. Elle est imposable au taux normal, également lorsque la subsistance est fournie « gratuitement ». La TVA se calcule sur la contre-prestation effectivement payée, mais au moins sur la valeur de la prestation à soi-même. Le taux réduit n'est applicable que s'il n'existe pas d'installations pour consommer sur place (☞ chif. 11.9.1).

Par mesure de simplification, l'AFC admet les forfaits suivants qui sont imposables au taux normal (montants bruts, c.-à-d. TVA incluse au taux normal)³⁷ :

• par petit-déjeuner	Fr. 3.00
• par repas de midi	Fr. 8.00 ³⁸
• par repas du soir	Fr. 7.00 ³⁹
• par collation intermédiaire	Fr. 3.00

Si, par contre, les prestations de restauration destinées à la subsistance du personnel sont acquises auprès de tiers, le prix d'achat de ces prestations constitue la base de calcul pour l'impôt de prestations à soi-même.

11.9.4 Hébergement

L'hébergement (nuitée et petit déjeuner) du personnel travaillant dans le cadre de la manifestation est également réputé prestation de services fournie à titre onéreux, même dans le cas où l'hébergement est « gratuit » pour le personnel. La TVA se calcule sur la contre-prestation effectivement payée, mais au minimum sur le montant qui serait imposable à titre de prestation à soi-même.

Dans un but de simplification, l'AFC reconnaît les montants ci-après qui sont imposables au taux spécial (montants bruts, c.-à-d. TVA incluse au taux spécial).⁴⁰

• par nuitée	Fr. 8.50
• par petit-déjeuner	Fr. 3.00

Le petit-déjeuner ne peut être imposé au taux spécial que s'il est fourni en relation directe avec la nuitée. Dans les autres cas, il est imposable au taux normal.

Si de telles prestations sont acquises auprès de tiers, c'est le prix d'achat des prestations d'hébergement qui représente la base de calcul de l'impôt à titre de prestations à soi-même.⁴¹

Les contre-prestations résultant de prestations d'hébergement fournies aux participants ou aux hôtes - à l'exception des taxes de séjour facturées séparément - sont imposables au taux spécial. L'impôt préalable peut être déduit sur les dépenses correspondantes.

37 Cette simplification est applicable si le personnel ne paye rien pour ces prestations, respectivement s'il paye moins que les valeurs mentionnées.

38 Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2007

39 Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2007

40 Cette simplification est applicable si le personnel ne paye rien pour ces prestations, respectivement s'il paye moins que les valeurs mentionnées.

41 Précision de la pratique

11.9.5 Subsistance et hébergement d'hôtes officiels

Les prestations de restauration, d'hébergement ainsi que de transport fournies gratuitement aux délégations officielles appartenant aux milieux de la politique, de l'industrie, de la culture, du sport, etc., ainsi qu'aux personnes qui les accompagnent, ne sont pas soumises à la TVA (aucun impôt de livraison, ni de prestations à soi-même n'est dû).

Par contre, seuls 50% au maximum des montants d'impôt préalable grevant les achats de produits comestibles et de boissons, ou les frais de subsistance assurée par des tiers (p. ex. en cas de subsistance assurée par un restaurant), peuvent être déduits (art. 38 al. 5 LTVA). L'impôt préalable grevant les autres dépenses (p. ex. frais d'hébergement ou de transport) peut, quant à lui, être déduit en totalité.

☞ Pour plus de détails au sujet de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, voir chif. 5.2.

11.10 Ventes de biens d'occasion

La vente de biens d'occasion, qui ont été utilisés uniquement dans le cadre d'une activité exclue de la TVA au sens de l'article 18 LTVA, est exclue de la TVA. Il peut s'agir, par exemple pour un musée, de la vente de ses moyens d'exploitation ou des objets exposés tels que les tableaux.

Les ventes de biens d'occasion, utilisés dans l'exploitation, sont cependant toujours imposables lorsque ces biens ont fait l'objet de travaux et/ou de prestations de services donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Exemple

Conformément à l'article 26 alinéa 1 lettre a LTVA, un musée des beaux-arts a opté pour l'imposition volontaire de ses entrées. Les ventes éventuelles des objets de l'exposition sont soumises à la TVA. La déduction de l'impôt préalable peut être opérée (p. ex. l'impôt sur les éventuels travaux de restauration). Une réduction de la déduction de l'impôt préalable reste réservée au sens du chif. 5.2.4 (réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de subventions, dons, etc.).