

Brochure n° 23

Sport

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). La présente brochure est complétée par deux chapitres, à savoir « vices de forme dans la facturation » et « organisation de vente de billets d'entrée ». D'autre part, la notice n° 20 « questions particulières concernant le domaine du sport », valable dès le 1^{er} janvier 2001, a été insérée dans la présente brochure. Cela amène une présentation quelque peu différente, à savoir que les chapitres ne correspondent plus à la brochure émise en 2000.

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

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

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
CC	Code civil suisse
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres se rapportent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
CO	Code des obligations suisse (RS 220)
€	Euro
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de la personne assujettie
ORC	Ordonnance 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. Généralités	9
1.1 But de la brochure	9
1.2 Le système de la TVA	9
2. Assujettissement	9
2.1 Principe	9
2.2 Exemptions	9
2.3 Chiffre d'affaires déterminant	10
2.4 Début de l'assujettissement	10
2.5 Assujettissement de comités d'organisation et autres groupements.	11
2.6 Imposition de groupe pour les sociétés, associations, fédérations sportives, etc.	11
2.7 Assujettissement à la TVA en cas d'acquisition de prestations de services fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger	12
2.8 Prestations sportives fournies par des équipes étrangères ou des sportifs étrangers.	12
2.9 Déclaration d'assujettissement	12
2.10 Option pour l'assujettissement	13
3. Objet de l'impôt.	13
4. Taux de TVA.	14
4.1 Taux réduit.	14
4.2 Taux spécial pour l'hébergement	14
4.3 Taux normal.	14
5. Décompte TVA.	14
6. Calcul et transfert de la TVA	15
6.1 Contre-prestation	15
6.2 Facturation et transfert de la TVA	15
7. Comptabilisation et conservation des livres comptables et des documents.	16
7.1 Tenue des livres	17
7.2 Principes comptables	17
7.3 Comptabilisation des affaires conclues en compensation	17
7.4 Obligation de conserver les livres comptables et les documents	18
8. Méthodes de décompte simplifié	18
8.1 Généralités	18
8.2 Taux forfaitaires	20
8.3 Taux de la dette fiscale nette.	20
8.4 Taux.	21
9. Déduction de l'impôt préalable	21
9.1 Principes	21
9.2 Vices de forme dans la facture	22
9.3 Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable	22
9.4 Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation	23
9.5 Procédure et méthodes pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable	23
9.5.1 Méthode effective	23
9.5.1.1 Principe	23

9.5.1.2	Procédure	24
9.5.2	Variante forfaitaire 1 : imputation partielle de l'impôt préalable	24
9.5.2.1	Principes	24
9.5.2.2	Procédure	24
9.5.3	Variante forfaitaire 2 : clé de répartition du chiffre d'affaires	25
9.5.3.1	Principes	25
9.5.3.2	Procédure	25
9.5.4	Variante forfaitaire 3 : unité de la prestation	27
9.5.4.1	Principes	27
9.5.4.2	Procédure	28
9.5.5	Autres procédures	28
9.5.5.1	Procédure simplifiée du calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable	29
9.6	Réduction de la déduction de l'impôt préalable sur les investissements	29
9.7	Changements d'affectation	30
9.7.1	Prestation à soi-même en raison de changements d'affectation	30
9.7.2	Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable	31
10.	Prestations à soi-même	31
10.1	Prélèvements de biens	31
10.2	Exécution de travaux	32
10.3	Travaux de conciergerie et de gardiens de place	32
11.	Option pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA dans le domaine du sport	34
11.1	Généralités	34
11.1.1	Droit d'option	34
11.1.2	Conditions de l'option	35
11.1.3	Conséquences de l'option	35
11.2	Opérations exclues de la TVA imposables au taux réduit en cas d'option	36
11.3	Opérations exclues de la TVA imposables au taux normal en cas d'option	36
11.4	Exemples	37
12.	Recettes liées à l'organisation de manifestations sportives et compétitions ainsi qu'aux prestations publicitaires diverses	39
12.1	Taxes et finances d'inscription à une manifestation sportive	39
12.2	Billets d'entrée	41
12.2.1	Billets d'entrée à une manifestation sportive	41
12.2.2	Billets d'entrée à une manifestation culturelle	42
12.2.3	Organisations de vente de billets d'entrée	43
12.3	Droits d'organisation versés aux associations	44
12.4	Droits de transmission ou de diffusion	45
12.5	Droits pour l'exploitation commerciale de manifestations et compétitions	45
12.6	Annonces publicitaires / vente d'espaces publicitaires	46
12.7	Publicité dans les stades et les salles de sport	46
12.8	Publicité sur les équipements et le matériel de sport	47
12.9	Sponsoring	47
12.9.1	Affaires conclues en compensation	47
12.9.2	Combinaison de prestations	48

12.10	Contrats avec des sponsors et droits d'image	50
12.11	Livraisons de biens et «merchandising»	50
13.	Prestations de restauration et d'hôtellerie	50
13.1	Restaurants, bars	50
13.2	Stands pour la vente de denrées alimentaires « à l'emporter »	51
13.3	Hébergement	52
13.4	Prestations de restauration fournies dans le cadre d'une prestation de formation exclue de la TVA	53
13.5	Restauration et hébergement du personnel	53
13.5.1	Restauration du personnel	53
13.5.2	Hébergement du personnel	53
13.6	Prestations fournies à titre gratuit aux hôtes officiels	54
14.	Droits et prestations de services liés aux sportifs	54
14.1	Transferts, rachats de contrats, prêts de sportifs	54
14.2	Représentation de sportifs	55
14.3	Rémunération des sportifs et des équipes sportives	56
14.3.1	Lieu des prestations de services	56
14.3.1.1	Prestations de services sportives	56
14.3.1.2	Prestations de services publicitaires et cessions de droits	57
14.3.2	Sportifs et équipes sportives domiciliés sur le territoire suisse	57
14.3.3	Sportifs et équipes sportives domiciliés à l'étranger	57
14.3.4	Dispositions communes aux sportifs et équipes sportives domiciliés sur le territoire suisse ou à l'étranger	58
14.3.4.1	Facturation	58
14.3.4.2	Salaires des sportifs	58
14.3.5	Exemples	58
15.	Opérations liées au sociétariat et aux activités associatives	61
15.1	Cotisations des membres	61
15.2	Fonctionnaires sportifs et activités analogues	62
15.3	Licences de sportifs, d'entraîneurs et d'arbitres	62
15.4	Dons, contributions de bienfaiteur, legs	62
15.5	Juridiction des fédérations / amendes	64
15.6	Ventes de bienfaisance et marchés aux puces	64
16.	Subventions et autres contributions	65
16.1	Subventions et autres contributions des pouvoirs publics	65
16.2	Contributions de Swisslos, de la Loterie Romande et du Sport-Toto	66
16.3	Garanties de déficit	66
16.4	Contributions (en espèces ou en nature) versées à ou par des organisations d'utilité publique	67
17.	Immeubles et installations sportives	68
17.1	Location et affermage d'immeubles	68
17.2	Installations sportives	68
17.2.1	Location d'installations sportives	69
17.2.2	Location de places d'exposition situées dans des installations sportives	70
17.2.3	Entrées dans les installations sportives	70
17.2.4	Option pour l'imposition de la location d'installations sportives	71

18.	Autres chiffres d'affaires dans le domaine du sport	73
18.1	Location de matériel et d'engins de sport	73
18.2	Pratique du sport accompagné / animation sportive / camps d'entraînement	73
18.3	Formation et enseignement	74
18.4	Prestations d'assistance aux enfants	75
18.5	Distributeurs automatiques	76
18.6	Jeux d'adresse	76
18.7	Jeux de hasard	76
18.8	Opérations dans le domaine du marché monétaire et des capitaux	77
18.9	Assurances	77
18.9.1	Primes d'assurances	77
18.9.2	Prestations versées par les assurants	78
18.10	Traitement médical	78
18.11	Frais d'automobile	79

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

1. Généralités

1.1 But de la brochure

La présente brochure aborde, au moyen d'informations aussi complètes que possible et proches de la pratique, le thème de l'application de la TVA dans le domaine du sport. Elle s'adresse en particulier aux fédérations, associations et sociétés sportives, aux organisateurs de manifestations sportives et culturelles, exploitants d'installations sportives, équipes sportives et sportifs professionnels, ainsi qu'à leurs représentants (agents).

1.2 Le système de la TVA

La TVA est un impôt sur la consommation. Elle grève la consommation de biens et de services sur le territoire suisse. Toutes les livraisons de biens et les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse sont soumises à la TVA (art. 6 et 7 LTVA) et donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. Elles sont en règle générale imposables au taux normal ; une partie d'entre elles sont toutefois imposables au taux réduit ou au taux spécial valable pour les prestations d'hébergement (☞ chif. 4).

L'article 18 LTVA énumère de manière exhaustive les opérations exclues de la TVA. Ces opérations ne sont pas prises en considération pour déterminer l'assujettissement et ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

2. Assujettissement

Les articles 21 à 32 LTVA énoncent les principes de base de l'assujettissement.

☞ Pour tous les détails y afférents, voir la brochure « Assujettissement à la TVA ».

2.1 Principe

Est assujetti à la TVA 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, les prestations de services et les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement 75'000 francs par an.

La forme juridique (p. ex. association, société anonyme, société simple, personne physique [sportif]) ne joue aucun rôle pour la détermination de l'assujettissement.

2.2 Exemptions

Les entrepreneurs dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 250'000 francs ne sont pas assujettis à la TVA, à la condition qu'après déduction de l'impôt préalable, le montant de TVA due restant ne dépasse pas régulièrement 4'000 francs par année (dette fiscale).

Les **associations sportives**, y compris les comités d'organisation (☞ chif. 2.5) sans but lucratif et gérées de façon bénévole dont le chiffre d'affaires annuel provenant de prestations imposables **ne dépasse pas 150'000** francs sont également exemptées de l'assujettissement.

Une association sportive peut bénéficier de cette exemption de l'assujettissement si elle remplit toutes les conditions suivantes :

1. Il doit s'agir d'une personne morale ayant la forme juridique d'une association au sens des articles 60 ss CC. Ne sont donc pas concernées ici les sociétés anonymes, les sociétés coopératives, etc.
2. Les personnes qui dirigent et gèrent l'association (comité, administration, organisation de manifestations, etc.) n'agissent pas en qualité d'employés de l'association, c'est-à-dire qu'elles n'ont pas droit à un dédommagement pour leur activité. Ne vaut pas dédommagement le remboursement des dépenses effectuées dans le cadre de l'accomplissement de tâches pour l'association.
3. Il n'y a pas d'aspiration visant la réalisation d'un bénéfice systématique. Si, le cas échéant, un bénéfice est réalisé dans le cadre d'une activité, celui-ci doit servir au financement d'autres activités de l'association. Par conséquent, aucune répartition de bénéfice entre les membres de l'association ne doit être prévue dans les statuts.

2.3 **Chiffre d'affaires déterminant**

Font partie du chiffre d'affaires pour déterminer l'assujettissement, toutes les recettes provenant des opérations soumises à la TVA conformément à l'article 5 LTVA. Il faut également à tenir compte des recettes provenant des prestations exonérées de la TVA en vertu de l'article 19 LTVA.

Les chiffres d'affaires exclus de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA, les subventions et autres contributions des pouvoirs publics (art. 33 al. 6 let. b LTVA), ainsi que les montants versés par des tiers sans échange de prestations concrètes (p. ex. véritables dons, legs) ne font pas partie du chiffre d'affaires déterminant.

2.4 **Début de l'assujettissement**

L'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant a été atteint. Si l'activité entraînant l'assujettissement n'a pas été exercée durant toute l'année civile, le chiffre d'affaires est à convertir sur une année entière.

Si l'activité déterminant l'assujettissement débute ou s'étend par la reprise d'un commerce ou par l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité, l'assujettissement commence à ce même moment lorsqu'il y a lieu d'admettre que la limite du chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement sera dépassée dans les douze mois suivants.

2.5 Assujettissement de comités d'organisation et autres groupements

Il est fréquent qu'une manifestation soit organisée par une entité juridique autonome et indépendante qui a son propre budget et qui a été constituée uniquement pour la manifestation. Il s'agit par exemple d'une société simple (au sens de l'art. 530 CO) constituée sous la forme d'un comité d'organisation qui se compose, entre autres, de membres des comités des différentes associations parties prenantes.

L'assujettissement d'une telle entité juridique autonome et indépendante est à examiner uniquement sur les opérations qu'elle réalise en son propre nom lors de la manifestation.

Si les conditions d'assujettissement sont remplies (☞ chif. 2.1 à 2.4), la société simple doit déclarer à l'AFC tous ses chiffres d'affaires soumis à la TVA. Les livraisons de biens et les prestations de services fournies au comité d'organisation par les diverses associations assujetties sont également soumises à la TVA. Par contre, l'activité bénévole fournie par certains membres des associations et les recettes provenant d'une éventuelle répartition du bénéfice ne constituent pas des chiffres d'affaires imposables, dans la mesure où le bénéfice (ou la perte) est réparti au moyen d'une clé de répartition fixée avant le début de la manifestation.

Les organisateurs de manifestations en tout genre (p. ex. fêtes de gymnastique et de lutte, fêtes de jubilés, championnats régionaux, cantonaux, nationaux, internationaux, tournois et meetings divers) qui ne sont jusqu'alors pas contribuable seront assujettis si, dans le cadre de la manifestation, les conditions d'assujettissement sont remplies (☞ chif. 2.1 à 2.4).

Lors de telles manifestations, c'est le chiffre d'affaires total qui est déterminant pour l'assujettissement. Pour l'organisateur, les chiffres d'affaires imposables peuvent intervenir bien avant la manifestation proprement dite.

☞ Pour de plus amples informations, voir notice « Manifestations culturelles et sportives et autres festivités ».

Exemple

Un comité spécialement constitué organise une manifestation se déroulant du 1^{er} décembre 2006 au 31 janvier 2007. Le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement est le total des recettes imposables de la manifestation.

2.6 Imposition de groupe pour les sociétés, associations, fédérations sportives, etc.

Les personnes morales, les sociétés de personnes et les personnes physiques ayant leur siège ou un établissement stable sur le territoire suisse et étant étroitement liées les unes aux autres peuvent demander à être traitées ensemble comme un seul assujetti (imposition de groupe).

☞ Pour de plus amples informations, voir notice « Imposition de groupe ».

2.7 Assujettissement à la TVA en cas d'acquisition de prestations de services fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger

Est également assujetti celui qui acquiert, au cours d'une année civile, pour plus de 10'000 francs de prestations de services fournies en Suisse par une entreprise non assujettie sur le territoire suisse ayant son siège à l'étranger. Les acquisitions de prestations de services concernées sont celles dont le lieu de la prestation est régi par le principe du lieu du destinataire (art. 14 a. 3 LTVA) ou celles qui selon le principe du lieu du prestataire (art. 14 al. 1 LTVA) sont utilisées ou exploitées sur le territoire suisse par le destinataire.

Si l'acquéreur n'est pas déjà assujetti en vertu de l'article 21 alinéa 1 LTVA (☞ chif. 2.1), l'assujettissement se limite à ces acquisitions (☞ ch. 522). Lorsque l'acquéreur est déjà assujetti, chaque acquisition de prestations, quel qu'en soit le montant, est à déclarer et à imposer. Si ces acquisitions ne dépassent pas 10'000 francs dans l'année civile, il peut déduire simultanément l'impôt préalable, et cela indépendamment du fait que les prestations de services en question soient destinées à des buts imposables ou à des buts exclus de la TVA. En cas de dépassement du montant de 10'000 francs par année civile, la déduction de l'impôt préalable n'est possible que si ces acquisitions sont destinées à des opérations imposables (☞ ch. 516 et 517).

Exemples

- les indemnités de transferts, rachats de contrats, prêts de sportifs ;
- les prestations de services relevant du domaine publicitaire, les annonces, les droits immatériels ;
- les prestations d'analyse de sang ou d'urine effectuées par des laboratoires spécialisés dans le cadre de la lutte contre le dopage.

☞ Lors de l'application des méthodes des taux forfaitaires ou des taux de la dette fiscale nette, voir chif. 8.

2.8 Prestations sportives fournies par des équipes étrangères ou des sportifs étrangers

Les équipes ou les sportifs domiciliés à l'étranger qui fournissent, à titre onéreux, des prestations sportives sur le territoire suisse à l'occasion de compétitions (p. ex. tournois de football, tennis, meetings d'athlétisme, courses cyclistes, combats de boxe) ont l'obligation de s'annoncer à l'AFC si les conditions d'assujettissement sont remplies (☞ chif. 2.1 à 2.4).

2.9 Déclaration d'assujettissement

Toute personne physique, entreprise ou autre organisation exerçant une activité indépendante dans le domaine du sport détermine elle-même son assujettissement à la TVA et s'annonce spontanément par écrit à l'AFC dans les 30 jours qui suivent le moment où les conditions sont remplies.

Si un acquéreur de prestations de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger selon le chif. 2.7 n'est pas déjà assujetti, il doit s'annoncer spontanément par écrit à l'AFC, au plus tard dans les 60 jours qui suivent la fin de l'année civile au cours de laquelle il a acquis ces prestations. L'assujettissement se limite dans un tel cas à ces acquisitions.

2.10 Option pour l'assujettissement

Afin de préserver la neutralité concurrentielle ou simplifier la perception de la TVA, les entreprises qui ne remplissent pas les conditions d'assujettissement ou qui sont en exemptées peuvent s'assujettir à titre volontaire, aux conditions fixées par l'AFC (☞ 683 ss).

Ont en particulier droit à l'assujettissement volontaire les entreprises qui se sont lancées dans une activité visant à réaliser, sur le territoire suisse et au plus tard dans les cinq ans à venir, un chiffre d'affaires annuel imposable dépassant régulièrement 250'000 francs. L'assujettissement commence avec le début de l'activité.

☞ Pour de plus amples informations sur l'option, voir chif. 11 et 17.2.4.

3. Objet de l'impôt

Sont soumises à la TVA (art. 5 LTVA), pour autant qu'elles ne sont pas expressément exclues de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA, les opérations suivantes effectuées par des assujettis :

- 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.

Dans le domaine du sport, sont notamment soumises à la TVA les prestations suivantes :

- publicité ;
- cession de droits de télévision et autres droits de transmission ;
- indemnités de transferts, rachats de contrats et prêts de sportifs ;
- cession de droits d'organisation ou de droits de calendrier d'une manifestation sportive encaissée par les associations faitières¹ ;
- location d'articles de sport ;
- prestations sportives ;
- prestations d'hôtellerie et de restauration ;
- vente d'articles de sport et d'autres biens (articles pour supporters, souvenirs, imprimés, etc.).

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

Sont par contre exclues de la TVA, notamment les recettes suivantes :

- enseignement du sport ;
- cotisations fixées statutairement versées par les membres d'associations sportives sans but lucratif ;
- vente de billets d'entrée à des manifestations sportives et culturelles ;
- finances d'inscription exigées des participants aux manifestations sportives et prestations accessoires incluses ;
- location et affermage d'immeubles ;
- location et affermage d'installations sportives.

☞ Des indications détaillées concernant le traitement fiscal des chiffres d'affaires susmentionnés figurent dans les explications données à partir du chif. 12.

4. Taux de TVA

4.1 Taux réduit

Sont notamment imposables au taux réduit en vertu de l'article 36 alinéa 1 LTVA :

- les livraisons de biens et les prestations à soi-même de produits comestibles et les boissons (à l'exclusion des boissons alcooliques), pour autant que ces produits et ces boissons ne soient pas remis dans le cadre de prestations de restauration (☞ chif. 13) ;
- les livraisons de biens et les prestations à soi-même de journaux, revues, livres et autres imprimés sans caractère publicitaire (☞ chif. 12.11) ;
- les opérations exclues de la TVA selon l'article 18 chiffres 14 à 16 LTVA, pour l'imposition desquelles il a été opté (☞ chif. 11).

4.2 Taux spécial pour l'hébergement

Est considéré comme une prestation de l'hébergement imposable au taux spécial (art. 36 al. 2 LTVA) le logement d'hôtes avec petit-déjeuner, même si celui-ci est facturé séparément (☞ chif. 13.3).

4.3 Taux normal

Toutes les autres opérations imposables sont soumises au taux normal (art. 36 al. 3 LTVA).

5. Décompte TVA

Chaque trimestre, l'assujetti est tenu de remettre à l'AFC un décompte précis des chiffres d'affaires réalisés et de l'impôt préalable déductible. L'assujetti autorisé à décompter selon la méthode des taux forfaitaires (☞ chif. 8.2) établit également un décompte trimestriel. Pour l'assujetti autorisé à décompter selon la méthode des taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 8.3), le décompte est à établir semestriellement.

Le décompte TVA est à établir selon les contre-prestations convenues, c'est-à-dire dans la période de décompte au cours de laquelle les factures ont été établies. Sur demande, l'assujetti peut être autorisé à établir ses décomptes selon les contre-prestations reçues (moment des encaissements), ceci pour autant qu'il comptabilise les mouvements financiers.

Les chiffres d'affaires déclarés et les montants d'impôt préalable sont à documenter en tout temps. Les documents servant au calcul de la dette fiscale sont à conserver avec le double du décompte aussi longtemps que la prescription n'est pas intervenue (art. 49, 50 et 58 al. 2 LTVA).

Les chiffres d'affaires déclarés et les montants d'impôt préalable déduits sont à comparer périodiquement (au moins une fois par année) avec les chiffres ressortant de la comptabilité. D'éventuelles différences sont à corriger dans le décompte suivant ou sont à communiquer par écrit à l'AFC. Des formulaires pour de tels décomptes rectificatifs sont disponibles sur le site internet de l'AFC.

6. Calcul et transfert de la TVA

6.1 Contre-prestation

La TVA est calculée sur la contre-prestation. Celle-ci comprend tout ce que l'acquéreur, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. La couverture de tous les frais tels que frais de port, frais de remboursement - même s'ils sont facturés séparément - fait partie de la contre-prestation. La totalité de la contre-prestation est à imposer, même si, lors de l'acquisition du bien ou de la prestation de services, l'impôt préalable n'a pas pu être entièrement déduit (☞ ch. 206 ss).

En cas de livraison de biens ou de prestation de services à un proche (☞ ch. 429 ss), la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (valeur marchande).

6.2 Facturation et transfert de la TVA

L'assujetti doit, sur demande de son client assujetti, lui remettre une facture détaillée avec les indications suivantes (☞ ch. 759 à 764) :

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

En ce qui concerne l'adresse utilisée et admise dans les transactions commerciales, seule l'indication du nom de la localité est déterminante. La rue, le code postal, le numéro de la maison, etc. ne jouent aucun rôle en la matière. Sont également reconnues les adresses de cases postales sur le territoire suisse, ainsi que les adresses des filiales, des succursales, etc. indépendamment

du fait que celles-ci soient inscrites (ou non) au registre du commerce ou au registre des contribuables à la TVA.²

- b) nom et adresse que l'acquéreur de la prestation a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales conformément au CO et à l'ORC³ ;

Pour les fiches et les tickets de caisses enregistreuses et d'automates, le nom et l'adresse de l'acquéreur de la prestation ne sont nécessaires que si le montant, par ticket, est d'un montant supérieur à 400 francs (TVA comprise)⁴ ;

- c) date ou période de la livraison du bien ou de la prestation de services ;
- d) genre, objet et volume de la livraison du bien ou de la prestation de services ;
- e) montant de la contre-prestation pour la livraison du bien ou la prestation de services ;
- f) montant de TVA dû sur la contre-prestation. Celui-ci doit être expressément désigné en tant que TVA avec la mention du taux de l'impôt. Si le prix facturé comprend la TVA, il suffit de faire figurer le libellé « TVA incluse » avec l'indication du taux de TVA correspondant (p. ex. « TVA 7,6% incluse »).

Sont considérées comme factures non seulement celles qu'établissent les fournisseurs ou prestataires de services, mais également d'autres pièces qui en tiennent lieu, par exemple les quittances, fiches de caisse, notes de crédit du destinataire de la livraison du bien ou de la prestation de services.

Lors d'affaires conclues en compensation, il est judicieux que les deux parties au contrat établissent, chacune de leur côté, une facture détaillée des prestations qu'elles ont fournies.

☞ Pour des informations complémentaires concernant la facturation et le transfert de la TVA, voir ch. 751 ss.

7. Comptabilisation et conservation des livres comptables et des documents

Chaque assujetti doit tenir 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 établis aisément et de manière fiable.

☞ Pour de plus amples informations, voir ch. 878 ss.

² Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

³ Les remarques concernant l'adressage (modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005) mentionnées sous la lettre a sont applicables par analogie.

⁴ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

7.1 Tenue des livres

Toutes les recettes et dépenses sont à inscrire chronologiquement dans les livres de caisse, de chèques postaux ou de banque (ou dans les comptes correspondants). Ces enregistrements sont à additionner de façon suivie et à solder 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 de base et dans les livres auxiliaires, jusqu'au décompte TVA et au bilan de l'exercice, et vice versa.

Il est recommandé de comptabiliser les chiffres d'affaires en fonction des taux. Ceci peut se faire par la saisie dans des comptes séparés ou par un code fiscal distinct.

7.2 Principes comptables

La comptabilité est à tenir conformément aux principes régissant l'établissement régulier des comptes (art. 957 ss CO), c'est-à-dire sans compensation entre les actifs et les passifs ainsi qu'entre les charges et les produits.

Exemple

Lors d'une fête organisée par un club sportif, une personne est responsable de la cantine. Son décompte au caissier du club se présente comme suit :

<i>Recettes de restauration</i>		<i>CHF</i>	<i>100'000</i>
<i>Achats de boissons (sans les alcools) et de nourriture</i>	-	<i>CHF</i>	<i>20'000</i>
<i>Achats de bière et de vin</i>	-	<i>CHF</i>	<i>20'000</i>
<i>Location de la tente et de la vaisselle</i>	-	<i>CHF</i>	<i>10'000</i>
<i>Frais généraux</i>	-	<i>CHF</i>	<i>5'000</i>
<i>Bénéfice réalisé</i>		<i>CHF</i>	<i>45'000</i>

Il est à enregistrer dans la comptabilité du club, d'une part l'ensemble des recettes de cette fête, soit 100'000 francs, à titre de produits et, d'autre part, les achats et les frais généraux s'élevant en tout à 55'000 francs dans les comptes de charges correspondants.

7.3 Comptabilisation des affaires conclues en compensation

La contre-prestation du destinataire de la prestation ne consiste pas forcément en un paiement en espèces. Toute autre prestation appréciable en argent, telle que la remise de biens ou la compensation d'un montant dû avec une créance de l'acquéreur, vaut contre-prestation. Si des livraisons ou des prestations de services sont compensées par des prestations fournies en échange (livraisons/prestations de services), les deux parties au contrat comptabilisent et imposent la valeur totale de leurs prestations respectives.

Pour garantir un traitement fiscal correct de telles opérations, il est conseillé à chaque partie d'établir des documents relatifs à ses propres prestations (p. ex. facturation réciproque). Pour autant que les conditions soient remplies

(☞ chif. 6.2), chaque partenaire peut déduire en tant qu'impôt préalable la TVA grevant la contre-prestation qui lui a été facturée (☞ chif. 9).



S'il n'est établi qu'une seule facture pour la prestation fournie et pour celle reçue en échange, chaque prestation est à indiquer dans sa valeur totale. Dans la mesure où les deux parties contractantes sont assujetties, on indiquera le N° TVA de chacune d'elles et l'on fera mention de la TVA concernant non seulement la contre-prestation, mais aussi la valeur de mise en compte (☞ ch. 789).

Exemple

Une entreprise horlogère remet à un club une montre d'une valeur de 3'000 francs (prix de vente) pour le gagnant du premier prix de sa tombola de jubilé. En lieu et place d'un versement en argent, l'entreprise horlogère obtient le droit de placer une annonce sur une page entière du bulletin d'information du club (valeur également 3'000 francs, prix de vente).

Le club comptabilisera donc 3'000 francs sous produits d'annonces, montant qu'il imposera au taux normal. En outre, il comptabilisera une dépense « tombola » de 3'000 francs. Sur cette dépense, aucune déduction de l'impôt préalable n'est autorisée, ceci même si le club reçoit de l'entreprise horlogère un document comptable correct, étant donné que la montre est destinée à une activité exclue de la TVA (☞ ch. 677).

7.4

Obligation de conserver les livres comptables et les documents

Les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents sont à conserver sur le territoire suisse pendant dix ans.

Si, à l'expiration de ce délai, la prescription de la créance fiscale n'est pas encore intervenue, l'obligation de conserver les documents en cause demeure aussi longtemps que cette prescription n'est pas acquise.

☞ Pour de plus amples informations concernant la conservation des documents, voir ch. 943 ss.

8. Méthodes de décompte simplifié

8.1 Généralités

La détermination de l'impôt préalable déductible peut, en raison de la multiplicité et de la diversité des situations possibles, être complexe pour les assujettis qui, en plus des prestations imposables, fournissent également des prestations exclues de la TVA ou reçoivent des subventions ou d'autres contributions non soumises à la TVA. Cela concerne beaucoup d'assujettis actifs dans le domaine du sport.

Pour cette raison, l'AFC autorise, outre les services de collectivités publiques assujettis, les associations sans but lucratif ainsi que les organisateurs de manifestations ne se répétant pas périodiquement, à calculer la TVA due à l'aide de **taux forfaitaires** (☞ chif. 8.2).

Les autres personnalités juridiques (raisons individuelles, sociétés simples, sociétés anonymes, etc.) ont la possibilité de calculer la TVA due à l'aide de **taux de la dette fiscale nette**, pour autant que les conditions énumérées au chif. 8.3 sont remplies.

Les taux forfaitaires et les taux de la dette fiscale nette ne sont pas les taux d'imposition qui doivent figurer sur les factures, mais uniquement un outil destiné à calculer la TVA due. Par l'application de taux forfaitaires ou de taux de la dette fiscale nette, il n'est plus nécessaire de déterminer et de ressortir dans les livres comptables l'impôt préalable, ni de calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable entraînée par la réalisation de chiffres d'affaires exclus de la TVA ou par l'obtention de subventions, de dons et d'autres contributions.

Etant donné que l'assujetti qui utilise les taux forfaitaires ou les taux de la dette fiscale nette ne peut plus déduire l'impôt préalable, il ne doit déclarer et imposer au taux normal les acquisitions de prestations de services fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger (☞ chif. 2.7), que si elles s'élèvent à plus de 10'000 francs par année civile. Le fait que ces acquisitions servent à réaliser du chiffre d'affaires imposable ou du chiffre d'affaires exclu de la TVA est sans importance.

Les taux forfaitaires et les taux de la dette fiscale nette ont été fixés de façon à ce qu'ils soient applicables directement comme multiplicateurs. Dans le décompte TVA, les chiffres d'affaires bruts (TVA comprise) sont à déclarer et à multiplier par le taux forfaitaire ou le taux de la dette fiscale nette approprié pour déterminer la TVA nette due.



Les assujettis qui optent pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA (art. 18 LTVA) ne sont pas autorisés à appliquer les taux forfaitaires ou les taux de la dette fiscale nette.

Celui qui est déjà assujetti à la TVA en raison de ses autres activités et qui organise une manifestation ne se répétant pas périodiquement, doit appliquer aux chiffres d'affaires réalisés dans le cadre de cette manifestation la même méthode de décompte qu'il applique à ses autres chiffres d'affaires (méthode effective, taux de la dette fiscale nette, taux forfaitaires).

Lorsque l'assujetti calcule la TVA due sur ses autres chiffres d'affaires à l'aide d'un seul taux de la dette fiscale nette, seul un deuxième taux de la dette fiscale nette peut lui être accordé sur demande pour la manifestation. Par contre,

s'il applique déjà la méthode des taux forfaitaires, le nombre de taux n'est pas limité.

☞ Pour de plus amples informations concernant l'organisation de manifestations ne se répétant pas périodiquement, voir la notice « Manifestations culturelles et sportives et autres festivités ».

8.2 Taux forfaitaires

Les taux forfaitaires peuvent en premier lieu être appliqués par les services autonomes de collectivités publiques assujettis. En dehors des collectivités publiques, les taux forfaitaires peuvent être également appliqués par exemple par :

- les associations au sens des articles 60 à 79 CC ;
- les fondations en vertu des articles 80 à 89^{bis} CC⁵ ;
- les organisateurs de manifestations culturelles et sportives ne se répétant pas périodiquement (la personnalité juridique n'a pas d'importance) ;
- les exploitants d'installations sportives et de centres culturels subventionnés par les collectivités publiques.

Contrairement aux taux de la dette fiscale nette, l'application des taux forfaitaires n'est liée à aucune limite, ni de chiffre d'affaires, ni de dette fiscale.

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Collectivités publiques ».

8.3 Taux de la dette fiscale nette

Les assujettis qui ne remplissent pas les conditions pour appliquer les taux forfaitaires (☞ chif. 8.2) dans leurs décomptes TVA ont la possibilité d'appliquer les taux de la dette fiscale nette, pour autant que les conditions suivantes soient remplies :

- le chiffre d'affaires annuel ne doit pas excéder 3 millions de francs et
- la dette fiscale ne doit pas excéder 60'000 francs.

Les taux de la dette fiscale nette peuvent notamment être appliqués par les sportifs individuels, les sociétés simples et les sociétés anonymes. Les décomptes TVA sont établis semestriellement.

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

8.4 Taux

Les taux lors de l'application de la méthode des taux forfaitaires et de celle des taux de la dette fiscale nette sont en principe les mêmes.

- ☞ Une liste détaillée des taux d'imposition figure dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

Les assujettis dont les activités ne sont pas mentionnées dans la brochure précitée et qui désirent appliquer les taux forfaitaires ou les taux de la dette fiscale nette, peuvent prendre contact avec l'AFD.

Exemples de taux lors de décompte avec la méthode des taux forfaitaires ou des taux de la dette fiscale nette

– bazars (pur commerce)	2,3%
– prestations de restauration	5,2%
– hébergement (nuitée avec petit-déjeuner)	2,3%
– publicité	6,0%



L'assujetti peut appliquer parallèlement plusieurs taux forfaitaires. Pour le taux de la dette fiscale nette, il peut appliquer au plus deux taux.

9. Déduction de l'impôt préalable

9.1 Principes

Dans son décompte TVA, l'assujetti peut déduire, au titre de l'impôt préalable, la TVA que des assujettis lui ont facturée, la TVA perçue à l'importation par l'AFD ainsi que la TVA qu'il a lui-même déclarée pour l'acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger, pour autant que

- les biens ou les prestations de services sont destinés à des activités imposables ;
- les factures des fournisseurs répondent aux exigences (☞ chif. 6.2) ;
- l'assujetti est en possession des décisions de taxation TVA originales délivrées par l'AFD.

L'exonération de la TVA en raison de l'exportation de biens et l'exonération de la TVA de prestations de services n'excluent pas le droit à la déduction de l'impôt préalable. Il en va de même de la remise de biens à titre gratuit à l'étranger et des activités qui seraient imposables si elles étaient exercées sur le territoire suisse (p. ex. livraisons à l'étranger).

Si l'assujetti établit ses décomptes TVA selon les contre-prestations convenues, il peut déduire l'impôt préalable dans le trimestre au cours duquel il a reçu la facture de son fournisseur ou la décision de taxation TVA de l'AFD.

Si l'assujetti est autorisé à établir ses décomptes TVA selon les contre-prestations reçues, il peut déduire l'impôt préalable dans le trimestre au cours duquel il a payé son fournisseur ou payé la TVA à l'importation.

9.2 Vices de forme dans la facture

Lorsque la facture d'un prestataire - ou tout autre document qui en tient lieu - ne remplit pas les exigences formelles (☞ chif. 6.2), la déduction de l'impôt préalable n'est pas autorisée. Il est recommandé de retourner la facture au prestataire, **avant le paiement**, pour rectification. Une facture ne peut plus être corrigée après le paiement.

L'AFC admet toutefois qu'une facture incomplète soit corrigée ultérieurement à l'aide du formulaire n° 1550 (disponible sur le site internet), mais uniquement dans les cas suivants :

- le N° TVA du prestataire ne figure pas sur la facture ;
- les données de la facture concernant la date ou la période, le genre, l'objet ou le volume de la livraison du bien ou de la prestation de services sont incomplètes ;
- le taux de TVA ne figure pas sur la facture.



Il n'y a aucune possibilité de correction lorsque l'identité du prestataire et/ou de l'acquéreur n'est pas reconnaissable dans la facture ou dans le document qui en tient lieu (☞ exception au chif. 6.2 let. b concernant les tickets de caisse enregistreuse ou d'automate).

9.3 Exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable

L'assujetti n'est pas autorisé à déduire l'impôt préalable transféré par son fournisseur ou perçu par la douane, s'il utilise les biens ou les prestations de services :

- pour les affecter à ses besoins privés ou à ceux des membres de sa famille ou de son personnel⁶ ;
- pour les affecter à des activités exclues de la TVA et pour lesquelles il n'a pas été opté ou pour lesquelles l'option n'est pas possible ;
- pour les remettre à titre gratuit (exception : la remise à titre gratuit de cadeaux de moins de 300 francs par destinataire et par année). Les recettes non soumises à la TVA (p. ex. subventions, dons) ne donnent pas non plus droit à la déduction de l'impôt préalable.

La TVA grevant des frais qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial est totalement exclue du droit à la déduction de l'impôt préalable. Quant à la TVA gre-

⁶ Certaines prestations gratuites et rabais au personnel sont soumis à un traitement fiscal spécial. Pour de plus amples informations, voir la brochure « Prestations à soi-même ».

vant les frais de nourriture et de boisson justifiés par l'usage commercial, elle n'est déductible que jusqu'à concurrence de 50%.

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

Si un assujetti utilise des biens (ou des parties de biens) ou des prestations de services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (activités imposables) qu'à d'autres fins (p. ex. activités exclues de la TVA, à des fins privées, activités financées par des subventions ou des dons), la déduction de l'impôt préalable est à réduire proportionnellement à l'utilisation.

Exemple

L'exploitant assujetti d'une piscine encaisse des billets d'entrée pour l'utilisation de ses installations (= cession du droit d'utiliser ses installations soumise à la TVA ; 90% de l'utilisation). Il loue également des couloirs de son bassin olympique à l'usage exclusif de clubs de natation (= location exclue de la TVA ; 10% de l'utilisation). L'impôt préalable grevant les dépenses ne peut être déduit qu'à raison de 90% (proportion correspondant à la cession du droit d'utilisation de ses installations).

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

9.5 Procédure et méthodes pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable

La méthode choisie est à utiliser au moins pendant une année entière avant que l'assujetti puisse passer à une autre méthode appropriée au calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

9.5.1 Méthode effective

9.5.1.1 Principe

Pour le calcul de l'impôt préalable avec la méthode effective, les principes suivants sont déterminants :

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

- directement imputable à des activités **imposables**, peut être déduit en totalité (Pot A) ;
- directement imputable à des activités **non imposables**, ne peut en règle générale pas être déduit (Pot B) ;
- imputable **aussi bien à des activités imposables que non imposables** (double affectation) est à réduire de manière appropriée à l'aide d'une clé de répartition (Pot C).

9.5.1.2 Procédure

En cas de double affectation, la déduction de l'impôt préalable est à réduire proportionnellement à l'utilisation. Dans ce cas, toutes les dépenses et tous les investissements sont à imputer, en fonction de leur utilisation, soit aux activités imposables, soit non imposables. Dans la mesure du possible, pareille imputation est à effectuer de manière directe pour chaque bien et chaque prestation de services, selon des critères objectifs d'économie d'entreprise.

Lorsque l'imputation directe des dépenses et des investissements n'est pas possible, il y a lieu de recourir à des clés de répartition.

Dans le domaine du sport en particulier, la répartition des dépenses et des investissements proportionnellement à l'utilisation peut entraîner une charge de travail disproportionnée. Pour cette raison, l'AFC autorise au sens d'une simplification à procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable, **pour autant qu'il n'en résulte aucun avantage ou désavantage fiscal notable pour l'assujetti**, les possibilités ci-après.

9.5.2 Variante forfaitaire 1 : imputation partielle de l'impôt préalable⁷

9.5.2.1 Principes

Pour le calcul de l'impôt préalable avec la variante forfaitaire 1, les principes suivants sont déterminants :

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

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

9.5.2.2 Procédure

Montants d'impôt préalable directement imposables

L'impôt préalable grevant les achats de marchandises, les prestations de services, les autres charges d'exploitation et les investissements, directement imposables aux **activités imposables** et aux opérations du domaine soumis qui ne constituent pas du chiffre d'affaires (p. ex. véritables dommages-intérêts), peut être entièrement déduit. Une réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions et de dons est réservée (☞ chif. 16).

7 Nouvelle variante de détermination forfaitaire.

Par contre, l'impôt préalable grevant les achats de marchandises, les prestations de services, les autres charges d'exploitation et les investissements, directement imputables aux **activités non imposables et à certaines opérations ne constituant pas du chiffre d'affaires** (p. ex. dividendes), ne peut pas être déduit.

Montants d'impôt préalable non directement imputables

L'impôt préalable non directement imputable ne peut être déduit que partiellement en fonction de la composition du chiffre d'affaires total, c.-à-d. au moyen d'une **clé de répartition des chiffres d'affaires**.

Tenue de la comptabilité

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

- **Pot A**
Impôt préalable entièrement déductible, directement imputable à des chiffres d'affaires imposables ;
- **Pot B**
Impôt préalable non déductible, directement imputable à des chiffres d'affaires non imposables ou à des opérations ne constituant pas du chiffre d'affaires ;
- **Pot C**
Impôt préalable non directement imputable (partiellement déductible au moyen d'une clé de répartition des chiffres d'affaires).

9.5.3 Variante forfaitaire 2 : clé de répartition du chiffre d'affaires

9.5.3.1 Principes

Pour le calcul de l'impôt préalable avec la variante forfaitaire 2, les principes suivants sont déterminants :

- L'impôt préalable grevant toutes les charges d'exploitation (marchandises, prestations de services et autres charges) et les investissements est à enregistrer dans les comptes « Impôt préalable » et
- être réduit par la suite en fonction de la composition du chiffre d'affaires total déterminant (clé de répartition des chiffres d'affaires).

9.5.3.2 Procédure

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

Exemple1^{ère} année d'exploitation**Recettes non soumises à la TVA :**

- Cotisations des membres	CHF	45'000		
- Billets d'entrée	CHF	25'000		
- Enseignement	CHF	5'000		
- Contribution « Jeunesse et Sport »	CHF	8'000		
- Contribution de la commune	CHF	7'000		
- Dons (sans contrepartie)	CHF	50'000	CHF	140'000
				35% ¹⁾

Recettes publicitaires, recettes du restaurant et du magasin de souvenirs, soumises à la TVA (TVA 7,6% non comprise)

CHF	260'000	65%
-----	---------	-----

Recettes déterminantes pour calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable

CHF	400'000	100%
-----	---------	------

Intérêts bancaires

CHF	9'000 ²⁾
-----	---------------------

Recettes totales

CHF	409'000
-----	---------

¹⁾ Pourcentage déterminant (clé de répartition) pour calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

²⁾ Ces recettes d'intérêts ne sont pas à prendre en considération pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Par simplification, la réduction de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer à raison de 0,02% de ces recettes (☞ brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation »).

Frais

			TVA
Frais sans TVA	CHF	230'000	
Frais TVA 7,6% non comprise	CHF	100'000	CHF 7'600
Frais TVA 2,4% non comprise	CHF	50'000	CHF 1'200
Frais totaux	CHF	380'000	

Calcul de l'impôt préalable déductible

Impôt préalable total	CHF	8'800
Réduction de la déduction de l'impôt préalable de 35%	- CHF	3'080

Déduction d'impôt préalable autorisée	CHF	5'720
---------------------------------------	-----	-------

Décompte de TVA

Dette fiscale : 7,6% de (100%)	CHF	260'000	CHF	19'760
Impôt préalable			- CHF	5'720

TVA due			CHF	14'040
----------------	--	--	------------	---------------

Cette réduction en pour-cent de la déduction de l'impôt préalable est à calculer par année civile ou commerciale. Au moyen de la clé de l'année précédente (pour les nouveaux assujettis, p. ex. sur la base du budget), on procède à des réductions provisoires de l'impôt préalable pour les trois premiers décomptes TVA trimestriels. Dans le décompte TVA du quatrième trimestre, on détermine la clé de répartition exacte et l'on procède à la correction correspondante pour les trois trimestres précédents.

9.5.4 Variante forfaitaire 3 : unité de la prestation

Dans le domaine du sport, il arrive que les prestations acquises ne soient pas ou ne soient que partiellement imputables directement aux différentes activités en fonction de l'utilisation. C'est le cas lorsqu'un assujetti réalise aussi bien des opérations imposables qu'exclues de la TVA. Ces activités sont si étroitement liées qu'une activité ne peut être exercée sans l'autre.

Exemple

Un club de football poursuit son but statutaire. Pour couvrir ses frais, il réalise aussi bien des chiffres d'affaires exclus de la TVA (cotisations des membres et billets d'entrée) que des chiffres d'affaires imposables (prestations publicitaires et de restauration). Sans les recettes imposables, le club ne pourrait pas financer les matchs et les entraînements. De même, la réalisation des recettes provenant des prestations de publicité et de restauration n'est possible qu'en poursuivant le but statutaire (p. ex. matchs de championnat).

Les dépenses comprennent des acquisitions de matériel pour la réalisation du but de l'association (p. ex. des ballons pour l'entraînement et les matchs ou des tenues de sport). Ces frais ne peuvent pas être attribués directement aux opérations imposables ou aux opérations exclues de la TVA.

Ainsi, si l'assujetti ne peut ou ne veut pas appliquer la variante forfaitaire 2, la méthode « unité de la prestation » constitue une méthode alternative appropriée au calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

9.5.4.1 Principes

Pour le calcul de l'impôt préalable avec la variante forfaitaire 3, les principes suivants sont déterminants :

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

- directement imputable à des activités **imposables**, peut être déduit en totalité (Pot A) ;
- directement imputable à des activités **non imposables**, n'est en règle générale pas déductible (Pot B) ;

- **non directement** imputable à des activités imposables ou non imposables, est à comptabiliser séparément (p. ex. dans le compte « Impôt préalable » 1171). Cet impôt préalable est déductible en fonction de la composition du chiffre d'affaires total corrigé, c.-à-d. diminué des **dépenses** directement imputables (Pot C).

9.5.4.2 Procédure

Toutes les acquisitions directement imputables (charges et investissements) – indépendamment du fait qu'elles soient grevées ou non de la TVA – sont à imputer aux activités imposables et aux activités exclues de la TVA. Seul l'impôt préalable grevant les acquisitions, pour lesquelles le droit à la déduction existe, peut être déduit.

L'impôt préalable déductible grevant les dépenses et les investissements ne pouvant pas être imputé, est à déterminer au moyen d'une clé de répartition annuelle. La base de calcul (100%) est le chiffre d'affaires total diminué des dépenses déjà imputées directement. D'éventuelles clés de répartition fondées sur des critères commerciaux objectifs (= «bénéfice brut») peuvent aussi être utilisées.

En cas d'obtention de subventions, autres contributions des pouvoirs publics (☞ chif. 16) et/ou de dons, ces montants sont, lors du calcul des proportions du chiffre d'affaires, à attribuer aux chiffres d'affaires non soumis à la TVA et entraînent par conséquent une réduction de la déduction de l'impôt préalable.

☞ Exemple chiffré dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

9.5.5 Autres procédures

Il est possible qu'un assujetti ne puisse pas ou ne veuille pas utiliser l'une ou l'autre de ces variantes, parce qu'elles ne conduisent pas, dans son cas, à une solution équitable, et/ou que la réduction de la déduction de l'impôt préalable en fonction de l'utilisation effective lui occasionne, en raison de sa complexité, des charges disproportionnées.

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

Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable est effectuée au moyen d'autres calculs que les méthodes effective ou forfaitaires présentées ci-dessus, des documents détaillés concernant le mode de procéder et la réalisation du contrôle de vraisemblance sont indispensables. La possibilité de contrôle des calculs effectués pour déterminer la réduction de la déduction de l'impôt préalable est à garantir en tout temps, spécialement lors de révisions de l'AFC ou de l'organe de contrôle.

9.5.5.1 Procédure simplifiée du calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable⁸

Au sens d'une simplification, l'assujetti qui réalise des chiffres d'affaires exclus de la TVA et qui reçoit des dons, subventions et autres contributions des pouvoirs publics, peut traiter de tels montants comme des chiffres d'affaires et les imposer. Ceci aux conditions suivantes :

- l'imposition se fait **dans tous les cas au taux normal**, c.-à-d. même si en cas d'option ces opérations exclues de la TVA étaient imposables au taux réduit (☞ chif. 11.2) ;
- **La TVA ne doit pas être mentionnée dans les factures.**

Néanmoins, si la TVA est mentionnée dans les factures, cette simplification s'anule automatiquement. Dans ce cas, l'assujetti doit acquitter la TVA, sans avoir droit pour autant à la déduction de l'impôt préalable.

L'application de cette méthode ne nécessite aucune autorisation de l'AFC et doit durer au moins une année (civile ou commerciale).

Cette méthode est en partie également applicable à la location immobilière, exclue de la TVA, d'installations sportives, par exemple un stade, un terrain de football ou une piscine couverte, dans la mesure où les locataires disposent à **leur usage exclusif** d'une surface bien délimitée (☞ chif. 17.2.1). Cette simplification n'est pas applicable aux logements ou aux parties d'immeuble pour l'imposition desquelles il peut être opté en vertu de l'article 26 alinéa 1 lettre b LTVA.

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».

9.6 Réduction de la déduction de l'impôt préalable sur les investissements

D'une manière générale, la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de subventions et autres contributions des pouvoirs publics ou de dons est à faire proportionnellement au chiffre d'affaires total. Toutefois, si de tels montants peuvent être attribués directement à un objet déterminé (p. ex. à la construction d'une patinoire), la réduction de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer uniquement sur cet objet. Le coefficient de réduction de la déduction de l'impôt préalable est le rapport entre les contributions reçues et les coûts de l'objet (TVA incl.).

Si un tel objet est utilisé à différentes fins (p. ex. à des fins imposables et exclues de la TVA), il y a lieu, sur la part de l'impôt préalable restant (solde de l'impôt

préalable après prise en compte des contributions directement imputables à l'objet), de procéder à une réduction complémentaire du solde d'impôt préalable (☞ chif. 9.5).

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

9.7 Changements d'affectation

Pour la naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les investissements et les biens d'exploitation, ce sont les proportions d'utilisation à des fins soumises à la TVA et à des fins exclues de la TVA existantes au moment de la réception de la livraison de biens ou de la prestation de services qui sont déterminantes.

Lors de l'application de la détermination par approximation, si les proportions d'utilisation des biens et des prestations de services se modifient de plus de 20 pour-cent (= limite de tolérance)⁹ par rapport à l'année précédente, il y a changement d'affectation ayant une incidence fiscale. En conséquence, un impôt de **prestation à soi-même** est dû (art. 9 al. 1 LTVA), respectivement un **dégrèvement ultérieur** de l'impôt préalable peut être fait valoir (art. 42 LTVA).

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

9.7.1 Prestation à soi-même en raison de changements d'affectation

Si l'utilisation pour une activité imposable se **termine complètement** ou **qu'elle diminue de plus de 20% par rapport à l'année précédente**, les prestations acquises doivent être de nouveau grevées de TVA au sens de l'article 9 LTVA. Est déterminant pour l'imposition des prestations à soi-même, le taux en vigueur lors de la naissance du changement d'affectation.

Ainsi, si dans l'exemple (☞ chif. 9.5.3), la proportion d'utilisation pour l'activité imposable passait la deuxième année de 65% à 44%, soit une diminution de 21%, une prestation à soi-même est à imposer en raison de ce changement d'affectation.

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

9.7.2 Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable

Si les conditions pour une déduction de l'impôt préalable n'étaient pas remplies lors de la réception d'une prestation mais qu'elles l'ont été plus tard, la déduction ultérieure de l'impôt préalable peut être opérée dans le décompte TVA de la période fiscale au cours de laquelle les conditions sont remplies. Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable s'opère au taux en vigueur au moment de l'acquisition des biens et des prestations de services ou de l'imposition d'une prestation à soi-même.

En cas de changement d'affectation, c'est-à-dire lorsque l'utilisation à des fins imposables augmente de plus de 20% par rapport à l'année précédente, un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable peut être fait valoir.

Ainsi, si dans l'exemple (☞ chif. 9.5.3), la proportion d'utilisation pour l'activité imposable passait la deuxième année de 65% à 86%, soit une augmentation de 21%, un dégrèvement de l'impôt préalable peut être fait valoir en raison de ce changement d'affectation.

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

10. Prestations à soi-même

L'imposition des prestations à soi-même a pour but d'éviter que les assujettis utilisant des biens ou des services à des fins non imposables soient avantagés par rapport aux non-assujettis.

10.1 Prélèvements de biens

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

- pour les affecter à des fins étrangères à l'entreprise, en particulier à ses besoins privés ou à ceux de son personnel ;
- pour les affecter à une activité exclue de la TVA ;
- pour les remettre à titre gratuit, à l'exception des cadeaux jusqu'à concurrence de 300 francs par destinataire et par année et des échantillons distribués pour les besoins de l'entreprise, ou
- dont il a encore le pouvoir de disposer lorsque cesse son assujettissement.

☞ Pour le calcul de la TVA due sur les prélèvements susmentionnés, voir la brochure « Prestations à soi-même ».

10.2 Exécution de travaux

Il y a également prestation à soi-même lorsque :

- a) l'assujetti exécute des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à la disposition de tiers à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (art. 18 ch. 20 et 21 LTVA) ou lorsqu'il fait exécuter ces travaux sans avoir opté pour l'imposition ; en sont exclus les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par l'assujetti ou ses employés ;
- b) l'assujetti exécute de tels travaux à des fins privées ou en vue d'une activité exclue de la TVA et pour l'imposition de laquelle il n'a pas opté.

10.3 Travaux de conciergerie et de gardiens de place

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

Cette disposition d'exception a pour conséquence que **les travaux de conciergerie, exécutés pour son propre compte** par l'assujetti lui-même ou ses employés, **ainsi que notamment les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien exécutés par des gardiens de places et des greenkeepers sur des installations sportives** ne sont pas à imposer.¹⁰

Cependant, il est à noter qu'il n'existe aucun droit à la déduction de l'impôt préalable sur les prestations acquises (p. ex. achat de biens tels qu'outils, matériel de réparation) lorsque ces travaux sont exécutés à des fins exclues de la TVA.

Sont réputés travaux de conciergerie ou de gardien de place, ceux normalement exécutés par un concierge ou un gardien de place sur des immeubles ou des installations sportives (← chif. 17.2), soit :

- les travaux de nettoyage des vestiaires ;
- les travaux d'entretien et de réparation dans les douches, les toilettes et les vestiaires ;
- les travaux de surveillance et de contrôle, par exemple de l'éclairage, du local de chauffage et d'autres installations qui ne font pas partie des installations sportives ;
- le nettoyage de salles de gymnastique dans les écoles ;

¹⁰ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

et également

- l'entretien (tondre le gazon, amender [engrais], ameubler et aérer le sol, etc.) de places de sport et leurs annexes, telles que terrains de football, piscines et installations de golf ;
- le nettoyage de la glace des patinoires ;
- le nettoyage des tribunes ;
- les travaux de nettoyage des environs (p. ex. des places de parc), déblaiement de la neige, travaux de jardinage tels que tailler les arbres et les haies, enlever la mauvaise herbe dans des parterres fleuris ;
- la réparation des bandes entourant un terrain, des grillages, des tribunes ;
- les travaux d'aménagement exécutés en été en prévision de l'exploitation hivernale et vice versa (p. ex. courts de tennis pour l'utilisation comme patinoire) ou des prestations en relation avec la location temporaire pour l'organisation d'un concert ou d'une foire.¹¹



Par contre, les travaux qui ne sont pas usuels et qui sont normalement exécutés par des artisans (p. ex. travaux de peinture, de charpentier, de menuisier, de jardinier, de plâtrier et de maçon, travaux sur des installations sanitaires, électriques et de chauffage) ne sont pas réputés travaux de conciergerie ou de gardien de place.

Lorsqu'un assujetti exécute ou fait exécuter par ses employés de tels travaux et qu'il n'a pas opté pour l'imposition de la location de l'installation sportive et/ou notamment des cotisations des membres (☞ chif. 11.3), il doit alors acquitter l'impôt de prestations à soi-même sur de tels travaux proportionnellement à la part exclue du chiffre d'affaires total.

Base de calcul :

L'impôt sur les prestations à soi-même se calcule sur le prix qui serait facturé à un tiers indépendant. Tous les éléments de coût doivent être compris dans le calcul, c'est-à-dire les coûts de matériel, de salaire et charges sociales, une part pour les frais généraux, un supplément pour risques encourus et bénéfice.

Exemple

Coûts de matériel (y c. investissements) sans TVA		CHF	24'790
Salaire brut (sans les allocations pour enfants)	CHF	65'400	
Charges sociales (15% du salaire brut) ¹⁾	CHF	9'810	CHF 75'210
		CHF	100'000
Frais généraux, suppl. pour risques et bénéfice 10% ¹⁾		CHF	10'000
Valeur des travaux d'artisans (TVA exclue)		CHF	110'000

Ainsi, si la part du chiffre d'affaires exclue (p. ex. location de l'installation sportive et cotisations statutaires sans imposition par option) représente 60% du chiffre d'affaires total, la valeur à imposer à titre de prestation à soi-même s'élève à

60% de CHF 110'000	CHF	66'000
soit une TVA de 7,6% de (100%)	CHF	5'016

¹⁾ estimation, pour autant qu'aucun calcul détaillé ne soit disponible

11. Option pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA dans le domaine du sport

Pour préserver la neutralité concurrentielle ou simplifier la perception de la TVA, l'AFC peut autoriser, sous certaines conditions et sur présentation d'une demande écrite, l'option pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA (art. 26 al. 1 LTVA).

11.1 Généralités

11.1.1 Droit d'option

Cette option s'adresse aux

- personnes déjà assujetties en raison de leurs chiffres d'affaires imposables qui réalisent en plus des chiffres d'affaires résultant d'opérations exclues de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA. Cette option n'est pas astreinte à un chiffre d'affaires minimal ;
- non-assujettis réalisant annuellement plus de 40'000 francs de chiffre d'affaires provenant
 - de livraisons et prestations de services imposables fournies à des assujettis sur le territoire suisse, respectivement à des entreprises étrangères auxquelles la TVA peut être remboursée et/ou
 - d'exportations ou de livraisons/prestations de services effectuées à l'étranger par des entreprises suisses (opérations qui seraient imposables si elles étaient fournies sur le territoire suisse) et/ou
 - de prestations exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffres 1, 7 à 17, 22 et 23 LTVA fournies à des assujettis ou à des non-assujettis, pour lesquelles le lieu de fourniture de la livraison ou de la prestation de services se situe sur le territoire suisse (☞ chif. 11.2 et 11.3), et/ou

- de prestations exclues de la TVA selon l'article 18 chiffres 2 à 6, 20 et 21 LTVA, pour lesquelles il est prouvé qu'elles sont fournies à des assujettis sur le territoire suisse (☞ chif. 11.2 et 11.3).

Par chiffre d'affaires réalisé, on entend le chiffre d'affaires encaissé ou prévisionnel. Dans ce dernier cas, l'AFC peut requérir des preuves, telles que des contrats.



L'option pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA fournies à l'étranger n'est pas possible.

Elle n'est également pas possible avec l'application des taux forfaitaires ou des taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 8).

☞ Pour de plus amples informations, voir ch. 688 ss.

11.1.2 Conditions de l'option

L'autorisation d'opter dépend du fait que l'assujetti remplisse ses obligations, en particulier qu'il envoie régulièrement ses décomptes TVA, qu'il paie la TVA due et qu'il tienne les livres comptables exigés.

L'option est possible au plus tôt au début du trimestre au cours duquel elle a été demandée par écrit. Lorsque l'assujettissement volontaire est demandé pour des opérations exclues de la TVA, l'option n'est cependant possible qu'à partir du moment où les chiffres d'affaires y relatifs sont réalisés (recettes de loyers, produits des ventes, etc.). La durée minimum de l'option est de cinq ans.

Une demande d'option est à déposer auprès de l'AFC à l'aide du formulaire n° 762 (disponible sur le site internet de l'AFC).

L'AFC peut en outre faire dépendre l'octroi du droit d'option de la remise de sûretés.

Si les conditions de l'option ne sont plus remplies, l'assujetti est tenu d'en informer immédiatement l'AFC.

☞ Les brochures « Prestations à soi-même » et « Changements d'affectation » renseignent quant à l'imposition éventuelle d'une prestation à soi-même à la fin de l'option.

11.1.3 Conséquences de l'option

L'assujettissement volontaire par option oblige de décompter la TVA sur toutes les prestations obligatoirement imposables.

L'assujetti ayant opté pour l'imposition peut déduire dans ses décomptes TVA les montants d'impôt préalable grevant les biens ou les services qu'il a acquis afin de réaliser les chiffres d'affaires pour lesquels il a opté.

La déduction de l'impôt préalable doit toutefois être réduite proportionnellement en cas d'encaissement de subventions ou de dons ou lorsque les biens et services sont également utilisés pour réaliser des chiffres d'affaires exclus de la TVA pour lesquels l'option n'a pas été demandée (double affectation).

L'acquéreur assujetti d'une opération exclue de la TVA pour l'imposition de laquelle son fournisseur a opté est autorisé à déduire la TVA grevant cette opération, pour autant que toutes les conditions y donnant droit soient remplies (☞ chif. 9).

11.2 Opérations exclues de la TVA imposables au taux réduit en cas d'option

Les opérations mentionnées à l'article 18 chiffres 14 à 16 LTVA sont imposables au taux réduit en cas d'option. Il s'agit notamment :

- des contre-prestations exigées des participants pour les manifestations sportives (finances d'inscription), y compris les prestations accessoires incluses (☞ chif. 12.1) ;
- des contre-prestations (billets d'entrée) demandées pour les manifestations sportives (☞ chif. 12.2.1) ;
- des contre-prestations provenant de la vente de « licences de sportifs » (☞ chif. 15.3) ;
- des contre-prestations (billets d'entrée) demandées pour les manifestations culturelles, telles que représentations théâtrales et musicales (☞ chif. 12.2.2).

L'option pour l'imposition de telles opérations peut être autorisée indépendamment du fait que celles-ci soient fournies à des assujettis ou à des non-assujettis.

L'option vaut pour la totalité des opérations visées à l'un des chiffres mentionnés ci-dessus de l'article 18 LTVA.

11.3 Opérations exclues de la TVA imposables au taux normal en cas d'option

Les opérations mentionnées aux autres chiffres de l'article 18 LTVA sont imposables au taux normal en cas d'option. Dans le domaine du sport, il s'agit notamment :

- des recettes provenant de l'enseignement du sport (☞ chif. 18.3) ;
- des cotisations fixées statutairement versées par les membres d'organismes sans but lucratif (☞ chif. 15.1) ;
- des recettes provenant de la location d'installations sportives (☞ chif. 17.2.1).

L'option pour l'imposition des recettes provenant de l'enseignement du sport et des cotisations peut être autorisée, indépendamment du fait que les prestations y relatives soient fournies à des assujettis ou à des non-assujettis.

L'option vaut pour la totalité des opérations visées au chiffre 11 (enseignement) ou 13 (cotisations de membres) de l'article 18 LTVA.

L'option pour l'imposition des recettes provenant de la location d'installations sportives ne peut en principe être autorisée que s'il est établi que de telles opérations sont fournies sur le territoire suisse à des assujettis. Elle est possible pour chaque objet et à demander au moyen du formulaire n° 760 (imposition par option d'immeubles) disponible sur le site internet de l'AFC.

☞ En cas de locations à court terme aussi bien à des assujettis qu'à des non-assujettis, voir chif. 17.2.4.

11.4

Exemples

Exemple 1

Un club de football a opté pour l'imposition des recettes provenant de la vente des billets d'entrée aux matchs et des cotisations versées par ses membres.

Recettes imposables (TVA non comprise) :

- billets d'entrée aux matchs	CHF	90'000	x	2,4% (option)
- cotisations (juniors, actifs, etc.)	CHF	60'000	x	7,6% (option)
- sponsoring (publicité)	CHF	110'000	x	7,6%
- cantine	CHF	140'000	x	7,6%
	<u>CHF</u>	<u>400'000</u>		(80%)

Recettes non imposables :

- dons	CHF	40'000
- contributions du Sport-Toto	CHF	60'000
	<u>CHF</u>	<u>100'000</u>
		(20%)

Recettes totales

CHF 500'000 (100%)

Les recettes imposables s'élèvent à 80% des recettes totales. Une réduction de la déduction de l'impôt préalable de 20% doit être opérée (concernant les autres variantes pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable, voir chif. 9.5).

Exemple 2

Un club de ski organise une compétition locale en Suisse. Il a opté pour l'imposition des recettes provenant des finances d'inscription des skieurs et des cours de formation donnés à des tiers. Il n'a par contre pas opté pour l'imposition des recettes provenant des cotisations versées par ses membres.

Recettes imposables (TVA non comprise) :

- finances d'inscription des skieurs	CHF	10'000	x	2,4% (option)
- cours de formation	CHF	10'000	x	7,6% (option)
- sponsoring	CHF	40'000	x	7,6%
	<u>CHF</u>	<u>60'000</u>		<u>(60%)</u>

Recettes exclues de la TVA ou non imposables :

- cotisations des membres	CHF	10'000	exclues, sans option
- dons	CHF	15'000	non imposables
- contributions « Jeunesse et Sport »	CHF	10'000	non imposables
- contribution de la commune	CHF	5'000	non imposable
	<u>CHF</u>	<u>40'000</u>	<u>(40%)</u>

Recettes totales

CHF 100'000 (100%)

Les recettes imposables s'élèvent à 60% des recettes totales. Une réduction de la déduction de l'impôt préalable de 40% doit être opérée (☞ chif. 9.5 concernant d'autres variantes pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable).

Bien que les recettes imposables de sponsoring ne dépassent pas 75'000 francs, elles sont à imposer et à déclarer suite au choix de l'option pour l'imposition des recettes provenant des finances d'inscription et des cours de formation (☞ chif. 11.1.3).

Exemple 3

Une association de clubs sportifs (société simple) organise chaque année une course à pied populaire. Elle a opté pour l'imposition de la totalité des opérations exclues de la TVA effectuées dans le cadre de cette manifestation.

La finance d'inscription comprend la taxe de participation à la course, le ravitaillement ainsi qu'un T-shirt en souvenir.

Recettes imposables (TVA non comprise) :

- finances d'inscription des coureurs y c. les prestations accessoires (T-shirt, ravitaillement)	CHF	120'000	x	2,4% (option)
- sponsoring	CHF	100'000	x	7,6%
- vente de T-shirts aux spectateurs	CHF	20'000	x	7,6%
- vente de droits de diffusion TV	CHF	60'000	x	7,6%
	<u>CHF</u>	<u>300'000</u>		<u>(75%)</u>

Recettes non imposables :

- dons	CHF	60'000
- contributions « Jeunesse et Sport »	CHF	40'000
	<u>CHF</u>	<u>100'000 (25%)</u>

Recettes totales de la manifestation **CHF 400'000 (100%)**

Les recettes imposables s'élèvent à 75% des recettes totales. Une réduction de la déduction de l'impôt préalable de 25% doit être opérée (☞ chif. 9.5 concernant d'autres variantes pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable).

12. Recettes liées à l'organisation de manifestations sportives et compétitions ainsi qu'aux prestations publicitaires diverses

12.1 Taxes et finances d'inscription à une manifestation sportive

Les taxes ou finances d'inscription à une manifestation sportive, y compris les prestations accessoires incluses, payées par un sportif individuel ou par une équipe sont exclues de la TVA.

☞ Concernant le traitement fiscal des licences, voir chif. 15.3.

Il en va de même pour les taxes d'inscription ou d'annonce versées à une fédération cantonale, régionale, nationale ou internationale pour inscrire une équipe ou un sportif à un championnat, à une manifestation sportive, à une coupe ou à un tournoi.

Exemples de manifestations sportives pour lesquelles les finances d'inscription sont exclues de la TVA

- championnat ;
- course cycliste ou à pied ;
- compétition de natation ou de ski de fond ;
- tournoi de football ;
- course-relais avec différents sports ;
- concours de billard, de jeux de fléchettes, jeux de quilles, bowling et tournois d'échecs ;
- manifestations auxquelles les participants prennent part à pied, en planches ou patins à roulettes, en scooter, en trottinettes, à bicyclette ou à cheval (même si aucun classement n'est établi à la fin).

Le montant total de la taxe, de la finance d'inscription ou d'annonce est exclu de la TVA, y compris la valeur des prestations accessoires fournies et comprises dans la taxe ou la finance. Valent prestations accessoires incluses dans les finances d'inscription, par exemple la remise de biens aux participants avant ou au terme de la manifestation (médaille, prix-souvenir, T-shirt, coupe, trophée, etc.), le ravitaillement (avant, pendant ou directement après la compétition), le transport de liaison à la manifestation sportive (avant, pendant et après la manifestation). Le supplément pour inscription tardive fait également partie de la contre-prestation demandée pour l'inscription.

Exemples de taxes ou finances d'inscription comprenant des prestations accessoires directement liées

- inscription à une course de montagne qui comprend le retour en plaine avec le téléphérique et le funiculaire ;
- inscription à une course cycliste populaire qui comprend un maillot ;
- inscription à une course de ski de fond qui comprend le ravitaillement ;
- inscription à une course d'orientation de plusieurs jours qui comprend l'hébergement et les repas durant l'épreuve ;
- inscription à un concours de tir qui comprend la fourniture de la munition ;
- carte de participation pour une fête de gymnastique qui comprend l'hébergement et la restauration durant la participation active du gymnaste (ne vaut pas pour la partie récréative de la fête, pour le dîner de gala ni pour les accompagnateurs non actifs) ;
- inscription à une fête de gymnastique qui comprend l'hébergement et la restauration durant la participation active du gymnaste (ne vaut pas pour la partie récréative de la fête, pour le dîner de gala, ni pour les accompagnateurs non actifs). Le droit d'utiliser les transports publics locaux constitue aussi une prestation accessoire, pour autant que ce droit soit limité au transport des sportifs dans la zone où se déroule la manifestation (aires ou installations de sport et lieu d'hébergement). Ceci ne s'applique pas seulement aux fêtes de gymnastique ;
- inscription à une manifestation sportive comprenant une carte journalière donnant droit à une prestation de transport plus étendue (p. ex. voyage aller et retour entre le domicile et le départ respectivement l'arrivée de la manifestation sportive). La carte journalière vaut également prestation accessoire à la prestation principale exclue de la TVA, pour autant que le coût du transport soit compris forfaitairement dans la finance d'inscription. Si le coût du trans-

port est facturé séparément, il vaut contre-prestation pour une prestation supplémentaire imposable.

Les prestations supplémentaires qui ne sont pas en relation directe avec la manifestation sont imposables au taux correspondant, indépendamment du fait qu'elles soient facturées séparément ou comprises dans la finance d'inscription. Si elles sont comprises, leur valeur est à déterminer et à imposer au prix qui serait demandé à un tiers indépendant.

Exemples de prestations supplémentaires qui n'ont pas de rapport direct avec la taxe ou la finance d'inscription et qui sont, par conséquent, à imposer

- *droit à un rabais accordé sur les remontées mécaniques de la région ;*
- *droit à une excursion gratuite en bateau ;*
- *droit à un repas après la compétition (dîner de gala).*



Les taxes et finances d'inscription pour des manifestations **autres** que sportives sont imposables au taux normal. Ceci vaut par exemple pour les excursions guidées en montagne, les tournois de jeux vidéo, de flippers et de football de table, les matchs aux cartes, les rassemblements de véhicules à moteur de tout genre.

12.2

Billets d'entrée

12.2.1

Billets d'entrée à une manifestation sportive

Seules les contre-prestations perçues directement par l'organisateur d'une manifestation en échange de représentations sportives (p. ex. billets d'entrée aux matchs de football, de hockey, de basket, de handball, aux meetings d'athlétisme, de boxe, aux concours hippiques, aux démonstrations d'équitation) sont exclues de la TVA.

Lorsque des prestations imposables (p. ex. prestations de restauration, d'hébergement, de transport, places de parc) sont comprises dans le prix d'entrée aux manifestations sportives et que celles-ci ne sont pas indiquées séparément sur le billet d'entrée ou la facture, elles sont à traiter fiscalement de la manière suivante :

- Si, sur la base de documents internes, la part imposable des prestations 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 la prestation principale exclue de la TVA (sportive).

Si la contre-prestation pour la manifestation sportive est imposée volontairement (☞ option chif. 11), la contre-prestation totale est imposable au taux

réduit. Les dépenses correspondantes donnent droit à la déduction de l'impôt préalable.¹²

- Si la part imposable des prestations excède 10% du prix d'entrée total, toutes les prestations indépendantes imposables sont à imposer en fonction de leur nature au prix du marché. L'organisateur a droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses. Le billet (ou la facture) ne doit pas faire mention de la TVA.

Si lors d'une facturation forfaitaire il est fait mention de la TVA (p. ex. TVA 7,6% incl.) pour des prestations exclues de la TVA dans le domaine du sport et pour d'autres prestations indépendantes, la totalité de la contre-prestation est imposable.

En outre, aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'est possible sur les dépenses pour la manifestation sportive. Cependant, l'impôt préalable sur les dépenses grevant les prestations indépendantes imposables est déductible en totalité.



Parce que le destinataire de la prestation assujéti peut déduire l'impôt préalable à raison de 50% grevant les frais de nourriture et de boisson (art. 38 ch. 5 LTVA), il est autorisé à demander à son fournisseur de la prestation de lui donner la valeur des prestations correspondantes.¹³

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

12.2.2 Billets d'entrée à une manifestation culturelle

Seules les contre-prestations perçues directement par l'organisateur d'une manifestation en échange de représentations culturelles (p. ex. billets d'entrée à des soirées de divertissement, fêtes à l'occasion d'un jubilé, soirées annuelles avec démonstration de sport) sont exclues de la TVA. Il en va de même pour les événements organisés dans le but de collecter des fonds (p. ex. soirée de gala, de divertissement).

Si des prestations imposables (p. ex. prestations de restauration, d'hébergement, de transport, places de parc) sont comprises dans le prix d'entrée aux manifestations culturelles et que celles-ci ne sont pas indiquées séparément sur le billet d'entrée ou la facture, elles sont à traiter fiscalement de la manière suivante :

¹² Précision de la pratique

¹³ Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008

- Si, sur la base de documents internes, la part imposable des prestations 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 la prestation principale exclue de la TVA (culturelle).

Si la contre-prestation pour la manifestation culturelle est imposée volontairement (☞ option chif. 11), la contre-prestation totale est imposable au taux réduit. Les dépenses correspondantes donnent droit à la déduction de l'impôt préalable.¹⁴

- Si la part imposable des prestations excède 10% du prix d'entrée global, il ne peut plus être admis de part pour des prestations culturelles exclues de la TVA. 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 des entrées.¹⁵



Parce que le destinataire de la prestation assujéti peut déduire l'impôt préalable à raison de 50% grevant les frais de nourriture et de boisson (art. 38 ch. 5 LTVA), il est autorisé à demander à son fournisseur de la prestation de lui donner la valeur des prestations correspondantes.¹⁶

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

12.2.3 Organisations de vente de billets d'entrée

La réservation et la vente de billets d'entrée pour assister à des manifestations culturelles ou sportives par une organisation tierce ne valent pas chiffre d'affaires exclu de la TVA chez cette dernière s'il y a un simple rapport de représentation directe. Dans ce cas, la commission d'intermédiaire est imposable au taux normal.

Un rapport de représentation directe est admis lorsque les dispositions suivantes sont réunies :

- le nom du fournisseur de la prestation (organisateur de la manifestation) apparaît clairement sur le ticket, le billet ou autre document semblable ;

¹⁴ Précision de la pratique

¹⁵ Précision de la pratique

¹⁶ Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008

- l'acheteur (spectateur) reçoit un document, par exemple sous la forme d'un billet d'entrée, lui permettant d'obtenir directement la prestation payée à l'avance ;
- l'organisation tierce remet à l'organisateur de la manifestation un décompte écrit sur le produit de la vente des billets et sur la rémunération lui revenant ;
- 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, il s'agit d'un chiffre d'affaires réalisé en propre par le tiers mandaté (p. ex. voyage à forfait au sens de la Loi fédérale sur les voyages à forfait).

Si l'organisation de vente de billets vend, en plus des billets au nom de tiers, des billets pour ses propres manifestations, les indications sous chif. 12.2.1 et 12.2.2 sont à appliquer.

Conformément aux principes régissant l'établissement régulier des comptes (principe du brut) ainsi que la détermination du chiffre d'affaires et de l'impôt préalable déductible, les organisateurs assujettis doivent comptabiliser comme chiffre d'affaires dans tous les cas les recettes brutes des billets vendus. En conséquence, l'organisateur doit se faire communiquer par les points de vente ou une éventuelle organisation tierce les recettes brutes des billets vendus. La comptabilisation de la seule différence entre les recettes et les dépenses (recettes nettes) n'est pas autorisée.¹⁷

☞ Concernant la vente de billets d'entrée par des agences de voyages, voir la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».

12.3 Droits d'organisation versés aux associations

Les droits d'organisation versés aux associations sportives (taxes, redevances) pour l'organisation de manifestations sportives sont régis par le principe du lieu du destinataire (art. 14 al. 3 LTVA) et sont imposables au taux normal. Cela signifie que l'association sportive ayant son siège sur le territoire suisse ne doit pas imposer les chiffres d'affaires provenant de l'octroi de ces droits d'organisation si elle peut prouver par des documents comptables justificatifs (☞ ch. 388 ss) que l'organisateur, en tant que destinataire de la prestation, est domicilié à l'étranger.

Exemple

Une fédération internationale, domiciliée à Lausanne, cède les droits d'organisation des championnats du monde à une fédération nationale d'un pays étranger dans lequel ils se dérouleront.

En revanche, les organisateurs de manifestations/entreprises sportives ayant leur siège en Suisse doivent imposer les acquisitions de tels droits auprès d'associations/d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (☞ chif. 2.7).

Exemples

- le droit d'autorisation versé par l'organisateur d'un championnat suisse à sa fédération internationale ayant son siège à l'étranger ;
- la taxe versée à une fédération internationale ayant son siège à l'étranger pour l'organisation des championnats du monde en Suisse ;
- la redevance, calculée par participant, que l'organisateur d'une course populaire verse à sa fédération internationale ayant son siège à l'étranger.¹⁸

Est également imposable au taux normal, le droit versé par un organisateur à un autre organisateur (p. ex. clause de renonciation, cession des droits obtenus).

12.4 Droits de transmission ou de diffusion

Les recettes provenant de la cession de droits d'enregistrement ou de diffusion de manifestations sportives à la radio, à la télévision ou par d'autres moyens de transmission d'informations sont à imposer au taux normal, dans la mesure où l'acquéreur de ces droits a son domicile, son siège ou un établissement stable sur le territoire suisse (principe du lieu du destinataire, art. 14 al. 3 let. a LTVA).

Si l'acquéreur des droits a son domicile ou son siège social à l'étranger, ces prestations de services sont réputées fournies à l'étranger et ne sont, de ce fait, pas soumises à la TVA (☞ ch. 388 pour les preuves).

☞ Pour de telles acquisitions de prestations de services auprès d'une entreprise ayant son siège à l'étranger, voir chif. 2.7.

12.5 Droits pour l'exploitation commerciale de manifestations et compétitions

Les recettes provenant de la cession de droits pour l'exploitation commerciale de manifestations et de compétitions sont à imposer au taux normal, si l'acquéreur des droits a son domicile ou son siège social sur le territoire suisse (principe du lieu du destinataire, art. 14 al. 3 LTVA).

En revanche, si l'acquéreur des droits a son domicile ou son siège social à l'étranger, ces droits ne sont pas soumis à la TVA, car ils sont réputés fournis à l'étranger (☞ ch. 388 pour les preuves).

Exemples

- Une fédération sportive internationale ayant son siège en Suisse, cède à la Société X SA, qui a son siège en Suisse, le droit pour l'exploitation commerciale de championnats mondiaux. Il s'agit dans ce cas d'une prestation de

services soumise à la TVA, indépendamment du fait que ces championnats aient lieu en Suisse ou à l'étranger.

- *A l'occasion d'épreuves ou de compétitions qui auront lieu en Suisse, une fédération sportive internationale ayant son siège en Suisse cède à un distributeur de denrées alimentaires qui a son siège à l'étranger, le droit d'utiliser sa marque son logo dans les annonces publicitaires ou sur les produits qu'il distribue. La contre-prestation reçue n'est pas imposable, car la prestation de services y relative est fournie à l'étranger.*
- ☞ Pour de telles prestations de services fournies par une fédération ayant son siège à l'étranger, voir chif. 2.7.

12.6 **Annonces publicitaires / vente d'espaces publicitaires**

La vente d'espaces dans des imprimés pour l'insertion d'annonces publicitaires vaut prestation de services imposable au taux normal, quel que soit l'annonceur (personne physique ou morale, de droit privé ou public) s'il a son domicile ou son siège sur le territoire suisse (principe du lieu du destinataire, art. 14 al. 3 LTVA). La présentation, l'emplacement ou la formulation de l'annonce (p. ex. publiportages) sont sans importance pour la détermination du caractère publicitaire. Le genre d'imprimés dans lesquels paraissent les annonces et le public auquel ils sont destinés (p. ex. tiers, membres d'un club) ne sont pas non plus déterminants. Il s'agit notamment d'imprimés tels que :

- journaux ou revues d'un club ou d'une association (organe d'un club, journal destiné aux membres) ;
- programmes de matchs ou de saison (programmes de tournois ou de championnats) ;
- calendriers ;
- plans de tir ;
- rapports annuels ;
- publications éditées à l'occasion d'une commémoration, d'un jubilé.

12.7 **Publicité dans les stades et les salles de sport**

La mise à disposition de surfaces publicitaires (fixes ou mobiles), de vitrines et autres moyens semblables, c'est-à-dire la cession du droit d'afficher de la publicité ou d'exposer des biens, de même que les annonces publicitaires faites par haut-parleurs, valent prestations de services imposables au taux normal.

Exemples

- *publicité (fixe ou mobile) sur les bandes entourant un terrain ou une salle de sport ;*
- *publicité sur les affiches de manifestations sportives ;*
- *publicité sur les tableaux d'affichage du résultat ou de l'heure ;*
- *annonces par haut-parleurs des donateurs de ballons de match* (☞ chif. 15.4).

12.8 Publicité sur les équipements et le matériel de sport

Les équipements (tenue de sport, T-shirt, survêtement, bandeau, etc.) et le matériel de sport (sac, valise, porte-documents, véhicule, etc.) des sportifs, entraîneurs, dirigeants ou autres personnes, peuvent également être des supports publicitaires. Les contre-prestations provenant de la publicité sur de tels supports sont imposables au taux normal.

☞ Pour les compensations de prestations, voir chif. 12.9.1.

12.9 Sponsoring

Il y a sponsoring, imposable au taux normal, lorsque le destinataire d'une contribution (p. ex. club, association, fédération, personne ou manifestation) fournit en contrepartie une prestation publicitaire en faveur du sponsor ou toute autre prestation visant à promouvoir l'image de celui-ci. Il est sans importance que la contre-prestation du sponsor soit payée en espèces, en nature ou sous toute autre forme de prestation.



Une telle contre-prestation n'a jamais le caractère de don, même partiellement. Elle est donc imposable en totalité au taux normal.

☞ Pour les contributions versées par des organisations d'utilité publique, voir chif. 16.4.

☞ Concernant la facturation, voir chif. 6.2 et 7.3.

12.9.1 Affaires conclues en compensation

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

La comptabilisation de la seule différence de valeur entre les prestations réciproquement fournies n'est pas autorisée, cela même si le partenaire au contrat est un non-assujetti. Ceci est également valable s'il n'existe aucun enregistrement détaillé sur les prestations fournies en compensation, c'est-à-dire lorsque seul le montant à payer est facturé ou lorsqu'aucune facture n'est établie. A défaut de pièces comptables conformes aux exigences formelles (☞ chif. 6.2), aucune des parties n'a le droit de déduire l'impôt préalable.

Lors d'affaires conclues en compensation, il est judicieux que les parties au contrat établissent chacune une facture ou une pièce comptable pour la ou les prestations qu'elles fournissent.

La déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 9) n'entre en ligne de compte que lorsque chaque prestation est facturée distinctement et pour autant que le montant de la TVA due soit indiqué séparément.

Exemples

- *Un club reçoit gratuitement des aliments fortifiants de la part d'un fabricant de boissons. En contrepartie, ce dernier peut afficher de la publicité pour ses produits. Ces livraisons et prestations de services sont imposables. La contre-prestation déterminante est constituée par le prix de vente du fabricant pour les aliments livrés.*
- *Un sponsor offre le premier prix pour le gagnant d'un tournoi (p. ex. téléviseur). En contrepartie, le nom du sponsor du premier prix est cité dans le programme du tournoi. C'est le prix de vente du sponsor pour le bien en question qui représente la contre-prestation déterminante.*

12.9.2 Combinaison de prestations

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

Aussi, lors de combinaisons ou assemblages de biens ou de prestations de services imposables (ensemble de prestations), les diverses prestations individuelles sont en principe à facturer séparément et à imposer, selon leur nature, au taux normal, réduit ou spécial.

Toutefois, au sens d'une simplification, une facturation séparée n'est pas nécessaire et la contre-prestation totale peut être traitée fiscalement de la même manière que la prestation individuelle prédominante. Est réputée prestation individuelle prédominante :

- celle qui, dans une combinaison réunissant des prestations individuelles imposables au taux normal et des prestations individuelles imposables au taux réduit, représente **au moins 70%** de la contre-prestation totale¹⁹ ;
- celle qui, dans une combinaison de prestations imposables (taux normal ou réduit) avec des prestations d'hébergement (taux spécial) et des prestations exclues de la TVA (☞ avec ou sans option, chif. 11.2 et 11.3), représente au moins 90% de la contre-prestation totale.

La répartition entre les différents taux est à démontrer par des calculs (p. ex. documents internes). La valeur déterminante est le prix qui serait facturé à un tiers indépendant pour la fourniture individuelle.

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

Lorsqu'aucune des prestations individuelles ne prédomine dans une combinaison au sens de ce qui est expliqué ci-dessus, il y a lieu de facturer et d'imposer séparément les différentes prestations individuelles.

- ☞ Pour les billets d'entrée aux manifestations sportives ou culturelles comprenant d'autres prestations, il y a lieu de se référer aux chif. 12.2.1 et 12.2.2.

Exemples

- a) *Une radio régionale devient le sponsor principal d'un club sportif.*

La radio régionale fournit les prestations suivantes :

- *paiement d'un montant forfaitaire ;*
- *diverses émissions publicitaires pour le club sportif à la radio.*

Le club sportif fournit les prestations suivantes :

- *publicité sur les maillots ;*
- *publicité sur les panneaux ;*
- *annonce dans son bulletin de club ;*
- *divers abonnements pour la saison ;*
- *20 billets d'entrée pour chaque match de championnat, lesquels peuvent être gagnés (tirage au sort) par les auditeurs de la radio régionale.*

- b) *Un importateur d'automobiles devient le sponsor d'un club sportif.*

L'importateur d'automobiles fournit les prestations suivantes :

- *mise à disposition d'une voiture neuve à chaque joueur de la première équipe ;*
- *paiement d'un montant forfaitaire.*

Le club sportif fournit les prestations suivantes :

- *exposition de voitures neuves de cet importateur durant les matchs de championnat dans l'enceinte du stade et à l'entrée principale ;*
- *publicité sur les panneaux ;*
- *annonces par haut-parleurs ;*
- *mise à disposition des sportifs pour des séances d'autographes ;*
- *10 abonnements pour la saison de championnat.*

Dans les exemples ci-dessus, les prestations imposables (p. ex. publicité) et les prestations exclues de la TVA (p. ex. billets d'entrée) sont à facturer et à imposer séparément si les prestations prépondérantes imposables n'atteignent pas 90% de la prestation totale. En revanche, si la valeur des prestations imposables au taux normal est prépondérante (**au moins 90% de la contre-prestation totale**), l'ensemble des prestations peut être facturé en un montant global et imposé au taux normal. Puisque dans chacun des exemples, il y a une prestation exclue de la TVA fournie par les clubs (billets et abonnements d'entrée à des manifesta-

tions sportives), seule cette simplification est admise. L'autre simplification (prépondérance de 70%) n'est pas applicable.

12.10 Contrats avec des sponsors et droits d'image

Les contre-prestations reçues en nature ou en espèces pour des contrats engageant un sportif à porter ou à utiliser les équipements d'un fournisseur (p. ex. skis, raquettes, souliers, vêtements) ou à promouvoir les produits d'un sponsor (voitures, banques, assurances, etc.) sont imposables au taux normal.

Egalement les cessions de droits d'image (utilisation de l'image et du nom du sportif ou de l'équipe sportive à la TV, radio, dans des journaux, etc.) sont imposables au taux normal (☞ principe du lieu du destinataire, chif. 14.3.1.2).

12.11 Livraisons de biens et «merchandising»

La livraison de biens est soumise à la TVA (en règle générale au taux normal), même si ces biens ne sont pas vendus dans un but lucratif.

Exemples

- *Articles-souvenirs :*
 - *tenues de sport, écharpes, casquettes, autocollants, parapluies, fanions, etc.*
- *Imprimés (☞ informations sur les taux applicables dans la brochure « Imprimés ») :*
 - *programmes de matchs, programmes de la saison (si non compris dans le prix de vente du billet d'entrée) ;*
 - *affiches, calendriers, etc. ;*
 - *liste des participants, liste des résultats ;*
 - *abonnement au journal d'un club.*
- *Articles de sport :*
 - *souliers, shorts, T-shirts et autres articles semblables.*
- *Aliments pour sportifs :*
 - *boissons non alcooliques, barres de céréales, aliments fortifiants, etc. Ils sont imposables au taux réduit, pour autant qu'ils ne soient pas fournis dans le cadre de prestations de restauration (☞ chif. 13).*

13. Prestations de restauration et d'hôtellerie

13.1 Restaurants, bars

Les prestations de restauration et de bar sont soumises à la TVA au taux normal dès lors qu'il y a possibilité de consommer sur place (tables, chaises, bancs, bars, etc.) ou s'il y a préparation et/ou service chez le client. Il est sans importance que les installations pour consommer sur place soient mises à disposition par la personne qui fournit la prestation de restauration ou par un tiers. De même, il est sans importance que le client fasse usage ou non de cette possibilité de consommer sur place.

Valent aussi restaurant les cantines, halles de fêtes, places en plein air, buvettes lors de manifestations (aussi lors de self-service).

Il en va de même lorsque l'on se trouve en présence d'un comptoir avec des chaises de bars, par exemple dans un club de fitness, dans une salle de sport ou aux abords d'une piscine. Il s'agit d'installations pour consommer sur place, indépendamment du fait qu'il y ait ou non d'autres chaises ou tables à disposition. Il s'agit dans tous les cas de prestations de restauration et de bar imposables au taux normal.

☞ Pour la restauration du personnel, voir chif. 13.5.1.

13.2 Stands pour la vente de denrées alimentaires « à l'emporter »

La livraison « à l'emporter » de denrées alimentaires et de boissons (à l'exclusion des boissons alcooliques) par de simples stands de vente, donc sans possibilité de consommer sur place, est imposable au taux réduit.

Les installations ne servant qu'à la vente (p. ex. les comptoirs de vente, les tablettes), ainsi que les places assises dans les tribunes d'une place de sport ou d'un stade ne sont pas considérées comme des installations pour consommer sur place, pour autant qu'aucune table ne soit mise à disposition. Il en va de même pour les ventes réalisées par des vendeurs « ambulants ».

Cependant, si de telles livraisons sont effectuées, par exemple dans un stade, par le tenancier du restaurant ou de la buvette, elles ne sont imposables au taux réduit que si les conditions concernant la séparation sur le plan de l'organisation sont remplies (c.-à-d. caisses enregistreuses séparées et remise obligatoire des tickets de caisse aux clients, recettes enregistrées séparément dans les livres comptables). Si ce n'est pas le cas, le taux normal est à appliquer (☞ brochure « Hôtellerie et restauration »).

Au sens d'une simplification, les organisateurs de certaines manifestations (v. la définition donnée dans le paragraphe ci-dessous) peuvent déclarer forfaitairement leurs prestations de la restauration imposables au taux normal, pour autant qu'ils ne mettent pas à la disposition de leurs clients plus de 20 places assises ou places debout. Les autres ventes de produits comestibles et de boissons (ventes à l'emporter) sont imposables au taux réduit, même si les mesures d'ordre organisationnel (y compris la remise d'un ticket de caisse) ne sont pas prises.

Cette méthode simplifiée peut être utilisée pour les manifestations en tout genre pendant lesquelles les visiteurs peuvent se restaurer uniquement durant un court laps de temps, déterminé à l'avance (généralement la pause). Il s'agit par exemple de manifestations telles que matchs de football ou de hockey, spectacles (cinéma, théâtre, cirque, concerts, shows) dont le déroulement est programmé (début, pauses, fin). Cette simplification ne peut pas être utilisée pour les manifestations durant lesquelles les visiteurs peuvent se restaurer pendant une longue du-

rée - c.-à-d. pratiquement durant toute la manifestation - (p. ex. lors de tournois sportifs, lors de festivals de films ou de musique).

Le forfait s'applique de la façon suivante :

Sur la base d'un coefficient de majoration, il faut dans un premier temps calculer et imposer les chiffres d'affaires imposables au taux normal, provenant notamment de la vente de boissons alcooliques, produits pour fumeurs et autres. Cela suppose d'enregistrer les achats de marchandises correspondants dans des comptes séparés. Dans un deuxième temps, les chiffres d'affaires calculés de cette façon sont portés en déduction du chiffre d'affaires global (vente de produits comestibles et de boissons, de produits pour fumeurs, etc.). Le chiffre d'affaires restant est à imposer à raison de 20% au taux normal et de 80% au taux réduit.

L'application de la simplification est facultative. L'assujetti qui choisit le forfait doit cependant l'appliquer durant au moins un exercice commercial complet ou une année civile entière. L'organisateur qui n'est assujetti que pour l'organisation d'une manifestation appliquera le forfait pour toute la durée de cette manifestation.²⁰

13.3 Hébergement

L'hébergement d'hôtes dans des chambres, appartements, maisons de vacances, dortoirs, etc., vaut prestation d'hôtellerie soumise à la TVA au taux spécial pour l'hébergement.

Les prestations accessoires en rapport direct avec la nuitée sont aussi imposables au taux spécial, indépendamment du fait qu'elles soient comprises dans le prix de la nuitée ou facturées séparément. Par prestations accessoires, sont admis

- le petit-déjeuner ;
- le nettoyage de la chambre ;
- la mise à disposition de draps et de serviettes de bain ;
- l'utilisation de la radio et de la télévision (sans TV payante) ;
- la fourniture de tentes, caravanes et camping-cars avec électricité, eau chaude et eau froide ainsi que l'élimination des eaux usées et des ordures ;
- l'utilisation des installations sanitaires (à l'exception des machines à laver) dans les campings.

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».

☞ Pour l'hébergement du personnel, voir chif. 13.5.2.

13.4 Prestations de restauration fournies dans le cadre d'une prestation de formation exclue de la TVA

Pour les prestations de restauration fournies dans le cadre d'une prestation de formation exclue de la TVA, voir les explications sous chif. 18.3.

13.5 Restauration et hébergement du personnel

13.5.1 Restauration du personnel

La restauration du personnel (aides, auxiliaires, permanents et bénévoles) vaut prestation de services fournie à titre onéreux et doit être imposée au taux normal, même si la restauration est gratuite pour le personnel. 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 lorsqu'aucune possibilité de consommer sur place n'est mise à disposition (cf. chif. 13.2).

Par simplification, les montants forfaitaires suivants peuvent être imposés et déclarés au taux normal (montants bruts ; TVA comprise) :

• petit-déjeuner	CHF	3.00
• repas de midi	CHF	8.00 ²¹
• repas du soir	CHF	7.00 ²²
• collation intermédiaire	CHF	3.00

Lorsque, par contre, les prestations de la restauration sont acquises auprès de tiers (p. ex. repas dans un restaurant exploité par un tiers et facturés à l'organisateur), la base de calcul de la prestation à soi-même est le prix d'achat des prestations de restauration.

13.5.2 Hébergement du personnel

L'hébergement (nuitée y compris le petit-déjeuner) du **personnel** travaillant dans le cadre d'une manifestation vaut également prestation de services fournie à titre onéreux même s'il est gratuit. La TVA se calcule sur la contre-prestation effectivement payée, mais au moins sur la valeur de la prestation à soi-même.

Par simplification, les montants forfaitaires suivants peuvent être imposés et déclarés au taux spécial (montants bruts ; TVA comprise) :

• nuitée	CHF	8.50
• petit-déjeuner (s'il est fourni avec la nuitée)	CHF	3.00

Si, par contre, de telles prestations sont acquises auprès de tiers indépendants, la base de calcul de la prestation à soi-même est le prix d'achat des prestations d'hébergement.²³

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

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

23 Précision de la pratique

13.6 Prestations fournies à titre gratuit aux hôtes officiels

Les prestations de restauration, d'hébergement et de transport fournies à titre gratuit par l'organisateur d'une manifestation aux délégations officielles de milieux politiques, commerciaux, sportifs, culturels, etc. et leurs accompagnateurs, n'entraînent aucune imposition, que ce soit à titre d'une livraison de biens ou d'une prestation à soi-même.

Toutefois, seul le 50% du montant de l'impôt préalable grevant les dépenses d'achats de produits comestibles et de boissons et de repas dans des restaurants peut être déduit (art. 38 al. 5 LTVA). Par contre, la déduction de l'impôt préalable peut être opérée en totalité sur les autres frais (hébergement, transport).

☞ Concernant la réduction de la déduction de l'impôt préalable, voir chif. 9.4.

14. Droits et prestations de services liés aux sportifs

14.1 Transferts, rachats de contrats, prêts de sportifs

Les transferts, rachats de contrats et prêts de sportifs représentent des prestations de services imposables au taux normal (cession de droits immatériels). Le lieu de ces prestations de services est régi par l'article 14 alinéa 3 lettre a LTVA (principe du lieu du destinataire). Les recettes provenant d'un transfert, d'un prêt ou d'un rachat de contrat d'un sportif, d'une entreprise domiciliée sur le territoire suisse à une autre entreprise domiciliée sur le territoire suisse (clubs sportifs, associations sportives et autres personnes morales et physiques), sont imposables au taux normal, quelle que soit la manière dont se déroule financièrement la transaction. Lors d'un échange de joueurs entre deux entreprises (compensation), il y a contre-prestation réciproque (☞ chif. 7.3).

Exemple 1

Un joueur est transféré d'un club suisse à un autre club suisse. La somme du transfert s'élève à 100'000 francs. Pour le club cédant, il s'agit d'un chiffre d'affaires imposable au taux normal.

Si l'entreprise preneuse (acheteur) a son siège à l'étranger et l'entreprise cédante (vendeur) sur le territoire suisse, il s'agit pour cette dernière d'une prestation de services fournie à l'étranger non soumise à la TVA. Dans le décompte TVA, ces recettes sont néanmoins à déclarer, mais elles peuvent être déduites en totalité dans le même décompte.

Exemple 2

Un club étranger rachète auprès d'un club suisse le contrat d'un joueur de hockey sur glace. La somme du rachat s'élève à 500'000 francs. Pour le club suisse, il s'agit d'un chiffre d'affaires réalisé à l'étranger non soumis à la TVA suisse. Il est à déclarer dans le décompte TVA et peut être déduit en totalité dans le même décompte (prestations de services fournies à l'étranger).

Le prêt d'un joueur d'une entreprise étrangère à une entreprise sise sur le territoire suisse est à considérer par l'entreprise sise sur le territoire suisse comme une acquisition de prestation de services fournie en Suisse par une entreprise non assujettie ayant son siège à l'étranger. Elle est à déclarer et à imposer par l'entreprise suisse dans son décompte TVA (☞ chif. 2.7).

Exemple 3

Un joueur de football est prêté par un club français à un club suisse. Le montant versé par le club suisse au club français s'élève à 200'000 francs. Ce montant est à déclarer et à imposer dans le décompte TVA du club suisse comme une acquisition de prestation de services fournie en Suisse par une entreprise non assujettie ayant son siège à l'étranger.

☞ Concernant le droit à la déduction de l'impôt préalable ou la réduction de la déduction de l'impôt préalable, voir chif. 9.

14.2

Représentation de sportifs

Les prestations de représentation de sportifs et d'équipes sportives effectuées par des intermédiaires (agents, représentants) **agissant expressément au nom et pour le compte d'un tiers** sont à imposer au taux normal lorsque l'opération faisant l'objet de l'entremise n'est pas exonérée de la TVA en vertu de l'article 19 alinéa 2 LTVA ou n'est pas réalisée exclusivement à l'étranger (p. ex. représentation d'un joueur, qu'il soit suisse ou étranger, d'une association sportive suisse auprès d'une association sportive étrangère).

En matière de TVA, est donc seul réputé intermédiaire celui qui peut prouver avoir reçu du représenté (p. ex. joueur de football) un mandat de simple intermédiaire et démontrer qu'il agit expressément au nom et pour le compte de celui-ci, de telle sorte qu'il y a prestation de services directe du représenté au tiers.

L'activité d'intermédiaire en elle-même constitue une prestation de services. L'intermédiaire doit donc imposer le cas échéant la commission qu'il reçoit, et non pas le montant de la prestation de services ayant fait l'objet de l'entremise.

Si le représentant de sportifs ou des équipes sportives agit **pour son propre compte**, toutes les prestations (et non seulement la commission) valent contre-prestations déterminantes (☞ principe du lieu du destinataire, voir chif. 14.3.1).

Exemples

Un club suisse acquiert les services d'un joueur de football auprès d'un club espagnol. La contre-prestation de 400'000 francs est versée selon contrat à un représentant, domicilié en Suisse, agissant pour son propre compte. Ce montant est imposable au taux normal chez le représentant.

- *Un club italien met temporairement un joueur de football à la disposition (prêt) d'un club suisse. L'affaire est traitée par un agent non assujetti qui agit*

au nom et pour le compte du club italien. Selon le contrat, le club suisse verse à l'agent 300'000 francs destinés au club italien et 30'000 francs de commission à l'agent :

- a) si l'agent est domicilié à l'étranger :
le club suisse doit déclarer dans son décompte de TVA le montant de 330'000 francs (300'000 + 30'000) comme acquisition de prestations de services fournies en Suisse par des entreprises non assujetties ayant leur siège à l'étranger ;
- b) si l'agent est domicilié en Suisse :
le club suisse ne doit déclarer dans son décompte de TVA que le montant de 300'000 francs comme acquisition de prestations de services fournies en Suisse par un non-assujetti ayant son siège à l'étranger (versement au club italien). Par contre, les 30'000 francs sont imposables au taux normal chez l'agent si celui-ci est assujetti.

☞ Concernant le droit à la déduction de l'impôt préalable ou la réduction de la déduction de l'impôt préalable, voir chif. 9.

14.3 Rémunération des sportifs et des équipes sportives

14.3.1 Lieu des prestations de services

Les prestations de services réputées fournies sur le territoire suisse sont imposables. Le lieu des prestations de services est défini à l'article 14 LTVA.

14.3.1.1 Prestations de services sportives

Les prestations de services sportives sont réputées fournies au lieu où le prestataire exerce chaque fois ses activités (art. 14 al. 2 let. d LTVA).

Exemples

- Un sportif domicilié à Fribourg participant à une compétition en France fournit une prestation de services sportive à l'étranger. La contre-prestation encaissée par ce sportif pour cette compétition n'est pas soumise à la TVA.
- Une équipe sportive domiciliée en Italie participant à un tournoi à Lugano fournit une prestation de services sportive sur le territoire suisse. Cette équipe est assujettie si les conditions d'assujettissement sont remplies. Dans ce cas, la contre-prestation obtenue de l'organisateur du tournoi est à imposer et à déclarer au taux normal.
- Une équipe de football, suisse ou étrangère, participant à un match se déroulant en Suisse, reçoit de l'organisateur une part des recettes provenant des billets d'entrée au match. Cette part est une contre-prestation imposable au taux normal.

14.3.1.2 Prestations de services publicitaires et cessions de droits

Les prestations de services publicitaires et les cessions de droits sont réputées fournies au lieu où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont fournies 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 (art. 14 al. 3 let. a et b LTVA).

Exemples

- *Un sportif domicilié à Yverdon-les-Bains cédant son droit d'image à une entreprise ayant son siège en Allemagne fournit une prestation à l'étranger ; la contre-prestation encaissée par le sportif n'est pas soumise à la TVA.*
- *Une équipe sportive domiciliée en Espagne cédant à une compagnie horlogère domiciliée à Neuchâtel le droit d'utiliser son nom pour une campagne publicitaire fournit une prestation de services sur le territoire suisse. Si cette équipe est déjà assujettie en raison des prestations de services sportives qu'elle fournit sur le territoire suisse, les recettes provenant de la cession de ce droit sont à imposer et à déclarer. Par contre, si elle n'est pas assujettie, c'est le destinataire de la cession de ce droit, soit la compagnie horlogère, qui doit déclarer et imposer l'acquisition d'une telle prestation de services (☞ chif. 2.7).*

14.3.2 Sportifs et équipes sportives domiciliés sur le territoire suisse

Les sportifs ou équipes sportives domiciliés sur le territoire suisse, remplissant les conditions d'assujettissement subjectif, déclareront toutes leurs recettes imposables. Font partie du chiffre d'affaires soumis à la TVA toutes les recettes provenant de prestations fournies sur le territoire suisse, y compris les primes d'engagement et d'arrivée, les recettes publicitaires et les recettes provenant de la cession de droits d'image ainsi que les livraisons de biens (☞ chif. 12.8, 12.9, 12.10, 12.11 et 14.3.5).

14.3.3 Sportifs et équipes sportives domiciliés à l'étranger

Lorsqu'un sportif ou une équipe sportive domiciliés à l'étranger fournissent, sur le territoire suisse, **exclusivement** des prestations de services publicitaires ou des prestations de cession de droits (p. ex. vente de droits d'image), ils sont exemptés de l'assujettissement. Dans ce cas, l'acquisition de telles prestations de services est à déclarer et à imposer par le destinataire (☞ chif. 2.7).

Par contre, les sportifs ou les équipes sportives, domiciliés à l'étranger, remplissant les conditions d'assujettissement subjectif, imposeront et déclareront au taux normal toutes leurs recettes provenant des prestations de services sportives (primes d'engagement et d'arrivée, primes pour la performance accomplie, primes de classement, etc.), ainsi que leurs éventuelles livraisons de biens effectuées sur le territoire suisse (☞ chif. 14.3.1.1 et 12.11). Lorsque ces sportifs ou ces équipes sportives fournissent en plus des prestations de services publicitaires ou des cessions de droits à des entreprises ayant leur siège sur le territoire suisse

(☞ chif. 14.3.1.2 et 14.3.5), les contre-prestations reçues y relatives sont également à imposer et à déclarer au taux normal.

14.3.4 Dispositions communes aux sportifs et équipes sportives domiciliés sur le territoire suisse ou à l'étranger

14.3.4.1 Facturation

Les acquéreurs assujettis (resp. destinataires assujettis des prestations de services) peuvent exiger du sportif ou de l'équipe sportive assujettis ayant participé à une manifestation sportive ou ayant fourni des prestations de services publicitaires, qu'ils leur établissent, pour les montants reçus en contrepartie, une facture, une quittance ou un décompte répondant aux conditions de l'article 37 LTVA.

☞ Concernant la déduction et la réduction de la déduction de l'impôt préalable, voir chif. 9 et concernant le calcul et le transfert de la TVA, voir chif. 6.

14.3.4.2 Salaires des sportifs

Les salaires perçus par des sportifs sur la base d'un contrat de travail (activité dépendante) ne sont pas soumis à la TVA. Ils entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 9.4).

14.3.5 Exemples

Les montants sont au net, c'est-à-dire sans TVA.

Exemple 1

*Un joueur de tennis indépendant **domicilié sur le territoire suisse** participe à des compétitions ayant lieu en Suisse et à l'étranger. Ce joueur fournit également des prestations de services publicitaires aussi bien à des entreprises domiciliées en Suisse qu'à l'étranger.*

<i>Prime de participation à un tournoi à Sion</i>	CHF	30'000 7,6%
<i>Prime de classement lors du tournoi à Sion</i>	CHF	40'000 7,6%
<i>Frais pris en charge par l'organisateur à Sion : hôtel, restauration, déplacement</i>	CHF	5'000 7,6%
<i>Prime de participation à un tournoi à Paris</i>	CHF	20'000 non soumis
<i>Prime de classement lors du tournoi à Paris</i>	CHF	25'000 non soumis
<i>Frais pris en charge par l'organisateur à Paris : hôtel, restauration, déplacement</i>	CHF	4'000 non soumis

Recettes pour la publicité

- d'une raquette de tennis (facturée à une entreprise avec siège aux USA)	CHF	100'000 non soumis
- de vêtements (facturée à une entreprise avec siège sur le territoire suisse)	CHF	80'000 7,6%
- d'une boisson (facturée à une entreprise avec siège sur le territoire suisse)	CHF	60'000 7,6%
- d'un constructeur automobile (facturée à une entreprise avec siège en Allemagne)	CHF	50'000 non soumis
Chiffre d'affaires total	CHF	414'000
Chiffre d'affaires imposable (100%)	CHF	215'000
Calcul de la TVA :		
7,6% de (100%) CHF 215'000.--	CHF	16'340

Ce joueur de tennis remplit les conditions d'assujettissement à la TVA.

Exemple 2

Un club de football **étranger** participe à des tournois en Suisse et à l'étranger. Les contrats publicitaires sont en majorité conclus avec des entreprises ayant leur siège à l'étranger.

Rétribution des prestations fournies à l'organisateur d'un tournoi en salle à Zurich :

- prime de participation au tournoi	CHF	150'000 7,6%
- frais pris en charge par l'organisateur :		
- restauration, hébergement	CHF	20'000 7,6%
- impôt à la source	CHF	25'000 7,6%

Rétribution des prestations fournies à l'organisateur d'un tournoi en salle à Stuttgart :

- prime de participation au tournoi	EUR	200'000 non soumis
- frais pris en charge par l'organisateur :		
- restauration, hébergement	EUR	40'000 non soumis
- impôt à la source	EUR	33'000 non soumis

Recettes de sponsoring du club étranger versées par des entreprises ayant leur siège à l'étranger

	EUR	600'000 non soumis
--	-----	--------------------

Séances de signature d'autographes organisées par un fournisseur d'équipements sportifs ayant son siège sur le territoire suisse lors d'un camp d'entraînement en Suisse

CHF 80'000 7,6%

Chiffres d'affaires totaux

CHF 275'000

EUR 873'000

Chiffre d'affaires imposable (100%)

CHF 275'000

Calcul de la TVA :

7,6% de (100%) CHF 275'000.--

CHF 20'900

Ce club de football étranger remplit les conditions d'assujettissement et doit donc s'annoncer auprès de l'AFC. Si, à tort, ce club de football étranger n'est pas assujetti, le fournisseur d'équipements sportifs devra déclarer et imposer l'acquisition des prestations de services fournies dans le cadre des séances de signature d'autographes (☞ chif. 2.7).

Exemple 3

Un joueur de golf indépendant **domicilié à l'étranger** participe à des tournois ayant lieu uniquement à l'étranger. Il fournit par contre des prestations de services publicitaires aussi bien à des entreprises domiciliées en Suisse qu'à l'étranger.

Participation à un tournoi aux USA :

- prime de participation et prime de classement USD 200'000 non soumis
- frais pris en charge par l'organisateur USD 10'000 non soumis

Contrats publicitaires conclus avec :

- des entreprises dont le siège est en Suisse CHF 180'000¹⁾
- des entreprises dont le siège est à l'étranger USD 250'000 non soumis

¹⁾ Les recettes pour les prestations de services publicitaires fournies à des entreprises dont le siège est en Suisse s'élèvent à 180'000 francs. Ce chiffre d'affaires est en principe soumis à la TVA, mais du fait que ce golfeur, domicilié à l'étranger, fournit en Suisse uniquement des prestations de services publicitaires, il est exempté de l'assujettissement. Les entreprises dont le siège est en Suisse déclareront et imposeront par contre les montants (total 180'000 francs) qu'elles ont versés à ce golfeur (☞ chif. 2.7).

Lorsque les frais de déplacement et de séjour sont payés directement par l'organisateur, le droit à la déduction de l'impôt préalable en vertu de l'article 38 LTVA (☞ chif. 9) est possible en principe, pour autant que pour l'organisateur les dépenses soient attribuables à un chiffre d'affaires imposable et que les factures

soient établies à son nom. La condition en est également que le sportif impose également son cachet, soit obligatoirement ou volontairement.²⁴

15. Opérations liées au sociétariat et aux activités associatives

15.1 Cotisations des membres

Les cotisations des membres (cotisations de base) versées à des associations ou des coopératives sans but lucratif - fixées statutairement ou, selon les statuts, à fixer par l'assemblée générale - sont exclues de la TVA, pour autant que le montant est identique pour tous les membres ou diffère en fonction des catégories de membres (p. ex. adultes, familles, retraités, membres actifs ou passifs, juniors et seniors). Il est indispensable que tous les membres de la même catégorie aient droit à des prestations identiques de même ampleur.

Les versements supplémentaires versés par **tous** les membres et fixés statutairement (p. ex. contribution extraordinaire pour couvrir un déficit ou financer une activité particulière) sont également exclus de la TVA. En revanche, les montants que les membres versent en échange de prestations imposables fournies par le club et non comprises dans les cotisations sont soumis à la TVA.

Les finances d'inscription ou d'admission fixées statutairement qu'une personne paie pour être admise dans une association, un club, etc. (p. ex. club de tennis, de curling, de golf) sont traitées de la même manière que les cotisations des membres et sont également exclues de la TVA.



Cette exclusion de la TVA n'est en aucun cas valable pour des cotisations versées à des personnes ayant une autre forme juridique (p. ex. S.A., Srl).

☞ Au sujet des prestations fournies à certaines catégories de membres tels que donateurs, supporters, bienfaiteurs, voir chif. 15.4.

Exemples

- la cotisation de membre actif d'un club de football qui donne le droit de participer aux activités sportives, au journal du club, à l'entrée gratuite aux matchs de la première équipe ;
- la cotisation de « Membre d'or » d'un club de basket, fixée statutairement, qui donne droit à l'entrée gratuite aux rencontres jouées à domicile ;
- la cotisation versée au club de tennis X, fixée statutairement, qui donne le droit d'utiliser une fois par semaine les propres installations du club.



Les recettes provenant d'adhésions journalières, etc. (p. ex. green-fees dans des clubs de golf) ne sont pas réputées cotisations de membres exclues de la TVA, mais contre-prestations imposables à la TVA au taux normal pour l'utilisation d'installations sportives ou d'installations appartenant au club (☞ chif. 17.2.3).

15.2 Fonctionnaires sportifs et activités analogues

L'activité des membres des organes de direction et des comités en tout genre étant considérée comme une activité dépendante, elle n'est de ce fait pas soumise à la TVA.

La fonction d'arbitre, de juge-arbitre ou fonction analogue, directement liée à la manifestation, est également considérée comme une activité dépendante.²⁵

Par contre, si une entreprise tierce est mandatée pour exercer des fonctions dans le cadre d'une manifestation (p. ex. chronométrage), la rémunération, y compris le remboursement de tous les frais (p. ex. hébergement et restauration), est imposable au taux normal.

15.3 Licences de sportifs, d'entraîneurs et d'arbitres

Les recettes provenant de la vente de « licences de sportifs », « passeports » et autres documents que le sportif doit acquérir auprès des fédérations cantonales, régionales, nationales ou internationales pour pouvoir disputer une compétition, sont exclues de la TVA quelle que soit la durée de leur validité. Il est sans importance que ce document soit basé sur un droit statutaire de l'association ou non. Lorsqu'une prestation complémentaire est comprise (p. ex. journal de la fédération, rabais auprès de certains commerçants), la prestation reste exclue de la TVA. Les recettes provenant de la vente de licences d'arbitres et d'entraîneurs sont également exclues de la TVA.

Ces recettes entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 9.4).

Exemples

- *le Swiss Athletic Pass (licence d'athlétisme) ;*
- *le passeport en football ;*
- *la licence de hockey sur glace.*

15.4 Dons, contributions de bienfaiteur, legs

Les dons, contributions de bienfaiteur et legs versés par des personnes privées, des institutions ou des entreprises (supporters, donateurs, bienfaiteurs, mécènes) ne valent pas chiffres d'affaires imposables, pour autant que le donateur ne reçoive aucune contrepartie imposable (p. ex. prestation publicitaire) en échange

²⁵ Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008

de son apport (argent, marchandises, prestations de services). Ces recettes entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 9.4).

Il n'y a pas de prestation de publicité et donc pas de sponsoring lorsque le sponsor est nommé une ou plusieurs fois dans la partie officielle d'un rapport annuel ou d'un compte rendu.

Ne sont pas considérés comme des rapports annuels ou des comptes rendus les autres publications, par exemple les journaux de club, les programmes, les tirés à part, les génériques de début et de fin de films, les affiches, les projections de diapositives et autres projections, les annonces par haut-parleurs, les panneaux d'affichage des donateurs.

En cas de mention nominative dans de telles publications, il n'y a pas de prestation publicitaire et donc pas de sponsoring, pour autant que les destinataires soient les suivants :

- personnes privées indépendantes sans indication de l'activité professionnelle ;
- personnes dépendantes ;
- pouvoirs publics et personnes morales, corporations et institutions de droit public, pour autant qu'ils s'agisse d'une collectivité publique dans son ensemble (canton, ville, commune, église) ou d'un de ses services n'exerçant pas d'activité commerciale (police, militaire, etc.).

☞ Concernant les contributions versées par des organisations d'utilité publique, voir chif. 16.4.

Il y a déjà contrepartie imposable, si, par exemple, le nom du donateur est cité dans un bulletin d'information ou le journal d'un club avec l'indication de son activité professionnelle, artisanale, commerciale ou de toute autre activité indépendante visant à réaliser des recettes.

Les recettes provenant de courses de parrainage ne sont pas imposables, pour autant qu'aucune contrepartie ne soit fournie aux donateurs.

Exemple

Les membres actifs d'un club de football courent sur une piste d'athlétisme durant une heure. Chaque membre du club cherche des donateurs qui verseront au club une certaine somme pour chaque tour couru par le joueur en question (p. ex. 1 franc ou 5 francs par tour). Les recettes réalisées de cette manière sont considérées comme des dons.

Par simplification, l'assujetti qui reçoit des dons et des legs peut, au lieu de réduire comme il se doit la déduction de l'impôt préalable, traiter de tels montants comme des chiffres d'affaires et les imposer au taux normal (☞ chif. 9.5.5.1).²⁶

15.5 Juridiction des fédérations / amendes

La juridiction d'une fédération est réputée fonction arbitrale et relève donc de la puissance publique non soumise à la TVA, dans la mesure où l'appel aux tribunaux ordinaires a été exclu d'emblée. Ceci est valable sans égard au fait que le tribunal de la fédération exerce son activité en Suisse ou à l'étranger.

Les amendes perçues pour cause d'infractions au règlement ou pour avoir négligé le règlement ou toléré des infractions au règlement, ne sont pas imposables.

Toutes ces recettes entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 9.4).

Exemples

- amendes infligées aux sportifs et dirigeants pour infractions au règlement ;
- amendes infligées à des associations pour avoir dépassé le nombre autorisé de spectateurs ou en raison de lacunes dans l'organisation du jeu ;
- amendes infligées à des clubs pour ne pas avoir fourni le nombre d'arbitres prévu dans le règlement.

15.6 Ventes de bienfaisance et marchés aux puces

Les opérations effectuées lors de **manifestations** telles que des ventes de bienfaisance ou des marchés aux puces par des institutions sans but lucratif notamment dans le domaine du sport sont exclues de la TVA, pour autant qu'elles soient réalisées à leur seul profit dans le but de les soutenir financièrement (art. 18 ch. 17 LTVA).

Une manifestation au sens de l'article 18 chiffre 17 LTVA est un événement occasionnel qui a lieu non pas en permanence, mais une ou plusieurs fois par année (au maximum six fois²⁷). En font partie les manifestations suivantes :

- ventes de bienfaisance ;
- marchés aux puces ;
- vente d'insignes ou d'autres biens (p. ex. fruits, chocolats) dans le cadre d'actions dans la rue ou du porte-à-porte, dans le but de se procurer des fonds.

Seules sont concernées par l'article 18 chiffre 17 LTVA les manifestations qu'une institution organise elle-même et **en son propre nom** ; c.-à-d. l'institution apparaîtra donc clairement comme l'organisatrice. Si plusieurs institutions organisent ensemble une telle manifestation, tous les noms sont à citer clairement.

²⁶ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} juillet 2005

²⁷ Précision de la pratique

Les chiffres d'affaires réalisés accessoirement dans le cadre de telles manifestations (p. ex. la vente de boissons) sont également exclus de la TVA.



Si les fonds obtenus sont utilisés pour financer des activités imposables, les recettes résultant de ces manifestations sont imposables au taux correspondant. Si les fonds servent au financement d'activités imposables et exclues de la TVA, les recettes de la manifestation sont à répartir.²⁸

L'institution ne peut pas déduire l'impôt préalable grevant l'acquisition de biens et de services destinés à réaliser des chiffres d'affaires exclus dans le cadre de telles manifestations (☞ chif. 9.3).

Exemple

A l'occasion d'une fête villageoise, un marché aux puces est organisé. Les membres du club local de volley-ball vendent, au moyen de leur propre stand et au nom de leur club, les biens qui ont été collectés par les membres. Les recettes réalisées lors de ce marché aux puces sont exclues de la TVA.



Les dîners de gala (p. ex. souper de soutien) et les bals de charité ne sont pas considérés comme manifestations au sens de l'article 18 chiffre 17 LTVA et sont dès lors imposables. Il en est de même des chiffres d'affaires réalisés dans le cadre d'autres manifestations (p. ex. tournois à six, soirées récréatives).²⁹

16. Subventions et autres contributions

16.1 Subventions et autres contributions des pouvoirs publics

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics versées par la Confédération, les cantons et les communes ne font pas partie de la contre-prestation imposable. Elles entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 9.4).

Exemples

- les versements effectués par la Confédération ou les cantons dans le cadre des prestations de « Jeunesse et Sport » ;
- les subventions versées par l'Office fédéral du sport pour la formation des moniteurs et entraîneurs ;
- les contributions qu'une commune verse à une association ou à un club en couverture de ses frais.

²⁸ Précision de la pratique

²⁹ Précision de la pratique

Ne sont réputés subventions ou contributions des pouvoirs publics que les montants versés à ce titre à leurs réels bénéficiaires, pour autant qu'aucune prestation directe (immédiate) ne soit fournie en échange aux pouvoirs publics. Si le bénéficiaire réel verse ces montants à un tiers en échange de prestations imposables, ce tiers doit alors imposer ces montants.

Au sens d'une simplification, l'assujéti qui reçoit des subventions et autres contributions des pouvoirs publics peut, au lieu de réduire comme il se doit la déduction de l'impôt préalable, traiter de tels montants comme des chiffres d'affaires et les imposer au taux normal (☞ chif. 9.5.5.1).³⁰

16.2 Contributions de Swisslos, de la Loterie Romande et du Sport-Toto

Les montants versés par ces institutions sont traités fiscalement comme des subventions dans la mesure où le bénéficiaire ne doit leur fournir aucune prestation en échange.

Exemples

- *les dons des cantons provenant de leur part au bénéfice de Swisslos et de la Loterie Romande ainsi que les sommes réparties à ce titre par les organismes cantonaux d'aide au sport ;*
- *les dons versés à des clubs sportifs, des associations ou des fédérations sportives par Swisslos et la Loterie Romande ;*
- *les dons versés par la société du Sport-Toto à des organisations faitières (p. ex. Swiss Olympic Association, Association suisse de football, Swiss Ice Hockey), ainsi que les sommes que ces associations reversent ensuite à d'autres personnes sans que celles-ci (les destinataires) ne leur fournissent de prestation.*

Si le montant versé à un bénéficiaire comprend en plus des contre-prestations en échange de la fourniture de prestations imposables, celles-ci sont à mentionner séparément sur les pièces justificatives. Si tel n'est pas le cas, la totalité du montant reçu, y compris donc la contribution de la société Swisslos, de la Loterie Romande ou du Sport-Toto, est à imposer au taux normal par le bénéficiaire.

16.3 Garanties de déficit

Les garanties de déficit versées par les collectivités publiques (p. ex. par l'Office fédéral du sport, le canton, la commune) directement à l'organisateur de la manifestation sont traitées comme des subventions. Elles ne sont donc pas soumises à la TVA et entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 9.4).

³⁰ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} juillet 2005

16.4

Contributions (en espèces ou en nature) versées à ou par des organisations d'utilité publique³¹

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 celui qui verse 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. Ces contributions sont traitées sur le plan fiscal comme des dons. Si le nom de l'organisation contient également la raison sociale d'une entreprise, le fait de mentionner sous une forme neutre le nom de l'entreprise dans une publication et/ou de reproduire simplement le logo et/ou la raison de commerce originale de cette entreprise (c.-à-d. sans indication en relation avec les produits ou les prestations de l'entreprise donatrice) ne constitue pas une contre-prestation.

Ces principes s'appliquent également lorsque l'aide prend la forme d'une prestation appréciable en argent, notamment celle d'apports en nature.

L'article 33a alinéa 4 LTVA définit quand une organisation (p. ex. fondation, association) est reconnue d'utilité publique.

Par publications au sens de cette disposition, il faut comprendre les publications sur fond neutre telles que les programmes, les tirés à part, les rapports annuels, les rapports de recherche, les comptes rendus, les journaux, les revues, les drapeaux, les affiches et les billets d'entrée. En font également partie le générique de début et de fin des films et la publication sur internet (sauf si un lien renvoie au site internet de l'auteur de la contribution).

Par contre, **ne sont pas** considérées comme des publications sur fond neutre, les publications sur les produits du destinataire de la contribution (p. ex. vêtements avec inscription publicitaire, banderoles et panneaux publicitaires, inscriptions sur des véhicules). Dans ce cas, il s'agit toujours de prestations de sponsoring imposables.

Les recettes susmentionnées (dons, subventions, etc.) ne valent pas contre-prestations entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 9.4).

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

Exemple

La fondation Chimie (reconnue d'utilité publique / fondation de la société Chimie SA) participe à raison de 20'000 francs à l'organisation d'une course à pied populaire. Le logo de la fondation apparaît sous une forme neutre sur les affiches publicitaires de la manifestation.

17. Immeubles et installations sportives**17.1 Location et affermage d'immeubles**

Sont réputés immeubles les bâtiments et parties de bâtiment (biens immeubles, constructions) érigés durablement à même le sol ainsi que les terrains qui sont inscrits au registre foncier. La location, l'affermage et la vente de tels biens sont exclus de la TVA et les charges affectées à ces opérations ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Ceci vaut également pour la location ou l'affermage de bâtiments et de parties de bâtiment avec des installations fixes et des machines qui font partie des installations d'exploitation (p. ex. location du restaurant dans le « club-house », local pour massages dans un fitness).

Si des bâtiments ou parties de bâtiment sont loués à des assujettis, l'imposition par option est possible (☞ chif. 11).

La location ou l'affermage d'installations fixes autres que sportives ainsi que la location ou l'affermage de machines ou de biens meubles sans locaux (p. ex. armoires dans les vestiaires) sont en revanche imposables au taux normal.

La mise à disposition de surfaces sur des bâtiments et des terrains ainsi que de présentoirs, vitrines, etc. à des fins publicitaires ne vaut pas location exclue de la TVA, mais prestation de services imposable au taux normal (☞ chif. 12.7).

17.2 Installations sportives

Les constructions et les aménagements destinés aux activités sportives valent installations sportives. Les engins fixes ou mobiles nécessaires à la pratique du sport (p. ex. obstacles de saut dans un manège, engins de gymnastique dans une salle polyvalente), de même que les équipements prévus pour les sportifs et les spectateurs (p. ex. vestiaires, douches, tribunes, barrières, grillages, installations W-C) font également partie intégrante des installations sportives.

Exemples d'installations sportives

- stades ;
- halles de gymnastique et places de sport ;
- salles polyvalentes ;
- halles et courts de tennis ;
- salles de squash ;
- piscines couvertes et en plein air ;
- manèges et hippodromes ;
- terrains de golf et installations de minigolf ;
- installations et murs de grimpe ;

- *pistes pour voitures de course et de Go-kart ;*
- *stands de tir ;*
- *patinoires artificielles et naturelles ;*
- *tremplins pour le saut à ski ;*
- *pistes de bob ;*
- *pistes de bowling et de jeu de quilles.*

Par contre, ne valent pas installations sportives, les constructions et installations qui n'ont pas été construites ou aménagées à des fins sportives et ceci même si elles sont utilisées pour des manifestations sportives. Il en est de même des équipements et installations prévus à des fins médicales, de loisirs et de bien-être.

Exemples

- *restaurant ou salle de congrès (p. ex. pour un meeting de boxe) ;*
- *carrière (p. ex. pour des courses de motocross) ;*
- *places de parc (p. ex. pour des courses de Go-kart) ;*
- *saunas, solariums, bains de bulles ;*
- *locaux équipés de tables de billard et de jeux de fléchettes.*

17.2.1 Location d'installations sportives

Les installations sportives valent en principe immeubles. Leur location est exclue de la TVA. On parle d'une telle location exclue de la TVA si le locataire dispose du droit exclusif d'utiliser une installation sportive ou une partie d'installation sportive. Que l'installation sportive soit utilisée par le locataire pour une manifestation sportive ou pour une autre activité ne joue aucun rôle pour le traitement fiscal. La location d'équipements fixés à demeure qui font partie d'une installation sportive est également exclue de la TVA (art. 18 ch. 21 let. d LTVA).

En cas de location simultanée d'engins (p. ex. dans des salles polyvalentes) ou d'équipements complémentaires (p. ex. tribunes, vestiaires, douches), ceux-ci valent prestations accessoires et sont donc à traiter fiscalement de la même manière que la location exclue de la TVA de l'installation sportive.

Par contre, la location seule d'engins de sport est imposable au taux normal (☞ chif. 18.1).

Si des chiffres d'affaires sont exclus de la TVA, on ne peut pas procéder à la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses et les investissements.

Exemples

Les locations d'installations sportives suivantes sont exclues de la TVA :

- *location d'un stade ou d'un terrain de football, d'une halle de gymnastique, d'une piste d'athlétisme, etc.*
- *à des clubs pour leur entraînement ou des matchs ;*
- *à des organisateurs de tournois, de compétitions, d'expositions ou de concerts ;*

- location d'une patinoire, d'une piscine couverte à des clubs ou des tiers dans la mesure où ceux-ci disposent d'une surface délimitée pour leur usage exclusif ;
- contre-prestation (prix d'entrée) pour l'utilisation exclusive par le bénéficiaire d'un court de tennis, de badminton ou d'une place pour jouer au squash ;
- contre-prestation pour l'utilisation exclusive par le bénéficiaire d'une installation de jeu de quilles ou d'un bowling, par exemple dans un restaurant ; ceci indépendamment du fait qu'il s'agisse de la location d'une piste, de plusieurs ou de toutes les pistes d'une installation de bowling ou de jeu de quilles (une piste individuelle de bowling ou de jeu de quilles étant en soi une installation sportive délimitée).

17.2.2 Location de places d'exposition situées dans des installations sportives

La location dans son intégralité d'une installation sportive ou de surfaces individuelles pour une exposition est exclue de la TVA. Les éventuels frais accessoires tels que raccordements d'électricité, de gaz, d'eau, sont également exclus de la TVA, qu'ils soient facturés séparément ou qu'ils soient inclus dans le prix de la location. Par contre, les prestations qui ne sont pas directement liées à la location de l'installation sportive (p. ex. mise à disposition du matériel de stand) sont à facturer séparément et à imposer au taux correspondant.

Si l'installation sportive est louée dans son intégralité à l'organisateur d'une exposition, les montants que celui-ci encaisse auprès des exposants pour la location d'emplacements des stands sont aussi exclus de la TVA.

17.2.3 Entrées dans les installations sportives

A l'inverse d'une location exclue de la TVA, c.-à-d. droit exclusif d'utiliser une installation sportive ou une partie d'installation sportive (cf. chif. 17.2.1), le droit individuel d'utiliser avec d'autres personnes une installation sportive en échange du paiement d'un montant déterminé (prix d'entrée) est une prestation de services imposable au taux normal.

Si des chiffres d'affaires sont soumis à la TVA, on peut procéder à la déduction de l'impôt préalable sur les investissements et les dépenses.

Exemple

Les prix d'entrée suivants dans une installation sportive sont imposables :

- Un centre de fitness, contre paiement d'un montant forfaitaire, accorde le droit à la première équipe d'un club de football d'utiliser ses installations. L'utilisation a lieu pendant les heures normales d'ouverture de ce centre de fitness. Le montant forfaitaire vaut chiffre d'affaires imposable au titre du paiement d'un prix d'entrée (le club de football ne dispose pas du droit ex-

clusif d'utiliser le centre de fitness, car simultanément d'autres personnes se trouvent dans le centre de fitness).

- *Prix d'entrée dans les piscines couvertes et en plein air, les patinoires ;*
- *Prix d'entrée pour l'accès à un terrain de golf (green-fees), à des installations de minigolf, des pistes de ski de fond, des installations et murs de grimpe, des pistes de luge, etc.*

17.2.4 Option pour l'imposition de la location d'installations sportives

L'option pour l'imposition est limitée aux locations d'installations sportives à des locataires/sous-locataires **assujettis**.

L'exploitant d'un centre sportif comprenant, par exemple, une piscine couverte, une salle polyvalente et une halle de tennis, a la possibilité d'opter pour l'imposition d'une seule partie du centre sportif (p. ex. la location de la salle polyvalente).

L'option pour l'imposition nécessite une demande écrite auprès de l'AFC. Une demande établie sur le formulaire officiel n° 760 (disponible sur le site internet de l'AFC) est à remettre pour chaque objet (immeuble dans son intégralité ou parties de celui-ci) et pour chaque locataire. Les changements de locataire sont à annoncer en faisant référence à la demande d'option envoyée initialement. Une option pour l'imposition est en tout temps possible, mais au plus tôt pour le début du trimestre au cours duquel elle a été requise (est aussi applicable à la méthode de décompte mensuel), dans la mesure où les conditions d'octroi sont remplies.

L'option pour l'imposition autorisée est valable pour une durée minimum de 5 ans (art. 26 al. 3 LTVA), à moins que les conditions applicables aux locataires ne soient plus remplies (p. ex. fin de leur assujettissement ou changement de locataire). La révocation de l'option pour l'imposition devra parvenir au plus tard 30 jours après la cessation ou la renonciation à l'option.

Si, après avoir été louée à un locataire assujetti, l'installation sportive est louée à un locataire non assujetti ou vice versa, ce changement d'affectation peut entraîner l'imposition de prestations à soi-même, respectivement le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

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

☞ Pour des informations complémentaires quant à l'option, voir chif. 11 ainsi que la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».

Lorsque des immeubles ou parties d'immeuble (p. ex. installations sportives, salles de cours) sont loués **à court terme** (pour quelques heures ou par jour) **en alternance à des locataires assujettis et non assujettis** et que le bailleur désire

opter pour l'imposition des recettes de location provenant des locataires assujettis, il peut à cette fin adresser une demande à l'AFC au moyen du formulaire n° 760. En lieu et place de l'indication du nom des locataires assujettis (lesquels en partie ne sont pas encore connus), il indique « Divers » dans le champ prévu à cet effet. Une fois par année, l'assujetti annonce à l'AFC au moyen d'une liste les chiffres d'affaires imposés par option. Cette liste doit contenir les mêmes indications que celles qui sont requises dans le formulaire n° 760. Pour les recettes de location imposées par option, la TVA peut être mentionnée dans les factures.

Un changement d'affectation déterminant, du point de vue fiscal, n'interviendra que si l'utilisation exclue de la TVA de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble (calculée sur une année) augmente ou diminue par rapport à l'année précédente. En cas de calcul par approximation de la TVA lors de changements d'affectation partiels, les augmentations ou les diminutions jusqu'à concurrence de 20% par année n'ont toutefois aucune conséquence fiscale (☞ chif. 9.7).³²

☞ Pour les locations à des locataires non assujettis, la possibilité existe, selon les circonstances, de procéder au calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable selon la procédure simplifiée décrite au chif. 9.5.5.1.

Exemple Stade de glace

Ce stade est loué au club local (avec option) et à d'autres clubs (sans option). En plus des recettes de location, l'exploitant du stade réalise des chiffres d'affaires, obligatoirement imposables, provenant des entrées à la patinoire et de la publicité (notamment sur les bandes entourant la patinoire). En été, le stade est en outre loué à des organisateurs de concerts, de congrès et d'expositions.

Année	Chiffres d'affaires imposables <i>Locations avec option au club local et aux organisateurs d'expositions, ainsi que recettes provenant des entrées à la patinoire et de la publicité</i>	Chiffres d'affaires exclus de la TVA <i>Locations sans option à d'autres clubs et aux organisateurs de concerts et de congrès</i>	Total des chiffres d'affaires
2006	85%	15%	100%
2007	63%	37%	100%

La déduction de l'impôt préalable grevant les investissements et les dépenses est à réduire de 15% pour l'année 2006 et de 37% pour l'année 2007 (double affectation : chif. 9.4). De plus, en raison du changement des rapports d'affectation de 15% à 37% (augmentation de 22%), il y a lieu, en 2007, d'imposer certaines acquisitions au titre de prestations à soi-même.

- ☞ Concernant les possibilités de variantes pour le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation et les conséquences fiscales en cas de changement d'affectation (impôt de prestations à soi-même / dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable), voir les chif. 9.5 à 9.7.2 ainsi que les brochures « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation » et « Changements d'affectation ».

18. Autres chiffres d'affaires dans le domaine du sport

18.1 Location de matériel et d'engins de sport

Les recettes découlant de la location de tels biens sont imposables au taux normal.

Exemples

- *skis, souliers de ski, snowboards, luges ;*
- *raquettes de tennis ou de squash, équipements pour le golf ;*
- *vélos tout-terrain ;*
- *équipements de plongée ;*
- *bateaux en tout genre ;*
- *location d'engins (p. ex. de gymnastique).*

18.2 Pratique du sport accompagné / animation sportive / camps d'entraînement

Les recettes provenant de l'accompagnement de personnes dans le cadre de l'exercice d'une activité sportive ou de l'animation sportive sont imposables au taux normal. On parle d'un tel accompagnement si le participant recherche avant tout à s'exercer physiquement, à vivre une aventure ou une expérience.

Exemples

- *randonnées à ski ou en montagne avec un guide ;*
- *riverrafting, canyoning ;*
- *gymnastique, aérobic, pump, spinning ;*
- *culturisme, musculation ;*
- *vacances actives (p. ex. semaine de tennis à Montana) ;*
- *programmes « Allez Hop » (p. ex. walking, gymnastique aquatique).*

Les chiffres d'affaires réalisés lors de l'organisation et du déroulement de camps d'entraînement mis sur pied par des associations ou sociétés sportives sont imposables, en règle générale, au taux normal. Le montant total facturé aux participants est imposable, qu'il s'agisse d'une participation aux frais ou du prix effectif total.

Cependant, si une facture détaillée est établie (c.-à-d. en séparant les prestations imposables au taux normal de celles imposables au taux spécial pour l'hébergement), l'assujetti peut procéder à la répartition des taux lors de l'établissement de son décompte de TVA.

Si le camp d'entraînement se déroule à l'étranger, la contre-prestation est exonérée de la TVA pour autant que la facture remise aux participants mentionne le lieu de la prestation.

Les montants versés par les participants de moins de 18 ans révolus à de tels camps d'entraînement sont exclus de la TVA (☞ chif. 18.4).

18.3 Formation et enseignement

Par prestation de formation et d'enseignement, on entend toute activité qui consiste à aider quelqu'un, par un travail d'instruction régulier, d'une assistance et du contrôle des progrès réalisés, à atteindre un but d'apprentissage déterminé dans un domaine précis.

Les contre-prestations provenant de telles prestations (p. ex. cours, formation, formation continue et perfectionnement de personnes) sont exclues de la TVA. Ces recettes entraînent une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 9.4).

Exemples

- *cours de plongée, de judo, de tennis, de sauvetage, d'escalade, de ski, de voile ;*
- *cours de formation des fédérations (p. ex. cours de formation pour moniteurs de l'Ecole suisse de ski, cours d'entraîneurs, cours pour les dirigeants de clubs de sport) ;*
- *cours de formation de moniteur « Jeunesse et Sport ».*

Les prestations étroitement liées à la formation ou à l'enseignement, telles que manuels et cahiers d'enseignement, sont considérées comme des prestations accessoires à la formation ou à l'enseignement et suivent le même sort fiscal. Elles sont donc exclues de la TVA, ceci à la condition toutefois qu'elles soient comprises dans le montant exigé des participants ou de la taxe d'inscription pour la formation. Par contre, si les prestations accessoires sont facturées séparément, elles sont imposables au taux correspondant.

Une prestation indépendante (p. ex. prestation de restauration et/ou d'hébergement) peut être fournie en relation avec une autre prestation indépendante (formation), mais elle n'est pas, contrairement aux prestations accessoires, indispensable à la formation. De telles prestations indépendantes sont en principe **à facturer séparément au prix du marché et à imposer selon leur genre.**

Lorsque des prestations sont acquises auprès de tiers, il y a lieu d'ajouter au prix de revient d'achat un supplément approprié pour les frais généraux et pour la marge bénéficiaire. S'il ne peut être calculé à partir de chiffres effectifs, le supplément peut être estimé à raison de 10% du prix de revient d'achat.³³

Cette estimation peut être utilisée aussi bien dans les factures détaillées que dans celles établies forfaitairement. Si les prestations sont imposables ou exonérées de la TVA, l'impôt préalable grevant les dépenses peut être déduit.

Par contre, lorsqu'en cas de combinaison de prestations de formation avec d'autres prestations indépendantes, un **montant forfaitaire est facturé** (sans mention séparée des diverses prestations), toutes les prestations indépendantes imposables sont à imposer au prix du marché selon leur genre. Les dépenses ouvrent le droit à la déduction de l'impôt préalable. Le fournisseur des prestations de formation ne mentionnera pas la TVA dans ses factures aux participants.

Lorsqu'un montant forfaitaire est facturé pour les prestations de formation exclues de la TVA et les autres prestations indépendantes et qu'il est fait mention de la TVA dans la facture (p. ex. TVA 7,6% incluse), le montant total est imposable.



Il n'y a en outre aucune déduction possible de l'impôt préalable grevant les frais relatifs aux prestations de formation. Toutefois, l'impôt préalable grevant les dépenses relatives aux prestations indépendantes imposables peut être entièrement déduit.

Du fait que le destinataire de la prestation ne peut, sur les frais de nourriture et de boissons, déduire l'impôt préalable qu'à raison de 50% (art. 38 al. 5 LTVA), il est autorisé à demander à son fournisseur la valeur des prestations correspondantes.³⁴

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Formation et recherche ».

18.4 Prestations d'assistance aux enfants

Les recettes provenant de l'assistance aux enfants et aux jeunes jusqu'à 18 ans révolus (☞ chif. 18.2) réalisées par des institutions aménagées à cet effet, sont exclues de la TVA en totalité (p. ex. camps de vacances, camps pour jeunes, camps d'entraînement). Il en va de même pour la part des prestations de restauration et d'hébergement, ceci pour autant que la part prépondérante de l'activité concerne l'animation et l'organisation des loisirs et non pas la formation et l'enseignement.

18.5 Distributeurs automatiques

Les recettes provenant de la propre exploitation d'automates sont à imposer de la manière suivante par l'exploitant :

Au taux normal :

- les juke-box et autres automates à musique ;
- les distributeurs automatiques de denrées alimentaires et de boissons dans les restaurants (p. ex. dans le «club-house») ;
- les distributeurs automatiques de cigarettes et de biens non alimentaires ;
- le téléphone.

Au taux réduit :

- les distributeurs automatiques de journaux, de revues, de livres et de fleurs ;
- les distributeurs automatiques de denrées alimentaires et de boissons (à l'exception des boissons alcooliques), sans possibilité de consommer sur place (☞ chif. 13.2).

La mise à disposition d'un emplacement à l'exploitant d'un automate constitue la cession d'un droit qui est imposable au taux normal (base de calcul de la TVA : prix de la location). S'agissant de l'eau, de l'électricité et autres prestations semblables, ce sont des prestations accessoires à la cession de ce droit qui sont également imposables au taux normal. Les dépenses ouvrent le droit à la déduction de l'impôt préalable.

☞ Pour de plus amples informations, voir ch. 319 ss.

18.6 Jeux d'adresse

Les recettes provenant de jeux d'adresse y compris d'appareils à sous servant aux jeux d'adresse (p. ex. jeux de fléchettes, billard, flipper, jeux vidéo, football de table, machines à sous dans les restaurants, buvettes et salons de jeux) sont imposables au taux normal (☞ ch. 678).

18.7 Jeux de hasard

Les recettes provenant de jeux de hasard avec mise d'argent sont exclues de la TVA pour autant que ces jeux soient soumis à un impôt spécial ou à d'autres taxes (☞ ch. 676 et 677).

Exemples

- *lotos, bingo* ;
- *tombola* ;
- *paris*.

Par contre, les commissions que les organisateurs de jeux versent aux intermédiaires de telles prestations (p. ex. points de vente) sont imposables au taux normal.

18.8 Opérations dans le domaine du marché monétaire et des capitaux

Les opérations dans le domaine du marché monétaire et des capitaux sont exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 19 LTVA. Il s'agit principalement des produits provenant des intérêts et des produits de papiers-valeurs.

18.9 Assurances

18.9.1 Primes d'assurances

Lorsqu'une association ou un club sportif propose, à l'occasion de la vente d'un article de sport (p. ex. une paire de skis), une assurance, celle-ci est généralement conclue directement entre l'assureur et le client. Il faut distinguer les deux cas suivants :

- a) – L'association ou le club sportif conclut, en tant qu'organisme émetteur de l'assureur, une police d'assurance et encaisse la prime au nom et pour le compte de celui-ci. La prime facturée séparément au client et comptabilisée dans un compte de passage ne constitue pas une prestation fournie par l'association ou le club sportif.
- L'association ou le club sportif transmet la proposition d'assurance à l'assureur qui fait parvenir à l'abonné la police d'assurance et la facture.

Dans ces deux cas, la commission que l'association ou le club sportif reçoit de l'assureur est exclue de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 18 LTVA.

L'existence d'une opération exclue de la TVA est à documenter au moyen de factures, notes de crédit, contrats et autres documents, desquels il ressortira que le dédommagement obtenu provient de l'activité de représentant en assurances. Cela indépendamment du fait que le paiement est effectué par l'assureur, l'assuré ou par un tiers (intermédiaire d'assurances). L'immatriculation dans le registre des intermédiaires en assurances du secteur concerné (voir www.vermittleraufsicht.ch) ou le fait d'être soumis, pour ce genre d'activité, à une loi étrangère de surveillance ne sont que des indices en la matière.^{35,36}

Afin de garantir, du point de vue de la TVA, un examen adéquat des prestations fournies, l'AFC recommande à toutes les parties de conclure des contrats écrits.

Si un assujetti réalise des chiffres d'affaires exclus de la TVA, une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer.

35 Modification de la pratique en vigueur dès le 1er janvier 2006 selon laquelle, avec cette nouvelle pratique, les propositions d'assurances/polices, signées par le représentant en assurances, ne doivent plus être obligatoirement disponibles.

36 Modification de la pratique au 1er janvier 2008 selon laquelle l'activité des courtiers ou des intermédiaires d'assurances ne doit plus être obligatoirement prouvée par la conclusion préalable, pour l'intermédiaire d'une part, d'un contrat avec l'assureur et pour le courtier d'autre part, d'un contrat avec le client.

☞ Pour d'autres informations, il y a lieu de consulter la brochure « Assurances ».

- b) Par contre, si l'association ou le club sportif ne fait que communiquer les noms et les adresses de clients potentiels à l'assureur, le dédommagement que l'association ou le club sportif reçoit de l'assureur représente un chiffre d'affaires imposable au taux normal (apport de clients, en anglais «finder's fees»).

18.9.2 Prestations versées par les assurances

Les indemnités versées en couverture de sinistres par une compagnie d'assurance (p. ex. pour dégâts d'eau ou risques atmosphériques) représentent des dommages-intérêts au sens propre et ne sont pas soumises à la TVA chez le bénéficiaire.

Exemple

A la suite d'un orage durant une manifestation sportive, la société organisatrice subit des dégâts aux infrastructures mises en place. Elle déclare les dégâts à son assurance et reçoit une indemnité en couverture du sinistre. Cette indemnité ne constitue pas un chiffre d'affaires soumis à la TVA. Elle n'entre par ailleurs pas dans le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour double affectation au sens du chif. 9.4.

Toutefois, la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses grevées de TVA est uniquement possible si celles-ci ont été effectuées en vue de réaliser des chiffres d'affaires soumis à la TVA.

☞ Pour de plus amples renseignements, voir la brochure « Assurances ».

18.10 Traitement médical

Est réputé traitement médical le diagnostic et le traitement des maladies, des blessures et d'autres troubles corporels ou mentaux de l'être humain, de même que l'exercice d'une activité servant à prévenir les maladies et les troubles de la santé de l'être humain.

Ne sont exclus de la TVA que les traitements médicaux dans le domaine de la médecine humaine dispensés par des médecins, des dentistes, des psychothérapeutes, des chiropraticiens, des physiothérapeutes, des masseurs médicaux, des naturopathes, des sages-femmes, des infirmières ou des membres de professions analogues du secteur de la santé, qui sont détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer.

Les massages sportifs, les cours de fitness, le sauna, le solarium et autres prestations du même genre, ne sont pas considérés comme des traitements médicaux. Il en est de même des analyses de sang et d'urine effectuées dans le cadre de la lutte contre le dopage. De telles prestations sont donc imposables au taux normal, indépendamment du fait que les coûts de celles-ci soient pris en charge partiellement ou complètement par les assurances.

☞ Pour de plus amples renseignements, voir la brochure « Santé ».

18.11 Frais d'automobile

En cas d'utilisation à des fins privées de voitures de tourisme par le personnel de l'assujetti ou d'autres personnes qui lui sont proches, la TVA est due sur cette utilisation.

Par simplification, la TVA due au taux normal peut être déclarée forfaitairement de la façon suivante :

- si lors de l'acquisition du véhicule la déduction de l'impôt préalable (totale ou partielle) était possible, 0,8%³⁷ du prix d'achat (sans TVA), mais au moins un montant de 150 francs, est à imposer mensuellement ;
- si lors de l'acquisition du véhicule aucune déduction de l'impôt préalable n'était possible, 0,4%³⁸ du prix d'achat, mais au moins 150 francs (sans TVA), est à imposer mensuellement.

En cas de leasing, c'est la valeur du véhicule telle qu'elle figure dans le contrat de leasing qui est à prendre en compte comme prix d'acquisition.

Exemple

Une association sportive assujettie a conclu avec l'entreprise Garage SA un contrat de sponsoring selon lequel l'association reçoit « gratuitement », en contrepartie des prestations publicitaires imposables qu'elle fournit et d'un montant en espèces qu'elle verse, diverses voitures de tourisme destinées à l'utilisation par son personnel (membres du comité, entraîneurs, joueurs, etc.).

La mise à disposition des véhicules représente une affaire conclue en compensation entre l'entreprise Garage SA et l'association (☞ chif. 7.3). De plus, en raison de l'utilisation de ces véhicules par le personnel, la TVA est due sur cette utilisation.

Si une contribution aux frais d'utilisation à titre privé est à payer par l'utilisateur et que cette contribution est égale ou supérieure à la valeur déterminante calculée forfaitairement, la TVA est due sur cette contribution. Si elle est plus basse, la TVA est due sur la valeur à calculer forfaitairement.

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

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

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