

Brochure spéciale n° 05

# Changements d'affectation

(Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable et imposition  
de prestations à soi-même)

Valable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008

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

valable jusqu'au  
31 décembre 2009



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

**Administration fédérale des contributions AFC**

## Compétences

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

## Pour contacter la Division principale de la TVA :

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

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

par fax :                031 325 75 61

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

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

- en principe uniquement sous forme électronique

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

- exceptionnellement sous forme d'imprimés contre facture

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

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

**Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL**

**Diffusion publications**

**Imprimés TVA**

**3003 Berne**

Internet :              [www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm](http://www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm)

## Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la brochure publiée en septembre 2000 par l'Administration fédérale des contributions (AFC) et valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA (1<sup>er</sup> janvier 2001).

Les expériences faites par l'AFC ces dernières années ont démontré qu'il est préférable d'aborder en premier lieu les bases déterminantes pour le dégrèvement de l'impôt préalable et l'imposition de prestations à soi-même et donc de n'aborder qu'en second lieu la thématique des changements d'affectation complets et partiels. En outre, les bases de calcul relatives à la valeur résiduelle des biens ainsi qu'à la valeur de la partie non encore utilisée des prestations de services ont été harmonisées en ce qui concerne aussi bien la méthode de calcul effective de l'impôt que celle par approximation. Des écarts entre ces deux méthodes subsistent seulement dans la limite de tolérance de 20% (laquelle n'entre en ligne de compte qu'en cas d'application de la méthode de calcul par approximation) ainsi que pour les proportions déterminantes de l'année précédente servant de base au calcul de l'impôt. Le nombre des exemples a pu de ce fait être considérablement réduit, ce qui permet une meilleure vue d'ensemble. Il s'ensuit que la structure de la présente publication n'est pas identique à celle datant de l'année 2000.

Les modifications intervenues depuis lors (loi sur la TVA, ordonnance relative à la loi sur la TVA, changements et précisions de la pratique) concernant ce domaine ont été reprises dans la présente publication. Les modifications introduites à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001, excepté les modifications susmentionnées en relation avec les bases de calcul, sont présentées sur fond gris (comme le présent texte) afin que les personnes assujetties et leurs représentants les repèrent rapidement. Par ailleurs, les points importants et les particularités sont signalés.

**Abréviations**

|       |  |
|-------|--|
| AFC   | Administration fédérale des contributions  |
| ch.   | Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publications des instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente brochure se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001) |
| chif. | Chiffre de la présente brochure  |
| CO    | Code des obligations (RS 220)  |
| LTVA  | Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)   |
| PP    | Comptes de pertes et profits   |
| RS    | Recueil systématique du droit fédéral  |
| TVA   | Taxe sur la valeur ajoutée   |

valable jusqu'au  
31 décembre 2009

|  | Page |
|--|------|
| <b>Table des matières</b>  |      |
| 1. Généralités .....   | 7    |
| 1.1 Sens et but ainsi que fonctionnement du changement d'affectation .....   | 7    |
| 1.2 Conditions fondamentales au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, respectivement à l'imposition de prestations à soi-même en relation avec des changements d'affectation ..... | 9    |
| 1.2.1 Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable .....   | 9    |
| 1.2.2 Imposition de prestations à soi-même .....   | 11   |
| 1.3 Déclaration dans le décompte TVA .....   | 11   |
| 2. Bases déterminantes pour le calcul du dégrèvement de l'impôt préalable et l'imposition de prestations à soi-même .....  | 12   |
| 2.1 Biens immobiliers .....  | 12   |
| 2.1.1 Notion .....   | 12   |
| 2.1.2 Dépenses ayant une incidence fiscale pour les biens immobiliers .....  | 12   |
| 2.1.3 Base de calcul pour les biens immobiliers .....  | 17   |
| 2.2 Biens mobiliers .....  | 19   |
| 2.2.1 Notion .....   | 19   |
| 2.2.2 Dépenses ayant une incidence fiscale pour les biens mobiliers .....  | 20   |
| 2.2.3 Base de calcul pour les biens mobiliers .....  | 22   |
| 2.3 Prestations de services .....  | 24   |
| 2.3.1 Notion .....   | 24   |
| 2.3.2 Dépenses ayant une incidence fiscale pour les prestations de services .....  | 24   |
| 2.3.3 Base de calcul pour les prestations de services .....  | 26   |
| 3. Changements d'affectation complets .....  | 27   |
| 3.1 Etat de fait constitutif d'un changement d'affectation complet .....   | 28   |
| 3.2 Calcul de l'impôt en cas de changements d'affectation complets .....   | 28   |
| 4. Changements d'affectation partiels .....  | 30   |
| 4.1 Etat de fait constitutif d'un changement d'affectation partiel .....   | 30   |
| 4.2 Calcul de l'impôt en cas de changements d'affectation partiels .....   | 31   |
| 4.2.1 Méthode de calcul par approximation de la TVA en cas de changements d'affectation partiels .....   | 32   |
| 4.2.2 Méthode de calcul effective de la TVA en cas de changements d'affectation partiels .....   | 34   |
| 4.2.3 Durée d'application et changement de la méthode choisie .....  | 36   |
| 4.2.4 Procédure pratique en matière de détermination de l'impôt lors de changements d'affectation partiels .....   | 38   |
| 5. Particularités .....  | 49   |
| 5.1 Banques .....  | 49   |
| 5.2 Producteurs de films .....   | 49   |
| 5.3 Collectivités publiques .....  | 49   |
| 5.4 Imposition de groupe .....   | 49   |
| 5.5 Immeubles inoccupés .....  | 51   |
| 5.6 Procédure de déclaration .....   | 52   |
| 5.7 Taux de la dette fiscale nette .....   | 53   |
| 5.7.1 Principes .....  | 53   |

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 5.7.2 | Changements d'affectation lors du passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective, ou inversement .....                              | 53 |
| 5.7.3 | Changements d'affectation au moment de l'application de la méthode de décompte effective dès lors qu'auparavant les décomptes TVA ont été établis au moyen de taux de la dette fiscale nette ..... | 54 |
| 5.8   | Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ainsi que les dons ..   | 57 |
| 5.8.1 | Octroi de subventions et autres contributions du même genre affectées à des objets particuliers .....  | 57 |
| 5.8.2 | Octroi de subventions et d'autres contributions du même genre destinées à couvrir le déficit d'exploitation .....  | 59 |
| 5.9   | Utilisation temporaire de biens .....  | 63 |
| 6.    | Comptabilité et conservation des documents .....   | 63 |

valable jusqu'au  
31 décembre 2009

## 1.

### 1.1

#### Généralités

##### Sens et but ainsi que fonctionnement du changement d'affectation

Les dépenses imputables à la réalisation de chiffres d'affaires imposables (ou exonérés de l'impôt), ainsi que les dépenses en relation avec des activités qui seraient imposables si elles avaient lieu sur le territoire suisse (opérations dans le champ d'application de la TVA), donnent droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 38 LTVA). Par contre, une déduction de l'impôt préalable n'est pas possible (art. 17 LTVA), lorsque les dépenses sont imputables à la réalisation de chiffres d'affaires exclus de la TVA (opérations hors du champ d'application de cet impôt).

Un changement d'affectation se produit en cas de modification de l'utilisation d'un bien, à savoir par exemple lorsqu'un immeuble loué avec imposition par option (opération dans le champ d'application de la TVA) est dorénavant loué sans imposition par option (opération hors du champ d'application de la TVA), ou inversement.

Les changements d'affectation peuvent conduire à un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable lorsqu'un bien ou un service, utilisé jusqu'à présent pour une opération hors du champ d'application de la TVA, est affecté à une opération se trouvant dans le champ d'application de cet impôt (art. 42 LTVA). Dans le cas contraire, cela peut conduire à un impôt à titre de prestations à soi-même (art. 9 en relation avec l'art. 34 LTVA). En raison des dispositions légales (art. 34 et 42 LTVA) relatives aux valeurs à prendre en considération, dans le cadre de changements d'affectation, lors de l'imposition de prestations à soi-même ou du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, il y a lieu de faire la distinction entre

- les biens immobiliers (☞ chif. 2.1),
- les biens mobiliers (☞ chif. 2.2), et
- les prestations de services (☞ chif. 2.3).

Ces corrections fiscales visent à ce que le but à l'origine de l'acquisition d'un bien ou d'un service, respectivement les circonstances initiales qui ont donné lieu à leur affectation ne demeurent pas déterminantes en ce qui concerne le droit à la déduction de l'impôt préalable. En effet, ce qui est déterminant en la matière ce n'est pas uniquement l'utilisation initiale d'un bien d'investissement mais aussi son utilisation ultérieure, à savoir si celui-ci est utilisé en vue de réaliser des chiffres d'affaires imposables ou non. Ainsi, le bien d'investissement sera dégrisé de TVA s'il est utilisé à des fins dans le champ d'application de cet impôt alors qu'enverser, c'est-à-dire s'il est utilisé à des fins hors du champ d'application de cet impôt, il sera grevé de TVA.

Le législateur ne s'est pas exprimé sur le genre de dépenses concernées par les changements d'affectation. Il est évident toutefois qu'un bien d'investissement déjà consommé (complètement utilisé) n'entre plus en considération pour le calcul d'un changement d'affectation. La pratique administrative a ainsi défini

que seules les dépenses entraînant une plus-value (augmentation de la valeur) et qui sont, de ce fait, à porter à l'actif du bilan seraient prises en compte en principe dans les calculs de changements d'affectation. Pour l'imposition de prestations à soi-même ou pour le dégrèvement de l'impôt préalable, il n'est toutefois pas nécessaire qu'une valeur soit effectivement activée. Cette obligation subsiste uniquement pour le dégrèvement de prestations de services. Les dépenses ayant valeur de plus-value ont été déterminées, d'une manière générale, selon les directives en la matière des impôts directs. Une exception existe toutefois en ce qui concerne les rénovations importantes (☞ chif. 2.1.2 let. c).

Dans le cadre de changements d'affectation, il faut faire la distinction entre les changements d'affectation complets (☞ chif. 3) et partiels (☞ chif. 4).

#### **Exemple 1 (changement d'affectation complet)**

*L'assujetti A loue à un médecin non assujetti B une partie (un tiers) de son bâtiment construit en 2001, ceci jusqu'au 30.06.2006. Le locataire suivant est l'entreprise assujettie C. L'assujetti A opte dès le 01.07.2007 pour l'imposition des revenus locatifs.*

*Dans cet exemple, une partie de ce bâtiment (un tiers) a été utilisée pour une activité hors du champ d'application de la TVA et cela jusqu'au milieu de l'année 2006. En conséquence, l'assujetti A n'a pas pu faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses y relatives. L'option pour l'imposition volontaire des loyers a toutefois comme incidence que cette partie-là de l'immeuble entre dorénavant complètement dans le champ d'application de la TVA, d'où un changement d'affectation complet de l'immeuble en question qui entraîne un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Au 1.7.2006, à la suite de ce changement d'affectation, la TVA encore déductible peut être déterminée sur la valeur résiduelle. A cette fin, les dépenses augmentant la valeur de l'immeuble effectuées, depuis l'année 2001, sur cette partie-là (un tiers) de ce bâtiment peuvent être prises en considération.*

#### **Exemple 2 (changement d'affectation partiel)**

*L'assujetti D est actif dans le conseil et la formation (sans option pour l'imposition). Les biens et les prestations de services sont doublement affectés (soit pour l'activité dans le champ d'application de la TVA « conseil » et pour l'activité hors du champ d'application de cet impôt « formation »). Les proportions d'utilisation changent pratiquement chaque jour.*

*Dans cet exemple, au vu de la modification incessante des proportions d'utilisation, un changement d'affectation se présenterait presque quotidiennement, c'est-à-dire soit un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (accroissement de l'affectation des biens et des services à l'activité de conseil), soit un impôt à titre de prestations à soi-même (accroissement de l'affectation des biens et des services à l'activité de formation). Dans ces conditions, il est judicieux d'attendre que la proportion annuelle de l'affectation soit connue et d'examiner une fois par an*

née s'il y a lieu de procéder, selon les circonstances, à un **changement d'affectation partiel** sur le plan fiscal.

La complexité de la problématique des changements d'affectation se reflète également dans les solutions spécifiques qu'il a fallu trouver pour certaines branches d'activité en vue de répondre d'une manière aussi appropriée que possible à leurs besoins. Il existe ainsi des solutions particulières en ce qui concerne le secteur de la finance, celui des producteurs de films et pour les collectivités publiques, etc. Ces solutions particulières sont traitées sous chif. 5.

## 1.2 **Conditions fondamentales au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, respectivement à l'imposition de prestations à soi-même en relation avec des changements d'affectation**

### 1.2.1 **Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable**

Conditions fondamentales au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable :

- il existe des pièces justificatives conformes du point de vue fiscal (art. 37 LTVA ; exceptions selon les explications qui suivent), respectivement dès lors qu'un impôt à titre de prestations à soi-même (art. 9 LTVA) a été acquitté préalablement ;
- les biens et les services à dégrevier de l'impôt sont affectés dorénavant à des buts imposables ;
- la dépréciation des valeurs (c.-à-d. les amortissements au sens de l'art. 42 al. 3 LTVA) doit être prise en compte de manière correspondante.



Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est accordé aux taux de TVA appliqués lors de l'acquisition des biens et des services, respectivement aux taux de TVA appliqués lors de l'imposition de prestations à soi-même. En tenant compte de la dépréciation des valeurs (amortissements), la TVA payée précédemment peut être mise en compte (art. 42 LTVA).

Lorsqu'un assujetti oublie, au moment d'un changement d'affectation, d'effectuer un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, il peut remédier à cet oubli aussi longtemps que la prescription légale n'est pas intervenue (art. 42 en relation avec l'art. 50 LTVA).

Comme cela est mentionné dans les conditions fondamentales au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (1<sup>er</sup> point ci-dessus), un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable n'est en principe possible que si les factures inhérentes à cette opération sont conformes aux exigences sur le plan fiscal. En particulier, les factures doivent être adressées aux entreprises désirant faire valoir leur droit au dégrèvement.

Selon la pratique administrative, les deux **exceptions** suivantes dérogent à la règle de base de **l'adressage**<sup>1</sup>:

- pour les biens et les prestations de services repris dans le cadre d'une **procédure de déclaration** au sens des ch. 397 ss (☞ chif. 5.6). En pareil cas, en effet, bien que les factures soient adressées au cédant, les conditions d'adressage sont remplies.
- lors de la **reprise d'une entreprise non assujettie**. A ce sujet, il y a lieu de relever ce qui suit :

S'il s'agit d'une reprise d'actifs et de passifs, le repreneur reprend les droits et les obligations fiscales de l'entreprise reprise (art. 30 al. 2 LTVA). En vertu de cette disposition légale, la société reprenante reprend, notamment dans le cadre d'une fusion au sens des articles 3 ss de la loi sur la fusion (Lfus), les droits et les obligations de la société absorbée, et cela même si cette dernière n'était pas assujettie avant d'être reprise. De cette façon, le droit potentiel à la déduction ultérieur de l'impôt préalable est transféré à la société reprenante. Un éventuel dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, lequel, à l'origine, aurait pu être demandé par la société cédante en cas de changement d'affectation, est ainsi possible chez la société reprenante dès lors que les conditions visées à l'article 42 LTVA sont remplies. La société reprenante peut ainsi faire valoir le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sur la base des factures établies au nom de la société reprise.

En outre, ce n'est pas uniquement lors de la reprise de tous les actifs et passifs (succession fiscale) d'une personne morale par une autre personne morale, qu'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable peut se produire. En effet, un tel dégrèvement est également envisageable lors de la reprise d'une entreprise ayant une autre forme juridique. Ainsi, le repreneur d'une raison individuelle peut aussi faire valoir, en principe, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable lorsque l'ensemble des actifs et passifs de la fortune commerciale d'une autre entreprise en raison individuelle lui est transféré.



Selon la pratique administrative, un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable n'est toutefois pas possible lorsque les actifs et passifs ne sont pas tous transférés, c'est-à-dire lorsque, par exemple, seuls les actifs sont transférés ou si le transfert ne porte que sur des éléments isolés d'actifs et de passifs.

- c) lors de la **fondation d'entreprise**. Les biens et les prestations de services acquis, dans le cadre de la fondation/création d'une nouvelle entreprise, par les membres fondateurs donnent droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, même si les factures y relatives n'ont pas été établies au nom de cette nouvelle entreprise, étant donné que celle-ci lors de l'acquisition de ces biens et services n'existe pas encore<sup>2</sup>.

## 1.2.2

### **Imposition de prestations à soi-même**

Conditions fondamentales à l'imposition de prestations à soi-même :

- l'assujetti était en son temps **autorisé** à déduire l'impôt préalable (art. 9 LTVA). Un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable non effectué, respectivement une déduction d'impôt préalable non opérée ne doit pas donner lieu à ce que les dépenses donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et les proportions d'affectation ne soient pas, lors de l'examen de changements d'affectation ultérieurs, prises en compte ;
- les biens et les prestations de services à imposer à ce titre sont dorénavant utilisés à des fins **non imposables** ;
- la dépréciation des valeurs (c.-à-d. les amortissements au sens de l'art. 42 al. 3 LTVA) doit être prise en considération de manière correspondante.



Le taux de TVA en vigueur au moment du changement d'affectation est déterminant pour calculer l'impôt dû à titre de prestations à soi-même (art. 43 al. 2 LTVA).

## 1.3

### **Déclaration dans le décompte TVA**

#### **• Montants de TVA résultant de dégrèvements ultérieurs de l'impôt préalable :**

Les montants de TVA calculés à ce titre seront déclarés sous le chiffre 111 du décompte (impôt préalable déductible sur les investissements et les autres charges d'exploitation) en annexant le calcul y relatif. Le détail des justificatifs (p. ex. factures ou autres documents) ne sont à envoyer à l'AFC que si elle en fait la demande.

#### **• Montants de TVA résultant de prestations à soi-même :**

Les montants de TVA calculés à ce titre seront déclarés sous les chiffres 020 (prestations à soi-même) et 070 ou 071 (valeur des prestations à soi-même et montant de TVA) du décompte, en annexant le calcul y relatif. Le détail des justificatifs (p. ex. factures ou autres documents) ne sont à envoyer à l'AFC que si elle en fait la demande.

## 2. Bases déterminantes pour le calcul du dégrèvement de l'impôt préalable et l'imposition de prestations à soi-même

Ne font l'objet d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable et de l'imposition de prestations à soi-même en cas de changements d'affectation, que les **charges et dépenses d'investissement donnant droit à la déduction de l'impôt préalable**.

En l'occurrence, il y a lieu de faire la distinction entre

- les biens immobiliers (☞ chif. 2.1),
- les biens mobiliers (☞ chif. 2.2), et
- les prestations de services (☞ chif. 2.3).

### 2.1 Biens immobiliers

#### 2.1.1 Notion

Sont des biens immobiliers les immeubles, c'est-à-dire les bâtiments ou parties de bâtiment et les terrains inscrits au registre foncier.

Dans un changement d'affectation, il y a lieu de distinguer un bien neuf d'un bien usagé :

- Est un bien **neuf**, le bien qui dans l'activité même de l'assujetti **n'a pas été utilisé à quelques fins que ce soit** (p. ex. location, utilisation à des fins commerciales). Son utilisation éventuelle par le propriétaire précédent n'a pas d'importance.
- Est un bien **usagé**, le bien qui dans l'activité même de l'assujetti **a été utilisé à quelques fins que ce soit** (p. ex. location, utilisation à des fins commerciales). Son utilisation par le propriétaire précédent n'a pas d'importance.

Cette distinction trouve sa justification dans le fait qu'en matière de changements d'affectation l'amortissement du bien n'est à prendre en considération qu'à partir de l'année au cours de laquelle son affectation en propre commence.

#### 2.1.2 Dépenses ayant une incidence fiscale pour les biens immobiliers

En règle générale, les dépenses ayant une incidence fiscale sont les frais d'investissement qui, conformément aux principes régissant l'établissement régulier des comptes, **peuvent être portés à l'actif du bilan**, mais sans la valeur du sol (☞ let. f ci-après). Que ces frais soient effectivement activés ou qu'ils soient (en partie ou totalement) mis à la charge du compte de PP est toutefois sans importance. Font également partie des dépenses ayant une incidence fiscale, les **rénovations importantes** au sens des explications ci-après (☞ let. c), même s'il s'agit de travaux qui ne peuvent pas être activés et qui sont destinés uniquement à maintenir la valeur du bien.

Un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, respectivement une imposition de prestations à soi-même est prévu(e) sur :



- la construction et l'acquisition d'immeubles (☞ let. a) ;
- les dépenses augmentant la valeur y compris celles en relation avec des mesures d'économie d'énergie et de protection de l'environnement ainsi qu'en vue de la sauvegarde de monuments historiques<sup>3</sup> (☞ let. b) ;
- les rénovations importantes (☞ let. c), ainsi que
- l'entretien ultérieur (☞ let. d).

**Ni un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ni une imposition de prestations à soi-même** n'est à effectuer par contre en ce qui concerne les dépenses de maintien de la valeur, les frais de combustibles et les autres dépenses sans caractère de frais d'investissement (☞ let. e).

**a) Construction et acquisition d'immeubles :**

En cas de construction et d'acquisition d'immeubles, le prix d'achat (sans la valeur du sol) ou, en cas de propre construction, le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé en cas de livraison à un tiers indépendant, constitue la base pour le calcul du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou l'imposition de prestations à soi-même. Pour l'impôt à titre de prestations à soi-même, est cependant déterminant au plus le montant des dépenses ayant donné droit en son temps à la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 2.1.3 let. b).

**b) Dépenses augmentant la valeur y compris celles en relation avec des mesures d'économie d'énergie et de protection de l'environnement ainsi qu'en vue de la sauvegarde de monuments historiques<sup>4</sup>:**

Constituent des dépenses augmentant la valeur, les frais à caractère d'investissement qui contribuent à l'amélioration et à l'augmentation de la valeur des biens immobiliers. Ces dépenses ne doivent donc pas seulement servir à l'entretien de l'immeuble et à ses possibilités d'utilisation.

**Exemples de dépenses augmentant la valeur :**

- installation d'une climatisation ;
- installation initiale d'un système de surveillance ;
- changement de la répartition des surfaces, anciennement 1 bureau, nouvellement 2 bureaux ;
- aménagement des combles : anciennement galetas, nouvellement bureaux ;
- installation initiale d'un système anti-calcaire ;

<sup>3</sup> Précision de la pratique

<sup>4</sup> Précision de la pratique

- installation initiale de stores/jalousies ;
- installation de radiateurs supplémentaires ;
- dépenses en relation avec des **mesures d'économie d'énergie et de la protection de l'environnement ainsi qu'en vue de la sauvegarde de monuments historiques**<sup>5</sup>, ayant un caractère **de plus-value (augmentation de la valeur)**, même si elles sont entièrement déductibles des impôts directs.

**c) Rénovations importantes :**

Lors de rénovations importantes, à l'exception des coûts d'exploitation (frais de combustibles, frais de conciergerie et frais de gérance), toutes les dépenses de transformation seront traitées, sur le plan de la TVA, comme des dépenses augmentant la valeur. Par conséquent, **les coûts qui lors de rénovations ordinaires sont imputables à des dépenses de maintien de la valeur** relèvent, dans le cadre de rénovations importantes, de dépenses augmentant la valeur.

Il y a une rénovation importante lorsque les dépenses (de maintien et d'augmentation de la valeur) de chaque étape de la construction (le critère possible est, dans ce cas, l'autorisation partielle de construire) dépassent le 5% de la valeur d'assurance du bâtiment (avant la transformation).

**d) Entretien ultérieur :**

Les dépenses faites pour la rénovation d'un immeuble **nouvellement acquis**, qui se trouve dans un état vétuste, constituent, en règle générale, des dépenses augmentant la valeur. Celui qui achète un immeuble en mauvais état dans le but de le rénover doit être traité de la même manière que celui qui acquiert un immeuble rénové à un prix d'achat comparativement plus élevé. Pour le cas où il est remédié ultérieurement à la vétusté, le manque d'entretien de l'immeuble est généralement pris en considération lors de la fixation du prix d'achat. La remise en état ne sert donc pas au maintien de la valeur déjà existante, mais constitue une augmentation de la valeur par rapport au prix d'achat.

Les frais de remise en état sont considérés comme plus-values durables lorsque, par rapport à la valeur de l'immeuble, ils s'élèvent à un montant important. Le principe de l'entretien ultérieur, **du point de vue de la TVA**, est à appliquer de la façon suivante :

- Si l'acquéreur d'un immeuble ne dépense, durant les premières années (24 mois) qui suivent l'acquisition, pas plus de 5% du prix d'achat (sans la valeur du sol) pour l'entretien (y compris les frais de remise en état augmentant la valeur à court terme, toutefois sans les frais d'exploitation), le principe de l'entretien ultérieur n'est pas applicable. Dans de tels cas, un

dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, respectivement une imposition de prestations à soi-même sera examinée selon les règles générales de la lettre b ci-dessus.

- Le dépassement des dépenses susmentionnées, durant les deux premières années qui suivent l'acquisition, de plus de 5 % de la valeur d'achat (sans la valeur du sol) entraîne, lors d'un éventuel changement d'affectation ultérieur, pour tous les frais de remise en état, le droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt, respectivement l'imposition de prestations à soi-même, pour autant qu'il s'agisse de dépenses grevées d'impôt.
- Le principe de l'entretien ultérieur n'est plus applicable dès la 3<sup>e</sup> année (c.-à-d. à partir du 25<sup>e</sup> mois) après l'acquisition. Dans ce cas, les règles générales s'appliquent.

S'il n'existe pas de prix d'achat, les 5 % sont à calculer sur la valeur d'assurance de l'immeuble.

Les immeubles qui ont été régulièrement entretenus par le propriétaire précédent ne tombent donc pas sous le coup du principe de l'entretien ultérieur. Les travaux effectués sur de tels immeubles couvrent l'entretien de la construction dans son état actuel et l'utilisation conforme à cet état. En pareils cas, un dégrèvement ultérieur de l'impôt, respectivement une imposition de prestations à soi-même sera examinée selon les règles générales. Ceci est également valable lorsque les dépenses générales augmentent la valeur de l'immeuble à court terme.

#### **Exemple**

*Un immeuble a été régulièrement entretenu par l'ancien propriétaire A. Le nouveau propriétaire B doit agrandir certains locaux pour ses besoins commerciaux, ce qui entraîne directement après l'acquisition de l'immeuble des dépenses considérables.*

*En pareil cas, il ne s'agit pas d'un entretien ultérieur.*

#### **e) Dépenses maintenant la valeur, frais de combustibles et autres dépenses sans caractères de frais d'investissement :**

De telles dépenses n'ont **pas** d'incidences fiscales lors de changements d'affectation et n'entraînent par conséquent ni un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ni un impôt à titre de prestations à soi-même.

##### **• Dépenses maintenant la valeur :**

Valent dépenses maintenant la valeur et donc sans incidences sur le plan fiscal, les dépenses qui ne contribuent pas à l'amélioration ou, à long terme, à l'augmentation de la valeur de l'immeuble. De telles dépenses cou-

vrent uniquement l'entretien de la construction dans son état actuel et l'utilisation conforme à cet état.

- ☞ Les déclarations conformément à la lettre c (rénovations importantes) restent réservées.

#### ***Exemples de dépenses maintenant la valeur***

- *rénovation de la toiture : changement de la couverture du toit ;*
- *rénovation des façades : travaux de peinture ;*
- *remplacement du brûleur ;*
- *remplacement des revêtements de sol ;*
- *remplacement des installations sanitaires (sans amélioration du confort) ;*
- *remplacement d'une cheminée existante ;*
- *remplacement de revêtement : réparation et remplacement de même valeur ;*
- *travaux de réparation des installations existantes.*

#### **• Matières d'exploitation et autres dépenses sans caractère de frais d'investissement :**

Relèvent de ces dépenses sans incidences fiscales :

- les frais de combustibles (p. ex. huile de chauffage, gaz, eau, électricité) ;
- les frais de conciergerie ;
- les frais de gérance.

#### **Exception :**

Un dégrèvement de l'impôt, respectivement une imposition sur le **stock** de combustibles est prévu(e) lorsque les conditions du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (p. ex. au début de l'assujettissement ou de l'option pour l'imposition), respectivement de l'imposition de prestations à soi-même (p. ex. fin de l'assujettissement), sont remplies.

#### **f) Valeur du sol :**

En cas de changements d'affectation, la valeur du sol **n'a pas** d'incidence sur le plan fiscal. Elle n'entraîne donc ni un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ni un impôt à titre de prestations à soi-même.

Font notamment partie intégrante de la valeur du sol, les dépenses et prestations suivantes :

- la valeur d'acquisition du terrain (y compris, le cas échéant, les bâtiments délabrés qui s'y trouvent) ;
- les droits de mutation et émoluments du registre foncier ;
- les commissions d'intermédiaires pour son acquisition ;
- les annonces d'achat du terrain ;
- les frais d'avocat et de notaire pour son acquisition ;

- les frais de **démolition totale** d'un ancien immeuble ;<sup>6</sup>
- la mise en état du terrain (frais d'assainissement et d'élimination de déchets) ;<sup>7</sup>
- l'équipement de base du terrain ;
- les rentes de droit de superficie ;
- le crédit de construction et les intérêts hypothécaires se rapportant au terrain ;
- les frais généraux en relation avec le terrain.

### 2.1.3

#### **Base de calcul pour les biens immobiliers**

Valent base de calcul pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou l'imposition de prestations à soi-même en cas de changements d'affectation, les dépenses ayant une incidence fiscale au sens du chif. 2.1.2 ; soit en ce qui concerne les dépenses relatives aux :

##### a) Biens immobiliers neufs :

**Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable :**

La TVA payée précédemment.

**Imposition de prestations à soi-même :**

La valeur d'achat ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable (sans la valeur du sol) ou, lors de propres constructions, le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé en cas de livraison à un tiers indépendant.

##### b) Biens immobiliers déjà utilisés :

**Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable :**

La valeur actuelle, c'est-à-dire la TVA payée moins un amortissement linéaire de 5% par année civile écoulée.

En cas de nouvelle construction ou de rénovation importante d'un immeuble (☞ chif. 2.1.2), l'amortissement commence à la fin de la construction, c'est-à-dire à l'achèvement complet de l'immeuble – y compris les travaux d'aménagement extérieur – pour autant que l'immeuble ait été utilisé à partir de ce moment-là.

Pour la première année civile de l'utilisation, un amortissement annuel complet doit être pris en considération, alors que pour la dernière année civile pas encore écoulée aucun amortissement ne doit être effectué, sauf si la date du changement d'affectation tombe le 31 décembre. Si, ultérieurement, l'immeuble est temporairement inoccupé, l'amortissement n'est pas interrompu ; il doit être totalement pris en compte.

---

6 Voir également à ce sujet les instructions figurant dans les brochures « Prestations à soi-même » et « Industrie du bâtiment ».

7 Voir également à ce sujet les instructions figurant dans les brochures « Prestations à soi-même » et « Industrie du bâtiment ».

**□ Imposition de prestations à soi-même :**

La valeur actuelle (sans la valeur du sol), cependant au plus sur « le montant des dépenses ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable ». Un amortissement linéaire de 5% pour chaque année civile écoulée peut être pris en considération sur la base de cette valeur.

En cas de nouvelle construction ou de rénovation importante d'un immeuble (☞ chif. 2.1.2), l'amortissement commence à la fin de la construction, c'est-à-dire à l'achèvement complet de l'immeuble – y compris les travaux d'aménagement extérieur – pour autant que l'immeuble ait été utilisé à partir de ce moment-là.

Pour la première année civile de l'utilisation, un amortissement annuel complet peut être pris en considération, alors que pour la dernière année civile pas encore écoulée aucun amortissement ne peut être effectué, sauf si la date du changement d'affectation tombe le 31 décembre. Si, ultérieurement, l'immeuble est temporairement inoccupé, l'amortissement n'est pas interrompu ; il peut être totalement pris en compte.

Concernant la notion susmentionnée ayant trait au « **montant des dépenses ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable** », il y a lieu d'observer ce qui suit :

Selon la pratique administrative, cette valeur est calculée de telle façon qu'elle corresponde au prix qui, au moment de la construction de l'immeuble, aurait dû être imposé à titre de prestations à soi-même, étant entendu que l'immeuble en question n'était alors pas destiné à la réalisation de buts imposables. Par le biais de cette réglementation, il est ainsi garanti que toute personne qui construit ou fait construire un bâtiment utilisé préalablement à une fin imposable, et ensuite à une fin non imposable, soit traitée de la même façon que la personne qui affecte le bâtiment, dès le début, à des fins non imposables.

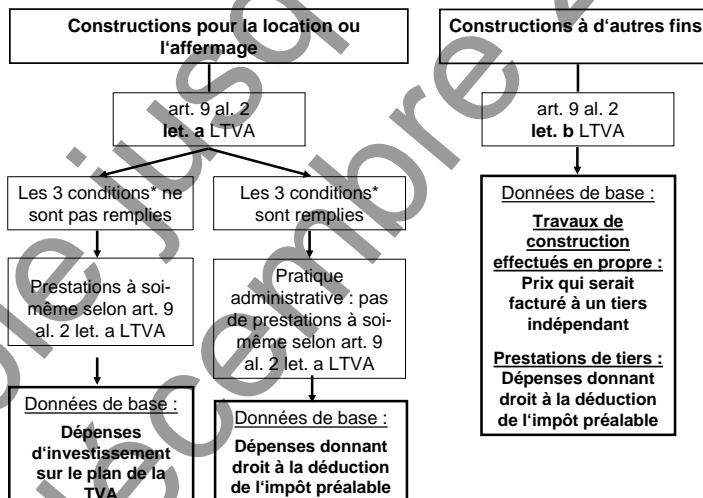
**Exemple**

L'entrepreneur C construit un bâtiment commercial. Les différentes parties de l'immeuble sont louées à des entreprises. La valeur de cette construction, au prix qui serait réclamé à un tiers indépendant (sans la valeur du sol), s'élève à 3 millions de francs. Les dépenses grevées de TVA (matériaux de construction, travaux de tiers, etc.) se montent à 1,5 million de francs. Si l'entrepreneur C loue d'abord le bâtiment sans imposition par option, un impôt à titre de prestations à soi-même est dû conformément à l'article 34 alinéa 4 LTVA sur le prix qui serait réclamé à un tiers indépendant (soit les frais d'investissement selon la pratique administrative de l'AFC), partant sur un montant de 3 millions de francs. La déduction de l'impôt préalable est alors possible sur les dépenses de 1,5 million de francs. Si C opte toutefois pour l'imposition des loyers, il aura égale-

ment droit à la déduction de l'impôt préalable sur le montant de 1,5 million de francs, alors que les revenus locatifs seront à imposer. Cependant, si par exemple au cours d'une année ultérieure, les options pour l'imposition sont caduques et qu'à partir de cette année-là les locations sont effectuées sans option, il ne saurait être question qu'un impôt à titre de prestations à soi-même ne soit calculé que sur le montant de 1,5 million de francs. Au contraire, la valeur déterminante qui doit être retenue en l'espèce est également le prix qui serait facturé à un tiers indépendant, soit 3 millions de francs (avec prise en considération d'un amortissement linéaire selon l'art. 34 LTVA).

Le tableau qui suit relatif aux « données de base » explique schématiquement quelles sont les valeurs déterminantes des dépenses dans les différentes variantes possibles :

**Données de base pour le calcul de l'impôt à titre de prestations soi-même**  
(Valeur des dépenses ayant donné droit en son temps à la déduction de l'impôt préalable)



\*) au moment de la construction du bâtiment (voir la brochure « Prestations à soi-même »)

2.2  
2.2.1

## Biens mobiliers

### Notion

Sont des biens mobiliers :

- les biens tels que par exemple les voitures, les avions, les bateaux, les appareils, les machines et le mobilier de bureau, les machines de production, les échafaudages, les moyens de transport et les stocks de marchandises ;
- les constructions mobilières tels que baraqués, abris de jardin, etc. qui ne sont pas inscrites au registre foncier comme immeubles ;

- les équipements qui ne sont pas incorporés durablement aux immeubles comme par exemple les installations de saisie du temps, de surveillances et de sonorisation, les automates, les essuie-mains, les sèche-mains, les distributeurs de savon et les installations de désinfection.

Dans un changement d'affectation, il y a lieu de distinguer un bien neuf d'un bien usagé.

- Est un bien **neuf**, le bien qui dans l'activité même de l'assujetti **n'a pas été utilisé à quelques fins que ce soit** (p. ex. location, utilisation comme moyen d'exploitation). Son utilisation éventuelle par le propriétaire précédent n'a pas d'importance.
- Est un bien **usagé**, le bien qui dans l'activité même de l'assujetti **a été utilisé à quelques fins que ce soit** (p. ex. location, utilisation comme moyen d'exploitation). Son utilisation par le propriétaire précédent n'a pas d'importance.

Cette distinction trouve sa justification dans le fait qu'en matière de changements d'affectation l'amortissement du bien n'est à prendre en considération qu'à partir de l'année au cours de laquelle son utilisation en propre commence.

## 2.2.2

### **Dépenses ayant une incidence fiscale pour les biens mobiliers**

En règle générale, les dépenses ayant une incidence fiscale sont les biens **qui peuvent être portés à l'actif du bilan**, conformément aux principes régissant l'établissement régulier des comptes. Que ces frais soient effectivement activés ou qu'ils soient (en partie ou totalement) mis à la charge du compte de PP est toutefois sans importance.



Un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou une imposition de prestations à soi-même est prévu(e) sur :

- les stocks de marchandises et de matières (☞ let. a) et
- les moyens de production et d'exploitation (☞ let. b).

**Ni un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ni une imposition de prestations à soi-même** n'est à effectuer par contre en ce qui concerne les dépenses de maintien de la valeur (travaux de service, d'entretien, de réparation et frais de remise en état), ainsi que concernant les biens consommables et les outils utilisés par l'assujetti (☞ let. c).

#### **a) Stocks de marchandises et de matières :**

Font partie des stocks de marchandises et de matières à dégrevrer de l'impôt ou à imposer à titre de prestations à soi-même, les biens **neufs**, soit

- les marchandises destinées à la vente (produits achetés et produits finis ou semi-ouvrés de propre fabrication) ;
- les matières pour la production ;
- les matières d'emballage ;
- les biens consommables ;
- les moyens de production et d'exploitation, etc.

En principe, le prix d'achat de tels biens ou des éléments qui les composent constitue la base pour le calcul du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou l'imposition de prestations à soi-même. Pour les biens de propre fabrication, l'utilisation de l'infrastructure sera également prise en considération (☞ ch. 481).

**b) Moyens de production et d'exploitation :**

Font partie des moyens de production et d'exploitation à dégrevier de l'impôt ou à imposer à titre de prestations à soi-même, ceux qui ont été **utilisés** par l'assujetti, soit

- les machines et appareils de production ;
- les machines et le mobilier de bureau ;
- les véhicules et autres moyens de transport ;
- les échafaudages, etc.

En principe, la **valeur résiduelle** de tels biens, respectivement des éléments les composant (y compris l'utilisation de l'infrastructure pour les biens de propre fabrication [☞ ch. 481]), constitue la base pour le calcul du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou l'imposition de prestations à soi-même.

En outre, les dépenses augmentant la valeur s'ajoutent au prix d'acquisition (moins les amortissements au sens du chif. 2.2.3). Sont en principe considérées comme dépenses augmentant la valeur, les dépenses qui peuvent être portées à l'actif du bilan conformément aux principes relatifs à la tenue régulière de la comptabilité et qui constituent une plus-value réelle.

**Exemple de dépense augmentant la valeur**

Superstructure pour camion.

**c) Travaux de service, d'entretien et de réparation, frais de remise en état ainsi que biens de consommation et outillage :**

Ces dépenses **n'ont pas** d'incidence fiscale en cas de changements d'affectation et n'entraînent donc ni un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ni une imposition de prestations à soi-même.

### **Les travaux de service, d'entretien et de réparation ainsi que les frais de remise en état :**

Ces dépenses servent, en règle générale, à maintenir la valeur du bien et à assurer son fonctionnement. Elles ne peuvent en principe pas être activées au bilan et ne sont, par conséquent, pas à prendre en compte pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou l'imposition de prestations à soi-même. Cela est également valable si ces dépenses effectuées augmentent à court terme la valeur du bien.

#### ***Exemples***

- *service périodique du véhicule ;*
- *remplacement d'un godet d'une pelle mécanique ;*
- *maintenance d'un programme informatique ;*
- *remise en état d'un camion accidenté.*

### **Biens de consommation et outillages :**

Ces dépenses servent de moyens auxiliaires à la fabrication de marchandises destinées à la vente ou à l'entretien des installations. Elles sont considérées comme consommées en regard du dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou l'imposition de prestations à soi-même.

#### ***Exemples***

- *outils (perceuses, ponceuse etc.) ;*
- *matériel de protection ;*
- *produits de nettoyage (chiffons etc.) ;*
- *disques abrasifs.*

**Les outillages spéciaux** (☞ ch. 40) peuvent, selon les circonstances, être activés au bilan et donc entrer en ligne de compte comme dépenses ayant une incidence fiscale.

#### **2.2.3**

### **Base de calcul pour les biens mobiliers**

Valent base de calcul pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou l'impôt à titre de prestations à soi-même en cas de changements d'affectation, les dépenses ayant une incidence fiscale selon le chif. 2.2.2, soit en ce qui concerne les dépenses relatives aux :

#### **a) Biens mobiliers neufs achetés**

##### **Degrèvement ultérieur de l'impôt préalable :**

La TVA payée précédemment.

##### **Imposition de prestations à soi-même :**

La valeur d'achat du bien ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable.

**b) Biens mobiliers neufs de propre fabrication** **Degrèvement ultérieur de l'impôt préalable :**

La TVA payée sur le prix d'achat de chaque élément (y compris l'utilisation de l'infrastructure qui peut être calculée selon la méthode par approximation à raison de 10% du prix d'achat de l'élément).

 **Imposition de prestations à soi-même :**

Le prix d'achat de chaque élément qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable (y compris l'utilisation de l'infrastructure qui peut être calculée selon la méthode par approximation à raison de 10% du prix d'achat de l'élément).

**c) Biens mobiliers achetés déjà utilisés** **Degrèvement ultérieur de l'impôt préalable :**

La valeur résiduelle, c'est-à-dire la TVA payée sur le prix d'achat du bien, moins un amortissement linéaire de 20% par année civile écoulée.

Pour la première année civile de l'utilisation, un amortissement annuel complet doit être pris en considération, alors que pour la dernière année civile pas encore écoulée aucun amortissement ne doit être effectué, sauf si la date du changement d'affectation tombe le 31 décembre.

 **Imposition de prestations à soi-même :**

La valeur résiduelle, c'est-à-dire le prix d'achat du bien qui a donné droit à la déduction de l'impôt préalable moins un amortissement linéaire de 20% par année civile écoulée.

Pour la première année civile de l'utilisation, un amortissement annuel complet peut être pris en considération, alors que pour la dernière année civile pas encore écoulée aucun amortissement ne peut être effectué, sauf si la date du changement d'affectation tombe le 31 décembre.

**d) Biens mobiliers de propre fabrication déjà utilisés** **Degrèvement ultérieur de l'impôt préalable :**

La valeur résiduelle, c'est-à-dire la TVA payée sur l'achat de chaque élément (y compris l'utilisation de l'infrastructure qui peut être calculée selon la méthode par approximation à raison de 10% du prix d'achat de l'élément), moins un amortissement linéaire de 20% par année civile écoulée.

Pour la première année civile de l'utilisation, un amortissement annuel complet doit être pris en considération, alors que pour la dernière année civile pas encore écoulée aucun amortissement ne doit être effectué, sauf si la date du changement d'affectation tombe le 31 décembre.

**Imposition de prestations à soi-même :**

La valeur résiduelle, c'est-à-dire le prix d'achat de chaque élément (y compris l'utilisation de l'infrastructure qui peut être calculée selon la méthode par approximation à raison de 10% du prix d'achat de l'élément), moins un amortissement linéaire de 20% par année civile écoulée.

Pour la première année civile de l'utilisation, un amortissement annuel complet peut être pris en considération, alors que pour la dernière année civile pas encore écoulée aucun amortissement ne peut être effectué, sauf si la date du changement d'affectation tombe le 31 décembre.

## 2.3

### 2.3.1

#### Prestations de services

##### Notion

Est une prestation de services :

- toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (art. 7 al. 1 LTVA).

Il y a également prestation de services (art. 7 al. 2 LTVA) lorsque

- des valeurs ou des droits immatériels sont cédés, qu'ils soient ou non représentés par un titre ;
- qu'il y a engagement à ne pas commettre un acte ou lorsqu'un acte ou une situation est tolérée.

### 2.3.2

#### Dépenses ayant une incidence fiscale pour les prestations de services

En règle générale, les dépenses ayant une incidence fiscale sont les prestations de services **activées** au bilan conformément aux principes relatifs à la tenue régulière de la comptabilité. Concernant l'inscription au bilan, il y a lieu de relever qu'il est en principe indispensable, s'agissant du dégrèvement de l'impôt, que les prestations de services soient **effectivement portées à l'actif du bilan**, tandis que cela n'est pas exigé en matière d'imposition de prestations à soi-même.

La prestation de services (activable) peut aussi figurer au bilan sous une rubrique intitulée pour mémoire (1 franc). Toutefois, l'inscription au bilan doit être effectuée pour la première fois dans l'exercice au cours duquel la prestation de services est acquise. Des inscriptions portées ultérieurement à l'actif du bilan (p. ex. seulement au moment du changement d'affectation) ne donnent pas droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

Un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable peut toutefois être exercé même si la prestation de services n'a pas été portée à l'actif du bilan, lorsque celle-ci a préalablement fait l'objet d'une imposition de prestations à soi-même à la suite d'un changement d'affectation.

**Ni un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ni une imposition de prestations à soi-même** n'est à effectuer en ce qui concerne les prestations de services réputées déjà consommées au moment de leur acquisition ou qui ne sont plus utilisables.

**Exemples de prestations de services réputées, en règle générale, déjà consommées au moment de leur acquisition (pas de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ni imposition de prestations à soi-même)**

- prestations de conseil (avocat, conseiller fiscal, etc.) ;
- tenue de comptabilité ;
- prestations de services dans le domaine du recrutement de personnel ;
- prestations de management ;
- prestations dans le domaine publicitaire.

**Exemples de prestations de services qui ne sont plus considérées comme utilisables (pas de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ni imposition de prestations à soi-même)**

- droits de diffusion (p. ex. radio/TV) pour des manifestations qui faute d'un nombre suffisant de participants ne peuvent avoir lieu ;
- droits de licence pour la distribution d'un produit dont la fabrication n'est plus admise (p. ex. pour des raisons de protection de l'environnement).

**Exemples de prestations de services d'une durée d'utilisation de plusieurs années (avec possibilité de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou imposition de prestations à soi-même, pour autant que les autres conditions soient remplies)**

- une petite fiduciaire non assujettie profite de l'offre au prix unique de lancement faite par une société d'informatique pour accéder, pendant quatre ans, par internet aux plus récentes publications des jugements rendus par le Tribunal fédéral. Après deux années d'utilisation de cette prestation de services, la fiduciaire s'annonce auprès de l'AFC parce qu'elle a dépassé le chiffre d'affaires déterminant pour son assujettissement. Elle peut, par conséquent, procéder au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. La valeur de la partie non encore utilisée de la prestation de services s'élève dans ce cas à la moitié du prix d'acquisition de la prestation. La fiduciaire peut donc faire valoir dans son décompte le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable à raison de 50% du montant de la TVA qui lui avait alors été facturé, pour autant que les prescriptions relatives à la facturation et aux principes comptables soient remplies ;
- droits de licence ou de brevets encore utilisables ;
- goodwill (fonds de commerce) payé lors de la reprise d'une entreprise.

**Les frais de constitution relatifs à la fondation/création de sociétés et d'entreprises**, tels que les frais d'authentification des dispositions adoptées lors de l'assemblée générale constitutive et les frais d'organisation (analyse de marché, campagnes publicitaires, etc.) donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, respectivement donc au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ceci pour autant que ces frais soient en relation avec l'exercice d'une activité commerciale imposable et qu'ils aient été activés. Il en va de même pour tout montant d'impôt imputable

- aux frais d'augmentation de capital ou d'obtention de capitaux étrangers (p. ex. obligations d'emprunt) ;
- aux frais engagés dans le cadre de l'assainissement d'entreprises au sens de la notice « Contributions des actionnaires et des associés, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement » ;
- aux frais de cessation d'activité et de liquidation.

Lorsque la fondation d'une entreprise et son inscription au registre des contribuables TVA intervient simultanément, les coûts comptabilisés donnent droit à la déduction de l'impôt préalable et cela même s'ils ne sont pas activés.

Si l'inscription au registre des contribuables TVA n'est pas simultanée avec la fondation de l'entreprise, mais qu'elle intervient par exemple deux années plus tard - étant donné que sur la base du volume des chiffres d'affaires réalisés jusque là l'assujettissement à la TVA n'était pas donné - un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable peut être effectué sur les prestations de services, à savoir sur la valeur non encore utilisée de celles-ci (<sup>7</sup> chif. 2.3.3), ceci pour autant qu'elles soient à ce moment-là portées à l'actif du bilan.

La déduction de l'impôt préalable sur les frais de constitution peut être effectuée à la condition que les factures y relatives, disponibles, remplissent toutes les conditions visées aux ch. 759 ss (art. 37 al. 1 LTVA). Est également admis comme nom (de l'acquéreur du bien ou du service) au sens de l'article 37 alinéa 1 lettre b LTVA, dans ce cas particulier de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, le nom de chaque associé ou le nom « utilisé lors de la constitution de l'entreprise », etc., ceci lorsque l'entreprise au moment de la facturation des frais de constitution n'était pas encore inscrite au registre du commerce ou à celui des contribuables TVA.<sup>8</sup>

### 2.3.3

#### **Base de calcul pour les prestations de services**

Vaut base de calcul pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou l'impôt à titre de prestations à soi-même en cas de changements d'affectation des dépenses relatives à l'acquisition de prestations de services ayant une incidence fiscale au sens du chif. 2.3.2, la valeur de la partie non encore utilisée de celles-ci (art. 42 al. 3 et art. 34 al. 5 LTVA).

Selon la pratique administrative, la **valeur de la partie non encore utilisée** se détermine de la façon suivante :

### **Prix d'acquisition de la prestation de services moins les amortissements correspondants.**

L'amortissement à prendre en compte commence au moment de l'acquisition effective de la prestation de services et se termine, selon la durée d'utilisation de la prestation de services, au plus tard après l'expiration d'un délai de cinq ans.

**L'amortissement de la prestation de services s'effectuera toujours « pro-rata temporis ».** Si la durée d'utilisation de la prestation de services est inférieure à cinq ans, la durée d'utilisation effective doit être prise en considération lors de la détermination de la quote-part d'amortissement. Par contre, pour le cas où la durée d'utilisation s'étend sur plus de cinq ans, l'amortissement annuel à prendre en compte est malgré tout de 20% en cas d'utilisation plus ou moins équivalente.

### 3.

#### **Changements d'affectation complets**



Il y a changement d'affectation complet lorsque des biens ou des prestations de services, après le changement d'affectation, sont utilisés exclusivement à des fins imposables ou exclusivement à des fins non imposables.

Le changement d'affectation complet sera déclaré en principe dans la période fiscale au cours de laquelle le changement d'affectation est intervenu.

Lors d'un changement d'affectation complet, **l'incidence** fiscale intervient au moment où les éléments constitutifs d'un tel état de fait se produisent (p. ex. lors de la vente d'un immeuble avec transfert des risques et des profits). Il y a donc lieu, par exemple au début et à la fin de chaque option octroyée pour l'imposition de la location d'une certaine partie d'un immeuble, d'examiner à chaque fois si l'on est en présence d'un changement d'affectation ayant une incidence fiscale. Cela est applicable, par analogie, également à la location ou l'affermage sans option pour l'imposition.

Ainsi, étant donné que **chaque changement d'affectation complet sera décompté sur le plan fiscal**, ce qui n'est pas le cas d'un changement d'affectation partiel puisque l'incidence fiscale n'intervient, en l'espèce, qu'une seule fois par année (☞ chif. 4), il est important de savoir quels sont les éléments constitutifs d'un changement d'affectation complet.

**3.1****Etat de fait constitutif d'un changement d'affectation complet**

Un changement d'affectation complet – pouvant entraîner un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou un impôt à titre de prestations à soi-même – se produit lorsque

- des entreprises sont nouvellement assujetties et qu'elles utilisent les biens et les prestations de services à dégrevrer de l'impôt exclusivement à des fins imposables (p. ex. pour réaliser des prestations de conseil) ;
- des entreprises sont libérées de l'assujettissement à la TVA ;
- des biens et des prestations de services ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable quittent l'entreprise (p. ex. lorsque des immeubles sont vendus ou lorsque des immeubles ou des biens mobiliers sont transférés à la fortune privée) ;
- des immeubles ou des parties d'immeuble (c.-à-d. des locaux individuels ou des étages) sont loués avec imposition par option ;
- l'option pour l'imposition de l'immeuble dans son ensemble ou d'une partie de celui-ci (c.-à-d. des locaux individuels ou des étages) est caduque ;
- l'immeuble utilisé jusqu'à présent à des fins imposables est dorénavant loué ou affermé sans imposition par option (ou inversement) ;
- les biens et prestations de services, doublement affectés, sont utilisés à l'avoir exclusivement à des fins imposables ou exclusivement à des fins non imposables (p. ex. l'immeuble qui était utilisé aussi bien à l'exercice d'une activité imposable de conseil qu'à l'exercice d'une activité de formation pour laquelle l'imposition par option n'a pas été requise et qui, dorénavant, ne sera utilisé que pour l'exercice de l'activité de conseil).

**3.2****Calcul de l'impôt en cas de changements d'affectation complets**

En cas de changements d'affectation complets, la TVA est en principe déterminée selon la méthode de calcul effective (☞ exception voir chif. 4.2.1).

L'imposition de prestations à soi-même, respectivement le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable correspondants seront calculés au moment du changement d'affectation.

***Exemple de calcul d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable***

L'entreprise commerciale A fait construire durant les années 2005/06 un bâtiment contenant des bureaux et des appartements. La construction est terminée au début de l'année 2006. Les surfaces des bureaux peuvent être occupées dès le début du mois de mai 2006. Une partie des surfaces sont utilisées par l'entreprise commerciale A pour sa propre activité imposable. Quant aux surfaces restantes, elles sont louées à des tiers à partir de mai 2006 (avec ou sans imposition par option).

*Le locataire non assujetti Y déménage au 30.04.2009. A partir de mi-mai 2009, un nouveau locataire assujetti emménage. L'entreprise commerciale A demande alors auprès de l'AFC une option pour l'imposition des loyers. Cela a pour conséquence un changement d'affectation complet à mi-mai 2009 (début de l'option pour l'imposition, voir chif. 3.1). L'entreprise commerciale A peut faire valoir un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sur la valeur résiduelle des dépenses ayant une incidence fiscale, à savoir celles qui augmentent la valeur de l'immeuble. Par rapport à la part proportionnelle des coûts de construction imputable à cette partie-là de l'immeuble d'un montant de Fr. 250'000--, y compris 7,6% de TVA, il en résulte la valeur suivante à dégrever de l'impôt :*

*Part proportionnelle des coûts*

*de construction 2005/06, TVA 7,6% comprise :*

*Fr. 250'000*

*Amortissements pour les années 2006 (= année où commence l'utilisation) à 2008 (dernière année civile écoulée) :*

*3 années à 5% = 15% de Fr. 250'000 =*

*Fr. 37'500*

*Valeur résiduelle à mi-mai 2009, TVA 7,6% comprise :*

*Fr. 212'500*

*Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable :*

*7,6% de (107,6%) Fr. 212'500 =*

*Fr. 15'009.30*

#### ***Exemple de calcul d'un impôt à titre de prestations à soi-même***

*L'actionnaire principal de la société commerciale A, selon l'exemple de calcul ci-dessus, acquiert au 1.1.2008 à des fins privées une unité de la propriété par étages qui a été louée, jusqu'au 31.12.2007, à l'entreprise U avec imposition par option des loyers. Il s'ensuit un changement d'affectation complet au 31.12.2007 (annulation de l'imposition par option, voir chif. 3.1). L'entreprise commerciale A procède à l'imposition de prestations à soi-même sur la valeur résiduelle des dépenses ayant une incidence fiscale, à savoir celles qui augmentent la valeur de l'immeuble. Par rapport à la part proportionnelle des coûts de construction imputable à cette partie-là de l'immeuble d'un montant de Fr. 320'000--, TVA 7,6% exclue, il en résulte la valeur suivante à imposer à titre de prestations à soi-même :*

*Part proportionnelle des coûts*

*de construction 2005/06, TVA 7,6% exclue :*

*Fr. 320'000*

*Amortissements pour les années 2006 (= année où commence l'utilisation) à 2007 (dernière année civile écoulée) :*

*2 années à 5% = 10% de Fr. 320'000 =*

*Fr. 32'000*

*Valeur résiduelle au 31.12.2007, TVA exclue :*

*Fr. 288'000*

*Imposition de prestations à soi-même :*

*7,6% de (100%) Fr. 288'000 =*

*Fr. 21'888.00*

## 4.

**Changements d'affectation partiels**

Il y a changement d'affectation partiel lorsque des biens ou des prestations de services, après le changement d'affectation, ne sont plus affectés exclusivement à des fins imposables ou à des fins non imposables, mais qu'ils sont doublement affectés. Il y a également changement d'affectation partiel lorsque les proportions de la double affectation changent.

Ainsi, contrairement au changement d'affectation complet (☞ chif. 3), il n'y a lieu d'examiner qu'une seule fois par année si l'on est en présence, ou non, d'un changement d'affectation ayant une incidence fiscale.

Lors de changements d'affectation partiels, les proportions d'utilisation à des fins imposables et non imposables sont déterminées une fois par année (d'une année commerciale à l'autre) et comparées avec celles de l'année précédente. Les écarts par rapport à l'année précédente entraînent, en principe, l'imposition de prestations à soi-même ou le dégrèvement de l'impôt. La valeur résiduelle des biens, respectivement la partie de la valeur non encore utilisée des prestations de services au début de l'année au cours de laquelle le changement d'affectation a lieu, sert de base de calcul.

**Exemple**

*Utilisation à des fins imposables pour l'année*

|        |     |
|--------|-----|
| 2005 : | 70% |
| 2006 : | 48% |

***Il y a changement d'affectation au 1.1.2006*** (à hauteur de 22 pour-cent) qui entraîne une imposition de prestations à soi-même. En conséquence, il y a lieu de calculer la TVA sur la valeur résiduelle des biens ayant une incidence fiscale, ainsi que sur la valeur de la partie non encore utilisée des prestations de services, à la date du 1.1.2006.

S'il s'avère, dès le début de l'année, que les proportions d'utilisation changeront, on procédera provisoirement au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, respectivement à l'imposition de prestations à soi-même dans le premier décompte TVA de l'année. La correction définitive, sur la base du changement d'affectation effectif, doit s'effectuer dans le dernier décompte TVA de l'année.

## 4.1

**Etat de fait constitutif d'un changement d'affectation partiel**

Un changement d'affectation partiel – qui entraîne un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou un impôt à titre de prestations à soi-même – se produit lorsque

- des entreprises sont nouvellement assujetties et que les biens et les prestations de services à dégrevier de l'impôt sont **doublement affectés**, c'est-à-

dire utilisés aussi bien à des fins imposables que non imposables (p. ex. à la fourniture de prestations de conseil imposables et à la fourniture de prestations de formation n'ayant pas fait l'objet d'une imposition par option). Il n'y a par contre pas de double affectation en ce qui concerne la location ou l'affermage d'immeubles ou de parties d'immeuble ;

- les proportions d'utilisation des biens et des prestations de services **doublement affectés**, c'est-à-dire utilisés tout autant à des activités imposables que non imposables changent (p. ex. dès lors que les proportions d'utilisation de l'infrastructure aux fins des activités imposables de conseil et de formation sans imposition par option sont de 70%, respectivement 30% pour l'année 2005 et qu'elles passent à 45%, respectivement 55% en 2006) ;
- des biens et des prestations de services qui étaient utilisées jusqu'à présent exclusivement à des fins imposables ou exclusivement à des fins non imposables sont dorénavant **doublement affectés**, c'est-à-dire utilisés aussi bien à des fins imposables que non imposables (p. ex. lorsqu'un immeuble utilisé jusqu'à présent exclusivement aux fins d'activités imposables de conseil est affecté dorénavant tant à la fourniture de prestations imposables de conseil qu'à la fourniture de prestations de formation n'ayant pas fait l'objet d'une imposition par option) ;
- des installations sportives (ou des installations du même genre), dont l'utilisation change fréquemment, sont **doublement affectées**, c'est-à-dire utilisées aussi bien à des activités imposables que non imposables (p. ex. une patinoire dont l'affectation relève certains jours des billets d'entrée imposables délivrés individuellement aux patineurs et, pour les autres jours, de la location non imposable de ses installations à des clubs de hockey).

#### 4.2

#### **Calcul de l'impôt en cas de changements d'affectation partiels**

Lors de changements d'affectations partiels, l'assujetti a le **choix entre la méthode de calcul par approximation et la méthode de calcul effectif de la TVA** (durée d'utilisation, ↗ chif. 4.2.3). La méthode choisie est applicable aussi bien pour les biens immobiliers que les biens mobiliers ainsi que pour les prestations de services.

Il y a lieu, tant avec la méthode de calcul par approximation qu'avec celle du calcul effectif, de n'examiner **qu'une seule fois par année si l'on est en présence (ou non) d'un changement d'affectation ayant des incidences sur le plan fiscal**. A cette fin, la **comparaison** s'effectuera uniquement avec **l'année précédente**, c'est-à-dire qu'il s'agit de comparer la proportion d'utilisation de l'année écoulée avec celle de l'année précédente.

#### 4.2.1

### Méthode de calcul par approximation de la TVA en cas de changements d'affectation partiels

Lorsqu'un assujetti applique la méthode de calcul par approximation de la TVA, un changement d'affectation partiel ayant des incidences fiscales ne se produit qu'à la condition que les proportions d'utilisation des biens et des prestations de services changent **de plus de 20 pour-cent (= limite de tolérance)**<sup>9</sup> par rapport à l'année précédente.

Tant que cette limite de tolérance n'est pas dépassée, aucune correction fiscale à charge ou au profit de l'assujetti n'est à effectuer.

#### Exemple

(*cet exemple est identique à celui du chif. 4.2.2 « Méthode de calcul effective de la TVA »*)

L'assujetti A possède son propre immeuble commercial qu'il utilise à des fins imposables (prestations de conseil) d'une part, et à des fins exclues de la TVA (prestations de formation n'ayant pas fait l'objet d'une demande d'imposition par option) d'autre part. L'utilisation à des fins imposables – déterminée par l'assujetti selon une clé appropriée sur le plan commercial – se présente comme suit :

|                     |        |
|---------------------|--------|
| Pour l'année 2005 : | 45,00% |
| Pour l'année 2006 : | 34,00% |

La proportion d'utilisation de l'immeuble en 2006 s'est modifiée, par rapport à l'année 2005, de onze pour-cent. Etant donné que la limite de tolérance de 20 pour-cent n'a pas été dépassée, il n'y a aucun changement d'affectation ayant une incidence fiscale au 1.1.2006. Il n'y a donc pas lieu de procéder à des corrections fiscales.

La limite de tolérance de 20 pour-cent est aussi applicable lorsqu'un changement d'affectation complet suit un changement d'affectation partiel (p. ex. à la fin de l'assujettissement), ceci dans la mesure où la méthode de calcul par approximation a déjà été appliquée lors du changement d'affectation partiel. On procédera de la même façon au début de l'assujettissement. Par conséquent, un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable n'est pas possible lorsque, dans la première année d'assujettissement, l'utilisation à des fins imposables est inférieure à 20%. Par contre, l'impôt préalable peut être entièrement déduit sur la valeur résiduelle du patrimoine lorsque l'utilisation à des fins imposables, dans la première année d'assujettissement, dépasse 80%.

Si l'on est en présence d'un changement d'affectation ayant une incidence fiscale (limite de tolérance dépassée), **le calcul de l'impôt** est effectué sur la base de la différence existante entre

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

- l'utilisation de l'année dans laquelle un changement d'affectation significatif a lieu et
- le taux moyen d'affectation des années précédentes\*

\*) taux moyen d'affectation des années précédentes :

Pour obtenir ce taux moyen d'affectation, il y a lieu de se référer aux proportions de récupération de l'impôt préalable calculées pour toutes les années précédentes<sup>10</sup> et d'en faire ressortir la moyenne, ceci en commençant soit par le dernier changement d'affectation significatif sur le plan fiscal, soit par la première année d'utilisation (au plus tôt dès 1995). En l'occurrence, que des dépenses donnant droit à la déduction de l'impôt préalable se produisent ou non dans les années qui suivent n'a pas d'importance.

### **Exemple**

L'assujetti C est inscrit au registre des contribuables TVA depuis le 1.1.2005. La double affectation de son immeuble (p. ex. pour des prestations de conseil et des prestations de formation n'ayant pas fait l'objet d'une demande d'imposition par option) se présente comme suit :

| <b>Année</b> | <b>Utilisation à des fins imposables</b> | <b>Utilisation à des fins non imposables</b> | <b>Variation en pour-cent</b> |
|--------------|--|--|-------------------------------|
| 2005 :       | 46,00%                                   | 54,00%                                       | –                             |
| 2006 :       | 42,00%                                   | 58,00%                                       | 04,00%                        |
| 2007 :       | 47,00%                                   | 53,00%                                       | 05,00%                        |
| 2008 :       | 68,00%                                   | 32,00%                                       | 21,00%                        |

La limite de tolérance de 20 pour-cent – en comparaison avec l'année précédente – est dépassée pour la première fois en 2008. L'année 2008, avec une proportion d'utilisation à des fins imposables de 68%, est donc l'année dans laquelle un changement d'affectation significatif se produit. Ainsi, un changement d'affectation ayant une incidence fiscale a lieu au 1.1.2008.

Taux moyen d'affectation des années précédentes (celui-ci est déterminant pour le calcul de l'impôt) :

|         |         |
|---------|---------|
| 2005 :  | 46,00%  |
| 2006 :  | 42,00%  |
| 2007 :  | 47,00%  |
| Total : | 135,00% |

divisé par le nombre d'années (3) = 45,00%

10 Pour les biens immobiliers au maximum 20 ans et pour les biens mobiliers et les prestations de services au maximum 5 ans.

|   |               |
|---|---------------|
| <i>Utilisation imposable dans l'année où un changement d'affectation significatif a lieu (2008) :</i> | <u>68,00%</u> |
| <i>Taux moyen d'affectation des années précédentes :</i>  | <u>45,00%</u> |
| <i>Différence pour le calcul de l'impôt relatif au changement d'affectation au 1.1.2008 :</i>         | <u>23,00%</u> |

*Au 1.1.2008, un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, à hauteur de 23%, peut être opéré sur la valeur résiduelle des montants d'impôt préalable grevant les dépenses effectuées sur cet immeuble qui ont une incidence fiscale.*

*Ensuite, en partant du principe que l'utilisation à des fins imposables évolue de la façon suivante les prochaines années :*

|        |        |
|--------|--------|
| 2009 : | 65,00% |
| 2010 : | 56,00% |
| 2011 : | 34,00% |

*Sur la base de ces données, la limite de tolérance de 20% est de nouveau dépassée en 2011, si bien qu'un changement d'affectation significatif sur le plan fiscal se produit au 1.1.2011. Le taux moyen d'affectation des années précédentes (en prenant comme base de départ l'année 2008, c.-à-d. l'année dans laquelle le dernier changement d'affectation significatif a eu lieu) sera calculé de la façon suivante :*

|         |         |
|---------|---------|
| 2008 :  | 68,00%  |
| 2009 :  | 65,00%  |
| 2010 :  | 56,00%  |
| Total : | 189,00% |

*divisé par le nombre d'années (3) = 63,00%*

|   |               |
|---|---------------|
| <i>Utilisation imposable dans l'année où un changement d'affectation significatif a lieu (2011) :</i> | <u>34,00%</u> |
| <i>Taux moyen d'affectation des années précédentes :</i>  | <u>63,00%</u> |
| <i>Différence pour le calcul de l'impôt relatif au changement d'affectation au 1.1.2011 :</i>         | <u>29,00%</u> |

*Au 1.1.2011, il en résulte une imposition de prestations à soi-même, à hauteur de 29%, sur la valeur résiduelle des montants d'impôt préalable grevant les dépenses effectuées sur cet immeuble qui ont une incidence fiscale. L'impôt dû à ce titre sera calculé au taux de TVA en vigueur au 1.1.2011.*

#### 4.2.2

#### **Méthode de calcul effective de la TVA en cas de changements d'affectation partiels**

Lorsqu'un assujetti applique la méthode de calcul effective, chaque changement d'affectation partiel sera pris en considération sur le plan fiscal. En d'autres termes, **une limite de tolérance**, telle qu'elle existe en cas d'application de la méthode de calcul par approximation, **n'est pas prévue dans la méthode de calcul effective**.

Il s'ensuit que toutes les modifications des proportions d'utilisation provoquent des corrections fiscales.

### **Exemple**

(*cet exemple est identique à celui du chif. 4.2.1 « Méthode de calcul par approximation de la TVA »*)

L'assujetti A possède son propre immeuble commercial qu'il utilise à des fins imposables (prestations de conseil) d'une part, et à des fins exclues de la TVA (prestations de formation n'ayant pas fait l'objet d'une demande d'imposition par option) d'autre part. L'utilisation à des fins imposables – déterminée par l'assujetti selon un clé appropriée sur le plan commercial – se présente comme suit :

Pour l'année 2005 : 45,00%

Pour l'année 2006 : 34,00%

*La proportion d'utilisation de l'immeuble en 2006 s'est modifiée, par rapport à l'année 2005, de onze pour-cent. Il y a donc changement d'affectation significatif sur le plan fiscal au 1.1.2006.*

En cas de changement d'affectation ayant une incidence fiscale, **le calcul de l'impôt** s'effectue sur la base de la différence existant entre

- l'utilisation de l'année dans laquelle un changement d'affectation significatif a lieu et
- la proportion de récupération de l'impôt préalable de l'année précédente.

### **Exemple**

L'assujetti C est inscrit au registre des contribuables TVA depuis le 1.1.2005.

*La double affectation de son immeuble (p. ex. pour des prestations de conseil et des prestations de formation n'ayant pas fait l'objet d'une demande d'imposition par option) se présente comme suit :*

| <b>Année</b> | <b>Utilisation à des fins imposables</b> | <b>Utilisation à des fins non imposables</b> | <b>Variation en pour-cent</b> |
|--------------|--|--|-------------------------------|
| 2005 :       | 46,00%                                   | 54,00%                                       | –                             |
| 2006 :       | 42,00%                                   | 58,00%                                       | 04,00%                        |
| 2007 :       | 47,00%                                   | 53,00%                                       | 05,00%                        |
| 2008 :       | 68,00%                                   | 32,00%                                       | 21,00%                        |

*Etant donné qu'aucune limite de tolérance n'est prévue en ce qui concerne la méthode de calcul effective, il y a changements d'affectation avec des incidences fiscales aussi bien au 1.1.2006, 1.1.2007 qu'au 1.1.2008. Par conséquent, les calculs de ces changements d'affectation se présentent comme suit :*

**Changement d'affectation au 1.1.2006 :**

Au 1.1.2006, il en résulte une **imposition de prestations à soi-même**, à hauteur de 4%, sur la **valeur résiduelle des montants d'impôt préalable** grevant les dépenses effectuées sur cet immeuble qui ont une incidence fiscale. L'impôt dû à ce titre sera calculé au taux de TVA en vigueur au 1.1.2006.

**Changement d'affectation au 1.1.2007 :**

Au 1.1.2007, un **dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable**, à hauteur de 5%, peut être opéré sur la **valeur résiduelle des montants d'impôt préalable** grevant les dépenses effectuées sur cet immeuble qui ont une incidence fiscale.

**Changement d'affectation au 1.1.2008 :**

Au 1.1.2008, un **dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable**, à hauteur de 21%, peut être opéré sur la **valeur résiduelle des montants d'impôt préalable** grevant les dépenses effectuées sur cet immeuble qui ont une incidence fiscale.

#### 4.2.3 Durée d'application et changement de la méthode choisie

##### a) Durée d'application :

Lors de la réalisation, pour la première fois, des conditions inhérentes à un changement d'affectation, l'assujetti décidera s'il veut calculer le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou l'impôt à titre de prestations à soi-même se rapportant aux **changements d'affectation partiels** selon la méthode par approximation (☞ chif. 4.2.1) ou selon la méthode effective (☞ chif. 4.2.2).

Si, dans le cadre d'un changement d'affectation partiel, une modification des proportions d'utilisation de pas plus de 20 pour-cent intervient et que l'assujetti ne procède à aucune correction fiscale (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou impôt à titre de prestations à soi-même), l'AFC partira du principe qu'il veut appliquer, pendant les dix prochaines années au moins, la méthode de calcul par approximation. Par contre, si l'assujetti procède à un dégrèvement de l'impôt ou à une imposition de prestations à soi-même, il indiquera par là qu'il veut appliquer la méthode de calcul effective au minimum pendant les dix prochaines années.



La méthode de calcul choisie par l'assujetti en cas de changements d'affectation partiels (effective ou par approximation) sera appliquée au minimum pendant dix ans, et ceci en ce qui concerne aussi bien le dégrèvement de l'impôt que l'imposition de prestations à soi-même.

**b) Changement de méthode :**

Lors du changement de méthode, il y a lieu de procéder comme suit :

**Passage de la méthode de calcul par approximation**

**à la méthode de calcul effective :**

En principe, aucune mesure d'ordre fiscal n'est à prendre en considération lors du **passage** de la méthode de calcul par approximation à la méthode de calcul effective.

**Le premier changement d'affectation** partiel, résultant de la comparaison avec la proportion d'utilisation de l'année précédente, qui suit le passage de la méthode de calcul par approximation à la méthode de calcul effective, constitue dans **tous les cas – sans tenir compte de la limite de tolérance** – un changement d'affectation ayant une incidence fiscale.

**La base de calcul de l'impôt se fonde** sur la différence existant entre l'affectation de l'année au cours de laquelle, après le changement de méthode, survient pour la première fois une modification de l'utilisation et la moyenne de l'affectation des années précédentes. Les principes décrits sous chif. 4.2.1 sont déterminants pour le calcul de cette moyenne d'utilisation des années précédentes, pour autant qu'il s'agisse d'années durant lesquelles la méthode de calcul par approximation a été appliquée.

**Passage de la méthode de calcul effective à la méthode de calcul par approximation :**

En principe, aucune mesure d'ordre fiscal n'est à prendre lors du **passage** de la méthode de calcul par approximation à la méthode de calcul effective.

**Le premier changement d'affectation** partiel de plus de **20 pour-cent – limite de tolérance** – (résultant de la comparaison avec la proportion d'utilisation de l'année précédente) qui suit le passage de la méthode de calcul effective à la méthode de calcul par approximation constitue un changement d'affectation ayant une incidence fiscale.

**La base de calcul se fonde** sur la différence existant entre l'affectation de l'année au cours de laquelle, après le changement de méthode, survient pour la première fois une modification de l'utilisation et la moyenne de l'affectation des années précédentes. Le point de départ est la quote-part de déduction de l'impôt préalable de l'année au cours de laquelle la méthode effective a été appliquée pour la dernière fois, tandis que, pour les années suivantes, ce sont les principes énoncés sous chif. 4.2.1 qui sont applicables.

#### 4.2.4

### Procédure pratique en matière de détermination de l'impôt lors de changements d'affectation partiels

Dans les explications ci-après, il est démontré de quelle façon la valeur à dégrevier de l'impôt ou à imposer à titre de prestations à soi-même se calcule dans la pratique. **Ces explications sont valables aussi bien en ce qui concerne la méthode de calcul par approximation (☞ chif. 4.2.1) que la méthode de calcul effective (☞ chif. 4.2.2).**

Etant donné qu'en vertu des dispositions légales la valeur résiduelle des biens n'est pas identique, à savoir que pour les biens immobiliers un amortissement annuel de 5% est à prendre en considération pour en déterminer la valeur résiduelle, alors que pour les biens mobiliers cet amortissement annuel est de 20%, et que pour les prestations de services c'est la valeur de la partie non encore utilisée de celles-ci qui sert de base de calcul pour déterminer la TVA, il y a lieu de procéder **separément aux calculs de l'impôt, c'est-à-dire selon les trois catégories que représentent**

- les biens immobiliers,
- les biens mobiliers, et
- les prestations de services.

Sur la base du modèle de calcul ci-après, les données pertinentes en matière de détermination de l'impôt peuvent être calculées en 11 étapes. Sont utilisés comme base de calcul de l'impôt pour

- **l'imposition de prestations à soi-même**  
les dépenses ayant une incidence fiscale déterminées selon l'étape 7, et pour
- **le dégrèvement ultérieur de l'impôt**  
l'impôt préalable à valoir sur les dépenses ayant une incidence fiscale déterminée selon l'étape 9.

#### Modèle de calcul :

Etant donné que le calcul de l'impôt en cas de changements d'affectation partiels est assez complexe, il est recommandé de reconstituer les étapes décrites ci-après sur la base de l'exemple pratique figurant à la fin de ce chif. 4.2.4.

- |           |  |
|-----------|--|
| Etape 1 : | Détermination des dépenses entrant en ligne de compte  |
| Etape 2 : | Calcul de la valeur à ne pas dégrevier de l'impôt, respectivement à ne pas imposer à titre de prestations à soi-même |
| Etape 3 : | Calcul des valeurs excédentaires   |
| Etape 4 : | Calcul en pour-cent de l'affectation (restante)  |
| Etape 5 : | Attribution du taux d'amortissement admis  |
| Etape 6 : | Calcul du montant d'amortissement  |

- Etape 7 :** **Valeur à dégrevier de l'impôt ou à imposer à titre de prestations à soi-même**  
**(valeur résiduelle, resp. valeur de la partie non encore utilisée servant de bases de calcul pour déterminer l'impôt en cas d'imposition de prestations à soi-même)**
- Etape 8 :** Taux d'impôt en pour-cent
- Etape 9 :** **Montant de l'impôt préalable**  
**(Impôt préalable relatif aux dépenses ayant une incidence fiscale sur lequel est fondé le calcul de l'impôt en cas de dégrèvements ultérieurs de l'impôt préalable)**
- Etape 10 :** Calcul en pour-cent de l'affectation restante
- Etape 11 :** Ajustement du taux d'impôt

#### **Explication détaillée de chaque étape :**

##### **Etape 1 : Détermination des dépenses entrant en ligne de compte**

- a) Pour les biens immobiliers :  
 Dépenses ayant une incidence fiscale selon les explications du chif. 2.1.2.
- b) Pour les biens mobiliers :  
 Dépenses ayant une incidence fiscale selon les explications du chif. 2.2.2.
- c) Pour les prestations de services :  
 Dépenses ayant une incidence fiscale selon les explications du chif. 2.3.2.

##### **Etape 2 : Calcul de la valeur à ne pas dégrevier de l'impôt, respectivement à ne pas imposer à titre de prestations à soi-même**

- a) Pour les biens immobiliers :  
 Les valeurs retenues, le cas échéant, selon l'étape 1 qui constituent des dépenses **ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable** (p. ex. les travaux de construction exécutés par des non-assujettis).
- b) Pour les biens mobiliers :  
 Les valeurs retenues, le cas échéant, selon l'étape 1 qui constituent des dépenses **ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable** (p. ex. les achats de biens effectués auprès de non-assujettis).
- c) Pour les prestations de services :  
 Les valeurs retenues, le cas échéant, selon l'étape 1 qui constituent des prestations de services **ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable** (p. ex. les prestations de services acquises auprès de non-assujettis).

##### **Etape 3 : Calcul des valeurs excédentaires**

Valeurs selon l'étape 1, moins les valeurs selon l'étape 2 (resp. report des valeurs restantes selon l'étape 7 du tableau précédent).

##### **Etape 4 : Calcul du pour-cent de l'affectation (restante)**

Le 100 pour-cent (resp. l'affectation restante en pour-cent selon l'étape 10 du tableau précédent).

### **Etape 5 : Attribution du taux d'amortissement admis**

- Pour les biens immobiliers :  
L'étendue de l'amortissement résulte des explications données sous chif. 2.1.3.
- Pour les biens mobiliers :  
L'étendue de l'amortissement résulte des explications données sous chif. 2.2.3.
- Pour les prestations de services :  
L'étendue de l'amortissement résulte des explications données sous chif. 2.3.3.

### **Etape 6 : Calcul du montant d'amortissement**

Le montant de l'amortissement se calcule au taux de l'amortissement selon l'étape 5, en tenant compte de l'affectation (restante) en pour-cent selon l'étape 4, sur la valeur excédentaire déterminée selon l'étape 3, c'est-à-dire : l'étape 3 divisée par l'étape 4, multipliée par l'étape 5.

### **Etape 7 : Valeur à dégrevier de l'impôt ou à imposer à titre de prestations à soi-même**

Valeur excédentaire selon l'étape 3 diminuée du montant de l'amortissement selon l'étape 6. Concernant la valeur déterminée, il s'agit de la valeur résiduelle (biens mobiliers et immobiliers), respectivement de la valeur de la partie non encore utilisée (prestations de services).

### **Etape 8 : Taux d'impôt en pour-cent**

Taux d'impôt en vigueur pour la période concernée, en tenant compte des éventuelles adaptations du taux d'impôt selon l'étape 11.

### **Etape 9 : Montant de l'impôt préalable**

Montant d'impôt calculé, au taux d'impôt selon l'étape 8, sur la valeur à dégrevier de l'impôt, respectivement à imposer selon l'étape 7.

#### **Calcul de l'impôt :**

- Si un changement d'affectation se produit et que celui-ci relève d'une **imposition de prestations à soi-même**, il y a lieu de procéder comme suit au calcul de l'impôt :

La **valeur** selon **l'étape 7** constitue la base pour l'imposition. On appliquera à ce montant le taux en pour-cent résultant de la différence entre

- l'utilisation de l'année au cours de laquelle un changement d'affectation ayant une incidence fiscale se produit et
- la proportion déterminante de l'année précédente\*.

\* ) ↗ chif. 4.2.1 (méthode de calcul par approximation), respectivement chif. 4.2.2 (méthode de calcul effective).

L'imposition de prestations à soi-même s'effectue au taux de TVA applicable au moment du changement d'affectation.

- b) Si un changement d'affectation se produit et que celui-ci relève d'un **dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable**, il y a lieu de procéder comme suit au calcul de l'impôt :

Le montant **d'impôt préalable** selon **l'étape 9** constitue la base du dégrèvement de l'impôt. On appliquera à ce montant le taux en pour-cent résultant de la différence entre

- l'utilisation de l'année au cours de laquelle un changement d'affectation ayant une incidence fiscale se produit et
- la proportion déterminante de l'année précédente\*.

\*) ↗ chif. 4.2.1 (méthode de calcul par approximation), respectivement chif. 4.2.2 (méthode de calcul effective).

#### **Bases pour les changements d'affectation futurs :**

Pour les changements d'affectation futurs, les valeurs suivantes seront déterminées et fixées (conjointement avec le calcul des changements d'affectation précédents) :

#### **Etape 10 : Calcul en pour-cent de l'affectation restante**

Affectation (restante) en pour-cent selon l'étape 4, diminuée du taux d'amortissement selon l'étape 5.

#### **Etape 11 : Ajustement du taux d'impôt**

Lors de changements d'affectation relevant de l'imposition de prestations à soi-même, le taux d'impôt à faire valoir sur de futurs dégrèvements de l'impôt préalable sera, en cas de modification des taux d'impôt, adapté de manière correspondante, séparément selon les années, en proportion du changement d'affectation imposable.

Tableau de calcul pour la détermination de l'impôt en cas de changements d'affectation partiels

### **Exemple de calcul**

(ébauches de solutions en cas d'application de la méthode de calcul effective ou celle par approximation)

#### a) **Etat de fait :**

L'entreprise X, assujettie depuis le 1.1.2006, a acquis en 2006 un bâtiment d'exploitation avec imposition par option de la vente pour un montant de Fr. 4'304'000.-- (TVA 7,6% incluse, sans la valeur du sol). L'entreprise affecte cet immeuble à des fins imposables (p. ex. prestations de conseil) d'une part, et à la réalisation de chiffres d'affaires exclus de la TVA (p. ex. prestations de formation n'ayant pas fait l'objet d'une demande d'imposition par option) d'autre part. En outre, aucune partie de l'immeuble n'est louée ou affermée. Du point de vue fiscal, ces parties seraient le cas échéant à traiter dans le cadre de changements d'affectation complets. En 2007, l'entreprise X fait construire une annexe, laquelle peut être utilisée au mois de novembre 2007.

*Utilisation de l'immeuble à des fins imposables :*

|      |     |
|------|-----|
| 2006 | 68% |
| 2007 | 66% |
| 2008 | 43% |
| 2009 | 50% |

*Valeur d'assurance de l'immeuble :*

|          |                                 |
|----------|---------------------------------|
| 1.1.2006 | 4'000'000                       |
| 1.1.2008 | 7'000'000 (nouvelle estimation) |

*Investissements pour les années 2006 à 2009 :*

|      |           |   |
|------|-----------|---|
| 2006 | 4'000'000 | prix d'achat du bâtiment (valeur TVA 7,6% exclue) |
| 2007 | 2'900'000 | extension du bâtiment (valeur TVA 8,4% exclue)    |

*Les dépenses de maintien de la valeur, de combustibles et les autres dépenses sans caractère de frais d'investissement ne sont pas chiffrées, car elles n'ont pas d'incidence fiscale.*

*En 2006, lors de l'achat du bâtiment d'exploitation, l'entreprise assujettie X a réduit correctement la déduction de l'impôt préalable, soit à hauteur de 32% conformément aux proportions d'utilisation. En 2007 également, lors de la construction de l'annexe, la déduction de l'impôt préalable a été réduite correctement, soit à hauteur de 34%.*

Afin de traiter la problématique du changement de taux d'impôt, cet exemple de calcul part du principe (pure hypothèse) qu'une augmentation du taux de TVA de 0,8 pour-cent s'est produite au 1.1.2007.

**b) Mesures fiscales :**

**Etablissement des changements d'affectation ayant une incidence fiscale :**

| <b>Année</b> | <b>Utilisation à des fins imposables</b> | <b>Variation en pour-cent</b> |
|--------------|--|-------------------------------|
| 2006         | 68%                                      | (point de départ)             |
| 2007         | 66%                                      | 2%                            |
| 2008         | 43%                                      | 23%                           |
| 2009         | 50%                                      | 7%                            |

**En cas d'application de la méthode de calcul par approximation :**

Suite au dépassement de la limite de tolérance de 20 pour-cent, il y a, en cas d'application de la méthode de calcul par approximation, un changement d'affectation ayant une incidence fiscale uniquement au 1.1.2008.

**En cas d'application de la méthode de calcul effective :**

Etant donné qu'en ce qui concerne l'application de la méthode de calcul effective, aucune limite de tolérance n'est prévue, il y a changements d'affectation ayant une incidence fiscale au 1.1.2007, 1.1.2008 et au 1.1.2009.

**Calcul de l'impôt :**

**En cas d'application de la méthode de calcul par approximation :**

Voir le tableau de calcul 1 qui suit.

La proportion déterminante de l'année précédente pour procéder à l'imposition résultant du changement d'affectation au 1.1.2008 est calculée de la façon suivante :

|   |                              |
|---|------------------------------|
| Proportion de récupération de l'impôt préalable en 2006 : | 68%                          |
| Proportion de récupération de l'impôt préalable en 2007 : | 66%                          |
| Total :   | 134% : 2 années = <u>67%</u> |

**En cas d'application de la méthode de calcul effective :**

Voir les tableaux de calcul 2, 3 et 4 qui suivent.

Tableau de calcul 1 pour la détermination de l'impôt en cas de changements d'affectation partiels (méthode de calcul par approximation)

Tableau de calcul 2 pour la détermination de l'impôt en cas de changements d'affectation partiels (méthode de calcul effective)

Tableau de calcul 3 pour la détermination de l'impôt en cas de changements d'affectation partiels (méthode de calcul effective)

Tableau de calcul 4 pour la détermination de l'impôt en cas de changements d'affectation partiels (méthode de calcul effective)

|  | <b>Etape 1</b>                                    | <b>Etape 2</b>                           | <b>Etape 3</b>       | <b>Etape 4</b>              | <b>Etape 5</b>     | <b>Etape 6</b> | <b>Etape 7</b>    | <b>Etape 8</b>  | <b>Etape 9</b>            | <b>Etape 10</b> | <b>Etape 11</b>            |
|--|---|--|----------------------|-----------------------------|--------------------|----------------|-------------------|-----------------|---------------------------|-----------------|----------------------------|
| Année civile   | Dépenses déterminantes à dégrevier / ni à imposer | Valeurs n' excéderont pas / ni à imposer | Montant excédentaire | Affectation (restante) en % | Amortissement en % |                | Valeur résiduelle | Impôt préalable | Affectation restante en % |                 | Ajustement du taux d'impôt |
| Report des valeurs déterminantes au 1.1.2008 avec les calculs résultant du changement d'affectation au 1.1.2009        |   |  |                      |                             |                    |                |                   |                 |                           |                 |                            |
| 2006   | Report tableau 3, étape 7                         | 3'600'000                                | 90%                  | 5%                          | 200'000            | 3'400'000      | 265'200           | 7.80%           | 265'200                   | 85%             |                            |
| 2007   | Report tableau 3, étape 7                         | 2'755'000                                | 95%                  | 5%                          | 145'000            | 2'610'000      | 219'240           | 8.40%           | 219'240                   | 90%             |                            |
| Valeurs à prendre en considération pour la première fois :   |   |  |                      |                             |                    |                |                   |                 |                           |                 |                            |
| 2008   | 0   |  |                      |                             |                    | 6'010'000      | 484'440           |                 |                           |                 |                            |
| Dégrevement ultérieur de l'impôt préalable suite au changement d'affectation au 1.1.2009 : de 43% à 50% = 7% à dégrevé |   |  |                      |                             |                    |                | 484'440           |                 |                           |                 | 33'910.80                  |

## 5. Particularités

### 5.1 Banques

Les banques ayant adhéré au forfait d'impôt préalable spécifique à cette branche se référeront, en ce qui concerne le traitement fiscal des changements d'affectation, aux explications figurant dans la brochure « Finance ».

### 5.2 Producteurs de films

Les producteurs de films se référeront, en ce qui concerne le traitement fiscal des changements d'affectation, aux explications figurant dans la brochure « Culture ».

### 5.3 Collectivités publiques

Les collectivités publiques qui appliquent, en matière de réduction de la déduction de l'impôt préalable, la réglementation effective telle que décrite dans la brochure « Collectivités publiques », se référeront, en cas de changements d'affectation, aux explications données sous chif. 4.2.2 ci-dessus.

La méthode de calcul par approximation de la TVA en cas de changements d'affectation partiels, décrite sous chiffre 4.2.1, ne peut pas être utilisée par les collectivités publiques. Elles ont la possibilité d'appliquer – tant sur le plan des changements d'affectation partiels que complets – la méthode de calcul par approximation, spéciale, décrite dans la brochure « Collectivités publiques ». En cas d'application de la méthode de calcul par approximation, il s'agit de prendre en considération que les calculs de l'impôt, lors de changements d'affectation, seront effectués sur la base des valeurs comptables.

### 5.4 Imposition de groupe

Les changements d'affectation sont

- à apprécier **séparément, c'est-à-dire du point de vue de chaque membre du groupe** ;
- à prendre en compte fiscalement, lors du transfert de biens ou de services d'une société du groupe à une autre société du groupe et que leur affectation change, par le membre prestataire. En revanche, les futurs changements d'affectation seront pris en compte fiscalement par la société reprenante.

Si un groupe d'imposition TVA décide d'appliquer la méthode de calcul par approximation en cas de changements d'affectation partiels (☞ chif. 4.2.1), cette méthode devra alors être appliquée en principe par tous les membres du groupe.

Le nouveau membre d'un groupe d'imposition TVA se soumettra à la méthode de calcul choisie en son temps par le groupe. Ainsi, si, par exemple, le nouveau membre a appliqué la méthode de calcul effective et que le groupe applique, lui, la méthode de calcul par approximation, la nouvelle société du groupe établira alors ses calculs par le biais également de la méthode de calcul par approximation (☞ chif. 4.2.3).

**Exemple d'un changement d'affectation avec dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable**

Le 1.7.2006, la société A, membre du groupe d'imposition, vend à la société B du même groupe d'imposition, un véhicule de livraison pour un montant de Fr. 50'000.-- (sans TVA, car il s'agit d'un chiffre d'affaires interne au groupe) qui a été utilisé jusqu'à ce jour pour ses activités commerciales.

Année d'acquisition du véhicule :

2004

Prix d'acquisition :

Fr. 75'320.-- (TVA 7,6% incluse)

Proportions (resp. quotes-parts) de déduction de l'impôt préalable :

- société A du groupe :
- société B du groupe :

60%  
100%

**La société A du groupe** peut procéder au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable suivant :

Prix d'acquisition du véhicule (TVA exclue)

Fr. 70'000

- 20% d'amortissement pour 2004

Fr. 14'000

- 20% d'amortissement pour 2005

Fr. 14'000

Fr. 28'000

Valeur résiduelle au 1.7.2006

Fr. 42'000

Valeur déterminante pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable :

40% (la quote-part de déduction de A est de 60%) de Fr. 42'000.-- = Fr. 16'800

Degrèvement : 7,6% TVA de

Fr. 16'800.--

Fr. 1'276.80

**Exemple d'un changement d'affectation avec impôt à titre de prestations à soi-même**

Le 1.7.2006, la société B faisant partie du groupe d'imposition, livre du matériel neuf de son stock de matériel de bureau à la société A, du même groupe d'imposition, d'une valeur de Fr. 20'000.-- (sans TVA, car il s'agit d'un chiffre d'affaires interne au groupe). Elle a acquis ce matériel au même prix dans le courant de l'année 2005 (taux d'impôt 7,6%).

Proportions (resp. quotes-parts) de déduction de l'impôt préalable :

- société B du groupe :
- société A du groupe :

100%  
60%

**La société B du groupe** procède à l'imposition de prestations à soi-même suivante :

Valeur déterminante pour l'imposition de prestations à soi-même :

40% (la quote-part de déduction de A est de 60%) de Fr. 20'000.-- = Fr. 8'000

**Imposition : 7,6% TVA de**

**Fr. 8'000.--**

**Fr. 608.00**

## 5.5

### Immeubles inoccupés<sup>11</sup>

#### a) Principes :

Si un immeuble ou la partie d'un immeuble n'est pas utilisé(e) temporairement (p. ex. parce qu'il [elle] ne peut pas être loué[e]), il en résulte, du point de vue de la TVA, une inoccupation. Durant la période au cours de laquelle l'immeuble ou la partie de l'immeuble est inoccupé(e), les **montants d'impôt préalable** grevant les dépenses d'investissement, d'exploitation et d'entretien sont

- **déductibles conformément aux disposition des articles 38 ss LTVA**, pour autant que l'immeuble ou la partie de l'immeuble en question ait été utilisé(e), avant qu'il (elle) ne soit inoccupé(e), à des fins imposables (p. ex. imposition par option de la location) ;
- **non déductibles**, dès lors que l'immeuble ou la partie de l'immeuble en question n'a pas été utilisé(e), avant qu'il (elle) ne soit inoccupé(e), à des fins imposables (p. ex. sans imposition par option de la location).

Si, concernant un immeuble ou une partie d'immeuble utilisé(e) précédemment à des fins imposables, une nouvelle utilisation pour un but soumis à l'impôt n'est toujours pas réalisée à l'expiration d'un délai de 12 mois, un **impôt de prestations à soi-même pour changement d'affection** en sera la conséquence. En pareil cas, les dépenses d'investissement augmentant la valeur de l'objet en question, effectuées au cours de la période durant laquelle il était inoccupé, doivent être incluses, sans prise en compte d'un amortissement, dans la base de calcul de l'impôt dû à titre de prestations à soi-même. En revanche, les dépenses d'exploitation et d'entretien maintenant la valeur de cet objet, effectuées durant cette période et sur lesquelles l'impôt préalable était déductible, ne sont pas concernées par cet impôt de prestations à soi-même (☞ chif. 2.1.2).

Les dépenses liées à l'utilisation ultérieure, telles que les dépenses résultant d'annonces pour trouver un locataire ou un acquéreur, de commissions sur la vente d'immeubles, etc., ne donnent droit à la déduction de l'impôt préalable que s'il est fait usage de l'imposition par option de la vente ou de la location.

### b) Exceptions :

Le délai de 12 mois est suspendu aussi longtemps que l'assujetti est en mesure de rendre plausible, d'une part, que l'immeuble ou la partie de l'immeuble en question est resté(e) inoccupé(e) à cause

- de l'impossibilité objective à trouver un locataire, ou
- de travaux de transformation dépassant la durée de 12 mois

et que, d'autre part, l'objet concerné sera par la suite de nouveau utilisé à la réalisation d'activités imposables.

Si l'activité imposable consiste à **louer l'immeuble (avec imposition par option de la location)**, l'assujetti devrait alors pouvoir apporter la preuve tangible des efforts réguliers qu'il a accomplis en vue de le louer. Cette preuve peut être amenée, par exemple, au moyen de la parution d'annonces pour la location de l'immeuble publiées dans des quotidiens durant une période déterminée (p. ex. de janvier à avril) ; pour ces quatre mois, le délai de 12 mois est suspendu. Convient tout particulièrement les justificatifs émis **pour les frais d'annonces, d'impression** (p. ex. de prospectus) et les **frais d'internet** ; il faut en outre que ces justificatifs permettent **d'identifier sans équivoque** l'immeuble concerné. Par contre, ne font pas office de preuves les simples justificatifs émis pour la réalisation d'affiches ou de transparents et comportant une inscription générale telle que « surfaces de bureaux à louer » ou « locaux commerciaux à louer ». La raison en est que ce genre de justificatifs ne permet pas de procéder à l'identification nécessaire de l'objet en question.

**Il est recommandé, en cas de travaux de transformation**, de conserver les documents qui fournissent des renseignements précis sur le début et la fin des travaux (p. ex. demande de permis de construire, contrats d'entreprise, calendrier de l'architecte représentant les différentes phases de transformation de l'immeuble).

Toutes les **dépenses consenties durant l'inoccupation** d'un tel immeuble (frais d'exploitation, entretien, investissements) donnent droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 1 et 2 LTVA), dans la mesure où cet immeuble a été utilisé auparavant à des fins imposables.

## 5.6

### Procédure de déclaration

La notice « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration » renseigne sur les conséquences fiscales en cas de changements d'affectation liés à la reprise de valeurs patrimoniales par le biais de la procédure de déclaration.

## 5.7 5.7.1

### Taux de la dette fiscale nette

#### Principes

Pour les entreprises

- qui sont nouvellement assujetties et qui décomptent dès le début de leur assujettissement au moyen de taux de la dette fiscale nette ;
- qui passent de la méthode de décompte effective à celle des taux de la dette fiscale nette ;
- qui passent de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective, ou
- qui utilisent la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette et qui sont libérées de leur obligation fiscale,

aucun dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ni un impôt à titre de prestations à soi-même résultant d'un changement d'affectation n'est **en principe** à effectuer, respectivement à imposer.

- ☞ Pour de plus amples informations à ce sujet, se référer à la brochure « Taux de la dette fiscale nette ». Il y a lieu en outre de prendre connaissance des instructions données ci-après sous chif. 5.7.2 et 5.7.3.

## 5.7.2

### **Changements d'affectation lors du passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective, ou inversement<sup>12</sup>**

En dérogation aux principes énoncés sous chif. 5.7.1 ci-dessus, les états de fait qui se produisent **en dehors du champ d'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette** peuvent entraîner un changement d'affectation ayant des incidences fiscales (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou imposition de prestations à soi-même).

Il est recommandé, dans un cas concret, de prendre contact avec l'AFC.

#### **Exemple**

*Conformément à l'engagement qu'elle a pris, la fiduciaire Kummer établit ses décomptes TVA au moyen de taux de la dette fiscale nette. L'activité fiduciaire est exercée dans la partie A de l'immeuble lui appartenant dans son intégralité. La fiduciaire a loué la partie B du bâtiment (sans imposition par option bien entendu étant donné que cette possibilité n'existe pas pour les assujettis ayant adhéré aux taux de la dette fiscale nette).*

*L'activité fiduciaire, et donc également la partie A du bâtiment utilisée à cette fin, tombent dans le champ d'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette. La location de la partie B du bâtiment est par contre en*

*dehors du champ d'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette. En d'autres termes, les revenus locatifs correspondants ne doivent pas être décomptés au moyen d'un taux de la dette fiscal nette. Ils sont exclus de la TVA et, de ce fait, ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses y relatives.*

*Si, maintenant, un passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale à la méthode de décompte effective a lieu, la possibilité existera à ce moment-là de faire valoir, sur la valeur résiduelle des dépenses augmentant la valeur de cet immeuble, un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable imputable à la partie B du bâtiment, ceci pour autant que l'imposition par option de sa location ait été requise et autorisée par l'afc.*

*Inversement, c'est-à-dire si la fiduciaire Kummer établit ses décomptes TVA selon la méthode de décompte effective, qu'elle opte pour l'imposition de la location de la partie B de son bâtiment et qu'elle passe maintenant à la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette (méthode de décompte pour laquelle l'imposition par option n'est pas admise), un impôt à titre de prestations à soi-même sera dû sur la valeur résiduelle des dépenses ayant augmenté la valeur de ce bâtiment.*

### 5.7.3

#### **Changements d'affectation au moment de l'application de la méthode de décompte effective dès lors qu'auparavant les décomptes TVA ont été établis au moyen de taux de la dette fiscale nette<sup>13</sup>**

En cas de changements d'affectation au moment de l'application de la méthode de décompte effective, le traitement fiscal s'opère de différentes façons lorsque, préalablement, les décomptes TVA ont été établis au moyen de taux de la dette fiscale nette. A l'aide de deux états de fait, il est démontré ci-après quelles en sont les conséquences fiscales dans le domaine de l'immobilier.

##### **Etat de fait 1**

1. L'assujetti X décompte la TVA due de manière effective et réalise durant cette période des investissements (de maintien de la valeur) dans le bâtiment commercial utilisé à des fins imposables.
2. Un passage à la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette a lieu.
3. Le passage à la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette (point 2) est suivi d'un nouveau passage à la méthode de décompte effective. Durant l'application de cette dernière méthode de décompte un changement d'affectation du bâtiment commercial se produit. De fait, celui-ci est dorénavant loué sans imposition par option.

13 Précision de la pratique

## Etat de fait 2

1. L'assujetti Y décompte la TVA due au moyen de taux de la dette fiscale nette et reprend durant cette période, par le biais de la procédure de déclaration, une partie de patrimoine (immeuble commercial compris) d'un assujetti établissant ses décomptes TVA au moyen de la méthode de décompte effective. L'immeuble commercial est utilisé à des fins imposables.
2. Un passage à la méthode de décompte effective a lieu durant l'application de laquelle intervient un changement d'affectation de l'immeuble commercial repris en son temps par le biais de la procédure de déclaration, dans le sens que cet immeuble est dorénavant loué sans imposition par option.

**Incidences fiscales pour les états de fait 1 et 2 lors du changement d'affectation de l'immeuble commercial suite à sa location sans imposition par option :**

- a) Le passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective **n'est pas obligatoire** :<sup>14</sup>

**Aucune correction fiscale ultérieure n'est à effectuer** au moment où intervient la location sans imposition par option, étant donné que lors du passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective une correction fiscale a dû être effectuée.

- b) Le passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective **est obligatoire** :<sup>15</sup>

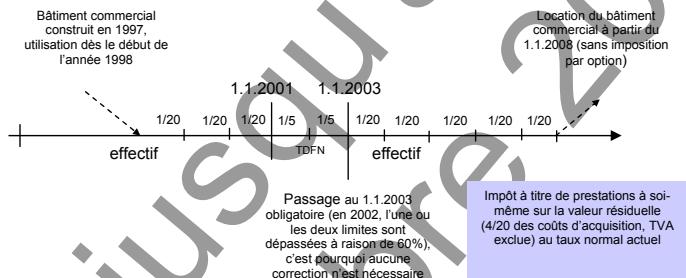
Il y a lieu **de procéder à l'imposition de prestations à soi-même** au moment où intervient la location sans imposition par option, étant donné que lors du passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective aucune correction fiscale n'a dû être effectuée.

- 
- 14 Un passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective **n'est pas obligatoire** lorsque les limites de chiffre d'affaires et/ou de dette fiscale ne sont pas dépassées de plus de 50% durant une année civile, ou lorsque l'une ou les deux limites ne sont pas dépassées durant deux années civiles consécutives.  
☞ Des informations plus détaillées se trouvent dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».
- 15 Un passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective **est obligatoire** lorsque les limites de chiffre d'affaires et/ou de dette fiscale sont dépassées de plus de 50% durant une année civile, ou lorsque l'une ou les deux limites sont dépassées durant deux années civiles consécutives.  
☞ Des informations plus détaillées se trouvent dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

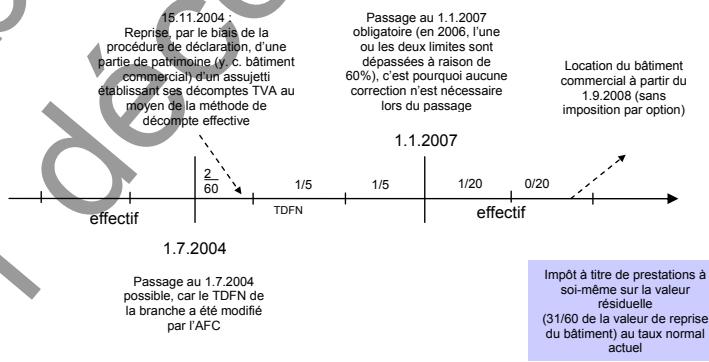
La TVA est due sur la valeur résiduelle au début de la location sans imposition par option. Pour déterminer la valeur résiduelle, l'amortissement sera pris en compte

- à raison de 1/20 par année durant l'application de la méthode de décompte effectif
- à raison de 1/60 par mois, respectivement 1/5 par année durant l'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette.

#### **Exemple relatif à l'état de fait 1**



#### **Exemple relatif à l'état de fait 2**



**5.8****Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ainsi que les dons**

Etant donné que sur la base des documents qui fondent l'attribution de subventions et autres contributions des pouvoirs publics ainsi que les dons, le traitement fiscal des changements d'affectation peut être différent, il y a lieu, en l'espèce, de distinguer

- l'octroi de subventions affectées à des objets particuliers (☞ chif. 5.8.1), et
- l'octroi de subventions affectées à la couverture du déficit d'exploitation (☞ chif. 5.8.2).

**5.8.1****Octroi de subventions et autres contributions du même genre affectées à des objets particuliers**

En cas de subventions et d'autres contributions du même genre affectées à un objet particulier, aucune mesure fiscale résultant d'un changement d'affectation ne doit être prise, excepté une réduction de l'impôt préalable en cas de double affectation.

En revanche, si des états de fait ou des genres de changements d'affectation au sens des chif. 3 et 4 se produisent, les mesures fiscales idoines seront à observer.

**En pareils cas, le calcul de l'impôt (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou impôt à titre de prestations à soi-même) se fonde sur les montants après déduction des subventions et autres contributions du même genre**

☞ Sinon, il y a lieu de prendre en considération les explications figurant sous chif. 1 ss.

**Exemple de calcul****1. Etat de fait :**

*Les subventions suivantes, liées à la construction de bâtiments en vertu d'un contrat d'entreprise générale, sont versées à un foyer pour handicapés avec ateliers protégés :*

Fr. 1'400'000 pour le foyer

Fr. 600'000 pour les ateliers protégés (= 60% du coût de construction)

*Les coûts de construction (TVA 7,6% incluse) des bâtiments, terminés et occupés au 1.10.2003, se répartissent de la manière suivante :*

Fr. 3'000'000 pour le foyer

(utilisé à des fins exclues de la TVA)

Fr. 1'000'000 pour les ateliers protégés

(utilisés à des fins imposables)

*Les réductions d'impôt préalable nécessaires ont été effectuées par le foyer d'handicapés dans ses décomptes TVA de l'année 2003 (réduction de l'impôt préalable de 60% sur le coût de construction de l'atelier protégé). A juste titre, aucune déduction de l'impôt préalable sur le coût de construction du foyer n'a été opérée.*

*Aucune autre subvention ou contribution du même genre des pouvoirs publics n'a été versée pour les ateliers protégés (p. ex. en couverture du déficit d'exploitation).*

*Mesures fiscales à prendre en cas de changements d'affectation suivants (hypothèses) :*

- a) *Le foyer est utilisé pour une activité en propre imposable à partir du 1.7.2006.*
- b) *Le bâtiment du foyer est vendu le 1.7.2006 avec imposition par option.*
- c) *Le bâtiment des ateliers protégés est utilisé pour une activité exclue de la TVA à partir du 1.7.2006.*
- d) *Le bâtiment des ateliers protégés est vendu le 1.7.2006 avec imposition par option.*

## **2. Mesures fiscales :**

- a) *Le foyer est utilisé pour une activité en propre imposable à partir du 1.7.2006 :*

*Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable suivant peut être effectué :*

|  |                      |
|--|----------------------|
| <i>Coût de construction du foyer, TVA 7,6% incluse moins la subvention</i> | <i>Fr. 3'000'000</i> |
|  | <i>Fr. 1'400'000</i> |

|  |                      |
|--|----------------------|
| <i>Coût de construction après déduction de la subvention, TVA 7,6% incluse</i> | <i>Fr. 1'600'000</i> |
|--|----------------------|

|  |                    |
|--|--------------------|
| <i>Moins les amortissements pour les années 2003 à 2005 écoulées : 3 années à 5% = 15%</i> | <i>Fr. 240'000</i> |
|--|--------------------|

|   |                      |
|---|----------------------|
| <i>Valeur résiduelle déterminante pour le dégrèvement de l'impôt (TVA 7,6% incluse) :</i> | <i>Fr. 1'360'000</i> |
|---|----------------------|

**Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable au 1.7.2006 :**  
**7,6% de (107,6%) Fr. 1'360'000** **Fr. 96'059.50**

- b) *Le bâtiment du foyer est vendu le 1.7.2006 avec imposition par option :*

*Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable suivant peut être effectué :*

Valeur résiduelle déterminante pour le dégrèvement de l'impôt (TVA 7,6% incluse) ;

Calcul selon lettre a :

Fr. 1'360'000

*Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable au 1.7.2006 :*

**7,6% de (107,6%) Fr. 1'360'000**

Fr. 96'059.50

- c) *Le bâtiment des ateliers protégés est utilisé pour une activité exclue de la TVA à partir du 1.7.2006 :*

*Il y a lieu de procéder à l'imposition de prestations à soi-même suivante :*

Coût de construction des ateliers protégés,

TVA 7,6% incluse

moins la subvention

Fr. 1'000'000

Fr. 600'000

Coût de construction après déduction de la subvention,

TVA 7,6% incluse

moins 7,6% de TVA

Fr. 400'000

Fr. 28'253

Coût de construction après déduction de la subvention,

TVA 7,6% exclue

Fr. 371'747

Moins les amortissements pour les années 2003 à 2005

écoulées : 3 années à 5% = 15%

Fr. 55'762

Valeur résiduelle déterminante pour l'imposition :

Fr. 315'985

*Impôt dû à titre de prestations à soi-même :*

**7,6% de (100,0%) Fr. 315'985**

Fr. 24'014.85

- d) *Le bâtiment des ateliers protégés est vendu le 1.7.2006 avec imposition par option :*

*Etant donné que la déduction de l'impôt préalable a pu être effectuée sur le coût de construction du bâtiment après déduction des subventions, un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable n'est pas donné.*

#### 5.8.2 Octroi de subventions et d'autres contributions du même genre destinées à couvrir le déficit d'exploitation

Le versement de subventions et d'autres contributions du même genre destinées à couvrir le déficit d'exploitation, implique de vérifier chaque année si un changement d'affectation partiel au sens du chif. 4 avec incidences fiscales se produit.

Les subventions et autres contributions du même genre versées en couverture du déficit d'exploitation concernent, en principe, les dépenses de maintien et

d'augmentation de la valeur, ainsi que les charges d'exploitation. Toutefois, en cas de changements d'affectation avec incidences fiscales, seules les dépenses augmentant la valeur seront prises en compte.

**C'est pourquoi, lors du calcul de l'impôt afférent à un changement d'affectation ayant des incidences fiscales, les subventions ne seront prises en considération (répartition proportionnelle) que dans la mesure où elles concernent des dépenses augmentant la valeur.**

- ☞ Sinon, il y a lieu de prendre en considération les explications figurant sous chif. 1 ss.

#### **Exemple de calcul**

(avec des subventions versées et affectées à un objet particulier et des subventions versées en couverture du déficit d'exploitation)

##### **1. Etat de fait :**

Un atelier pour l'apprentissage de la menuiserie ouvert le 1.1.2006 reçoit, en couverture du déficit d'exploitation, les subventions suivantes :

pour l'année 2006 : 10% du total des recettes

pour l'année 2007: 31% du total des recettes

pour l'année 2008 : 19% du total des recettes

Les investissements effectués au cours de l'exercice 2005 s'élèvent à (TVA 7,6% incluse) :

Fr. 1'500'000

pour le bâtiment (sans la valeur du sol)

Fr. 1'200'000

pour les installations (biens mobiliers comme p. ex. les machines)

En vue du financement de ces investissements, l'atelier d'apprentissage reçoit les subventions suivantes (affectées à un objet particulier) :

Fr. 1'000'000

pour le bâtiment (sans la valeur du sol)

Fr. 800'000

pour les installations (biens mobiliers comme p. ex. les machines)

## 2. Mesures fiscales en raison des changements d'affectation en 2007 et 2008 :

L'imposition de prestations à soi-même et le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable auxquels il y a lieu de procéder sont les suivants ( $\Rightarrow$  méthode de calcul par approximation selon chif. 4.2.1) :

### a) Bâtiment :

|  |               |
|--|---------------|
| Construction du bâtiment en 2005, TVA 7,6% incluse (utilisé dès le 1.1.2006)   | Fr. 1'500'000 |
| moins la subvention affectée à l'objet   | Fr. 1'000'000 |
| Construction du bâtiment en 2005 après déduction de la subvention affectée à l'objet, TVA 7,6% incluse moins la réduction en raison de la subvention en couverture du déficit d'exploitation en 2006 : | Fr. 500'000   |
| 10% de Fr. 500'000   | Fr. 50'000    |
| Construction du bâtiment en 2005 après déduction de la subvention affectée à l'objet et la prise en compte de la réduction en raison de la subvention en couverture du déficit en 2006                 | Fr. 450'000   |
| moins 7,6% de TVA  | Fr. 31'784    |
| Montant donnant droit à la déduction de l'impôt préalable en 2006, sans TVA  | Fr. 418'216   |

Le subventionnement durant l'année 2006 a entraîné une réduction de l'impôt préalable de Fr. 74'163.55, soit le 7,6% de (107,6%)

Fr. 1'050'000-- .

### Changement d'affectation au 1.1.2007 :

|   |             |
|---|-------------|
| Base pour le calcul du changement d'affectation partiel en 2007 | Fr. 418'216 |
| Moins l'amortissement pour l'année 2006 :                       | Fr. 20'911  |
| 5% p.a. de Fr. 418'216  | Fr. 397'305 |

En 2006, la réduction de l'impôt préalable en raison de la subvention en couverture du déficit d'exploitation a été de 10% ; la valeur résiduelle au 1.1.2007 correspond donc à **90%**.

En 2007, la réduction de l'impôt préalable à opérer en raison de la subvention en couverture du déficit s'élève à 31%. Le changement d'affectation partiel est donc de **21%** (10% moins 31%).

*Part proportionnelle de la valeur résiduelle à imposer au 1.1.2007 :*

*Fr. 397'305 (valeur résiduelle fiscalement déterminante en francs) divisé par 90 (valeur résiduelle fiscalement déterminante en pour-cent) multiplié par 21 (changement d'affectation en pour-cent), soit :*

*Fr. 92'705*

***Impôt dû à titre de prestations à soi-même :***  
***7,6% de (100%) Fr. 92'705***

*Fr. 7'045.60*

***Changement d'affectation au 1.1.2008 :***

*En 2008, la réduction de l'impôt préalable à opérer en raison de la subvention en couverture du déficit s'élève à 19%. Le changement d'affectation partiel est donc de **12%** (31% moins 19%).*

*Etant donné que la limite de tolérance de 20% n'est pas dépassée, il n'y a, en cas d'application de la méthode de calcul par approximation au sens du chif. 4.2.1, aucun changement d'affectation ayant une incidence fiscale au 1.1.2008.*

**b) Installations d'exploitation :**

*Achat des installations d'exploitations en 2005,*

*Fr. 1'200'000*

*TVA 7,6% incluse*

*(utilisation dès 1.1.2006)*

*Fr. 800'000*

*moins la subvention affectée à l'objet*

*Achat des installations d'exploitation en 2005 après déduction de la subvention affectée à l'objet,*

*Fr. 400'000*

*TVA 7,6% incluse*

*moins la réduction de l'impôt préalable en raison de la subvention en couverture du déficit d'exploitation en 2006 : 10% de Fr. 400'000*

*Fr. 40'000*

*Achat des installations d'exploitation en 2005 après déduction de la subvention affectée à l'objet et la prise en compte de la réduction en raison de la subvention en couverture du déficit d'exploitation en 2006*

*Fr. 360'000*

*moins 7,6% de TVA*

*Fr. 25'428*

*Montant donnant droit à la déduction de l'impôt préalable en 2006, TVA exclue*

*Fr. 334'572*

*Le subventionnement durant l'année 2006 a entraîné une réduction de l'impôt préalable de Fr. 59'330.85, soit le 7,6% de (107,6%) Fr. 840'000.--.*

### **Changement d'affectation au 1.1.2007 :**

|  |             |
|--|-------------|
| Base pour le calcul du changement d'affectation partiel en 2007      | Fr. 334'572 |
| Moins l'amortissement pour l'année 2006 :<br>20% p.a. de Fr. 334'572 | Fr. 66'914  |
| Valeur résiduelle déterminante pour l'imposition au 1.1.2007         | Fr. 267'658 |

*En 2006, la réduction de l'impôt préalable en raison de la subvention en couverture du déficit d'exploitation a été de 10% ; la valeur résiduelle déterminante au 1.1.2007 correspond donc à **90%**.*

*En 2007, la réduction de l'impôt préalable à opérer en raison de la subvention en couverture du déficit s'élève à 31%. Le changement d'affectation partiel est donc de **21%** (10% moins 31%).*

*Part proportionnelle de la valeur résiduelle à imposer au 1.1.2007 :*

*Fr. 267'658 (valeur résiduelle fiscalement déterminante en francs) divisé par 90 (valeur résiduelle fiscalement déterminante en pour-cent) multiplié par 21 (changement d'affectation en pour-cent), soit :* Fr. 62'454

### **Impôt dû à titre de prestations à soi-même :**

**7,6% de (100%) Fr. 62'454** Fr. 4'746.50

### **Changement d'affectation au 1.1.2008 :**

*En 2008, la réduction de l'impôt préalable à opérer en raison de la subvention en couverture du déficit s'élève à 19%. Le changement d'affectation partiel est donc de **12%** (31% moins 19%).*

*Etant donné que la limite de tolérance de 20% n'est pas dépassée, il n'y a, en cas d'application de la méthode de calcul par approximation au sens du chif. 4.2.1, aucun changement d'affectation ayant une incidence fiscale au 1.1.2008.*

5.9

### **Utilisation temporaire de biens**

La brochure « Prestations à soi-même » donne de plus amples informations concernant la notion de l'utilisation temporaire de biens ainsi qu'au sujet de la délimitation par rapport au changement d'affectation partiel.

6.

### **Comptabilité et conservation des documents**

#### **a) Principes :**

L'assujetti tiendra dûment ses livres comptables, c'est-à-dire de telle manière à ce que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires et celui de l'impôt préalable déducti-

ble, puissent y être constatés aisément et de manière sûre (art. 58 al. 1 LTVA).

Le délai de conservation des livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents s'élève à **10 ans** (sous réserve de l'art. 962 al. 2 CO). Les pièces justificatives (p. ex. comptes, factures de fournisseurs, journaux comptables de l'impôt préalable, calculs en relation avec des changements d'affectation) qui se rapportent aux **biens immobiliers** seront conservées pendant **20 ans**. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la prescription (art. 58 al. 2 LTVA, ch. 943 ss).

**b) Ventilation comptable :**

Les documents sur lesquels se base le calcul d'un éventuel changement d'affectation seront conservés par l'assujetti durant le délai de prescription.

Il est recommandé de procéder déjà, dans la mesure du possible, à une ventilation dans la comptabilité au moyen de comptes individuels, par exemple de la manière suivante :

- prix d'acquisition des investissements (biens et prestations de services) ;
- correction de valeur des investissements ;
- dépenses augmentant la valeur ;
- rénovations importantes du point de vue de la TVA (☞ chif. 2.1.2 let. c) ;
- entretien ultérieur sur des immeubles (☞ chif. 2.1.2 let. d) ;
- dépenses maintenant la valeur ;
- stocks de matières et de marchandises ;
- charges d'exploitation (pour les biens immobiliers) ;
- travaux de service, d'entretien et de réparation, frais de réfection ainsi que matériel de consommation et outillage (pour les biens mobiliers).

Il est préférable de tenir ces comptes séparément pour les biens mobiliers et immobiliers ainsi que pour les prestations de services. Il est en outre conseillé d'assortir les dépenses grevées d'impôt préalable de codes appropriés dans les comptes concernés ou de les comptabiliser dans des comptes séparés (par taux d'impôt).

Si cette ventilation n'est pas déjà effectuée dans la comptabilité, il est recommandé d'établir, de façon extra-comptable, des relevés s'y rapportant – facilement contrôlables (p. ex. sous la forme de listes et de fichiers d'immobilisation).