

Brochure n° 04

Industrie du bâtiment

Valable à partir du 1^{er} janvier 2008

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

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
 Schwarzerstrasse 50
 3003 Berne
- par téléphone : 031 322 21 11 (de 8 h 30 à 11 h 30 et de 13 h 30 à 16 h 30)
- par fax : 031 325 75 61
- par courriel : mwst.webteam@estv.admin.ch
Indication indispensable de l'adresse postale, du numéro de téléphone ainsi que du numéro de TVA (si disponible) !

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

- en principe uniquement sous forme électronique

par internet : www.estv.admin.ch

- exceptionnellement sous forme d'imprimés contre facture

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

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL

Diffusion publications

Imprimés TVA

3003 Berne

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

Remarques préliminaires importantes

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

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

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

valable
31 décembre

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
CC	Code civil (RS 210)
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente brochure se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	chiffre de la présente brochure
CO	Code des obligations (RS 220)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

valable jusqu'à
31 décembre 2009

	Page
I Partie générale	9
1. Sujet de l'impôt (art. 21 LTVA)	9
1.1 Principe	9
1.2 Assujettissement et obligation de décompter la TVA des sociétés simples, telles que les communautés de travail, communautés d'artisans, consortiums, etc.	9
2. Objet de l'impôt (art. 5 à 8 LTVA)	10
2.1 Exemples de livraisons de biens imposables.	10
2.2 Exemples de prestations de services imposables	10
3. Lieu de fourniture de la livraison de biens (art. 13 LTVA)	11
4. Lieu de fourniture de la prestation de services	12
4.1 Principe (art. 14 al. 1 LTVA)	12
4.2 Prestations de services en relation avec les immeubles (art. 14 al. 2 let. a LTVA)	12
4.3 Prestations de services dans le domaine de la location de services (art. 14 al. 3 let. g LTVA)	13
5. Prestations à soi-même (art. 9 LTVA)	13
6. Déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 1 et 2 LTVA)	14
7. Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ainsi que dons	14
8. Contre-prestation (art. 33 LTVA)	15
8.1 Définition de la contre-prestation	15
8.2 Contre-prestation pour des prestations particulières ou en raison de clauses contractuelles spéciales	16
8.3 Réductions de la contre-prestation	16
8.3.1 Diminutions de la contre-prestation	16
8.3.2 Pas de diminutions de la contre-prestation	17
8.4 Sûretés, retenues à titre de garantie	17
9. Etablissement des offres et des factures	19
10. Prestations d'intermédiaire	19
11. Cantines, hébergement du personnel	19
11.1 Cantines	19
11.2 Cantine, hébergement du personnel exploités par l'entrepreneur	19
11.3 Cantine, hébergement du personnel exploités par un tiers	20
12. Naissance de la créance fiscale	20
13. Méthode de décompte simplifiée/taux de la dette fiscale nette (art. 59 LTVA)	21
14. Comptabilité	21
II Travaux exécutés sur des constructions selon l'article 9 alinéa 2 LTVA ; critères de délimitation entre des travaux de construction effectués pour le compte de tiers ou pour son propre compte	23
15. Généralités	23
15.1 Critères de délimitation entre des constructions pour le compte de tiers ou pour son propre compte	23
15.2 Début et fin des activités de construction	27
15.3 Valeur du sol	27

15.4	Démolition de constructions	28
15.4.1	Façon de procéder chez le vendeur assujetti	28
15.4.2	Façon de procéder chez l'acheteur assujetti qui a l'intention d'exécuter des constructions pour son propre compte	28
15.5	Mesures de consolidation et d'assainissement effectuées sur des terrains	29
15.5.1	Mesures prises en fonction de la nature et de la qualité du sol	29
15.5.2	Mesures d'assainissement	29
15.6	Equipement de base du terrain	30
16.	Constructions pour le compte de tiers / livraison (art. 6 al. 2 let. a et al. 4 LTVA)	30
17.	Prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA	31
17.1	Principes	31
17.2	Naissance de la créance fiscale (art. 43 al. 2 LTVA)	33
17.3	Base de calcul de l'impôt sur la prestation à soi-même (art. 34 al. 4 LTVA)	33
17.4	Détermination des frais d'investissement en regard de la TVA / aperçu	34
17.5	Explications détaillées concernant l'aperçu du chif. 17.4	35
17.5.1	Frais d'étude de projet	35
17.5.2	Coûts de construction	35
17.5.3	Frais généraux divers	36
17.5.4	Valeur du sol	37
17.5.5	Dépenses en relation avec l'aliénation, la location ou l'affermage ultérieur des bâtiments	37
17.5.6	Acquisition de bâtiments inachevés	37
17.6	Détermination dans la pratique des frais d'investissement en regard de la TVA	37
17.7	Bénéfice / perte lors de la vente	40
17.8	Option	40
17.9	Aperçu schématique	42
18.	Prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA	43
18.1	Etats de faits constitutifs de telles prestations à soi-même	43
18.2	Base de calcul	44
18.3	Déduction de l'impôt préalable	44
18.4	Exemples	45
19.	Exécution de constructions pour d'autres usages	46
19.1	Exécution de constructions pour le compte de tiers, en vue de l'aliénation, la location ou l'affermage (avec imposition par option) ainsi que pour sa propre activité commerciale imposable	46
19.2	Utilisation de constructions en partie pour la réalisation d'opérations imposables et en partie pour l'aliénation, la location ou l'affermage (sans imposition par option)	47
19.3	Utilisation de constructions en partie pour la réalisation d'opérations imposables et en partie pour l'usage privé, pour réaliser des opérations exclues de la TVA ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement	48

19.4	Utilisation de constructions en partie pour l'aliénation, la location ou l'affermage (sans imposition par option) et en partie pour d'autres opérations exclues de la TVA, pour l'usage privé ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettis	48
20.	Travaux de conciergerie et travaux de gardiens de place	49
20.1	Traitement fiscal des propres prestations	49
20.2	Définition des travaux de conciergerie et des travaux de gardiens de place	49
20.2.1	Sont réputés travaux de conciergerie	49
20.2.2	Sont réputés travaux de gardiens de place	51
20.3	Ne tombent pas sous le coup des dispositions dérogatoires des propres prestations	51
20.4	Délimitation entre propres travaux de conciergerie et travaux de conciergerie imposables effectués par des tiers	52

valable jusqu'au
31 décembre 2009

valable jusqu'au
31 décembre 2009

I Partie générale

1. Sujet de l'impôt (art. 21 LTVA)

1.1 Principe

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

1.2 Assujettissement et obligation de décompter la TVA des sociétés simples, telles que les communautés de travail, communautés d'artisans, consortiums, etc.

Les sociétés simples qui, selon l'article 530 CO, agissent vis-à-vis de l'extérieur sous une raison sociale commune et fournissent des prestations sont, indépendamment de leur situation juridique, assujetties à la TVA, si les conditions légales d'assujettissement ayant trait à l'ampleur et au genre d'opérations effectuées sont remplies. L'assujettissement de ces sociétés demeure indépendamment du fait que les associés, pris individuellement, soient déjà immatriculés ou non au registre des contribuables à la TVA. Si les conditions d'assujettissement sont remplies, la société simple s'annoncera spontanément par écrit dans un délai de 30 jours auprès de l'AFC pour requérir son immatriculation en tant qu'assujettie à la TVA (≠ ch. 941).

Si une société simple fait exécuter par un des associés des travaux commandés par le maître de l'ouvrage, il y a alors opérations imposables non seulement entre l'associé et la société simple, mais également entre la société simple et le maître de l'ouvrage. Le droit à la déduction de l'impôt préalable est garanti (≠ ch. 816 ss).

Il sied en outre de relever, dans ce contexte, qu'une éventuelle participation au bénéfice versée par la société simple à l'associé ne constitue pas, chez le destinataire, du chiffre d'affaires imposable. Le versement d'une telle participation n'entraîne pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable. Dans ce contexte, la société simple n'est elle-même pas habilitée à opérer une déduction de l'impôt préalable (≠ ch. 942). C'est pourquoi le document relatif à la répartition du bénéfice ne portera aucune mention en relation avec la TVA.

Il en va de même, par analogie, lorsque l'activité déployée par la société simple génère un déficit, c'est-à-dire que les montants versés par les associés en couverture du déficit ne sont pas à imposer par la société simple. Les documents y relatifs ne porteront donc pas, eux aussi, une quelconque mention en relation avec la TVA. Une déduction correspondante de l'impôt préalable n'est, par conséquent, pas possible auprès des associés.



Il est recommandé aux communautés de travail, communautés d'artisans du bâtiment d'appliquer la méthode effective de décompte et non pas la méthode de décompte simplifiée selon les taux de la dette fiscale nette.

Il est avéré, en effet, que les travaux exécutés par les associés ou, le cas échéant, par les sous-traitants entraînent, dans le bâtiment, une plus-value sans commune mesure avec celle réalisée dans d'autres secteurs d'activité. C'est pourquoi la méthode de décompte simplifiée selon les taux de la dette fiscale nette, bien que facilitant les travaux administratifs puisque la détermination effective de l'impôt préalable déductible est caduque, peut entraîner des désavantages notoires pour les communautés de travail assujetties.

2. Objet de l'impôt (art. 5 à 8 LTVA)

Dans la branche de la construction, les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même sont en principe imposables au taux normal (☞ ch. 341).

2.1 Exemples de livraisons de biens imposables

- *l'exécution de travaux sur des biens immobiliers (travaux de construction) en vertu d'un contrat d'entreprise ou d'un mandat (☞ ch. 43 et 44) ; font aussi partie de cette catégorie, par exemple, les travaux de sondage (sans l'analyse et l'établissement de rapports sur la nature et la qualité du terrain) et l'enlèvement de la neige (☞ ch. 45) ;*
- *l'exécution de travaux sur la base d'un contrat d'entreprise générale ;*
- *les travaux effectués dans le cadre de contrats d'abonnements de surveillance, de service, d'entretien, etc. (☞ ch. 45) ;*
- *le montage d'installations provisoires (p. ex. échafaudages, coffrages, installations de chantier, gabarits et tableaux de chantier, tentes fixes, tribunes, installations d'éclairage et de sonorisation par haut-parleurs) ;*
- *la location de matériel d'exploitation avec ou sans le personnel chargé de le faire fonctionner tel que, par exemple, machines, appareils, véhicules, sans égard à la durée de la location (☞ ch. 50) ;*
- *la vente de biens mobiliers neufs ou usagés dont l'acquisition et/ou l'entretien a donné droit à une déduction complète ou partielle de l'impôt préalable (☞ ch. 294 et ch. 296 à 297) ;*
- *les prestations d'apports des associés de la société simple (communauté de travail, communauté d'artisans, consortium, etc.) sous forme de travaux immobiliers, de livraisons de matériel, de location de machines et d'appareils avec ou sans le personnel chargé de les faire fonctionner, etc. ; n'en font toutefois pas partie les simples apports en capitaux.*

2.2 Exemples de prestations de services imposables

- *l'élaboration de projets, de plans, de modèles, de devis. Dans ce contexte, il est sans importance de savoir si le projet sera effectivement réalisé et par qui.*

La simple cession de droits d'auteur liés à des projets, des plans, des modèles, etc. est également imposable au taux normal ;

- *les prix résultant de concours d'architecture ;*
- *l'élaboration des plans de détail et d'exécution nécessaires à la réalisation de chaque partie de la construction, de même que les études statiques, hydrauliques, etc. ;*
- *la conduite des procédures de soumission et d'adjudication des travaux (p. ex. l'établissement du cahier des charges et des formulaires qui lui sont liés, contrôle des offres, propositions d'adjudication des travaux et rédaction des contrats d'entreprise) ;*
- *la direction et la surveillance des travaux ;*
- *les métrages, le contrôle des factures des entrepreneurs et des fournisseurs, l'établissement du décompte de construction et de la documentation relative au bâtiment ;*
- *les examens du sol (analyse et rapport sur la nature et la qualité du terrain), les analyses des eaux usées, les mensurations, relevés, les prises de vue aérienne, les compléments au plan d'ensemble fédéral, l'élaboration de plans à l'échelle sur la base de photographies, les travaux de cartographie, etc. ;*
- *la location de services, mise à disposition de main-d'œuvre (☞ ch. 128) ;*
- *l'enlèvement et le déchargement de déchets (☞ ch. 187) ;*
- *le transport de biens (☞ ch. 59 à 64) ;*
- *les recettes provenant du renoncement à participer à des soumissions ;*
- *l'estimation de la valeur du marché (valeur vénale) de biens-fonds, de bâtiments, etc. ;*
- *les expertises de la valeur ou des défauts d'un bâtiment ;*
- *les expertises, rapports pour un tribunal ou pour d'autres autorités, par exemple dans le cadre d'expropriations ;*
- *les prestations de professionnels de la construction (architectes, ingénieurs, etc.) sur mandat des pouvoirs publics, telles que les contrôles de construction ;*
- *les négociations en tant qu'intermédiaire portant sur des terrains ou des immeubles ;*
- *l'administration/gestion d'immeubles ;*
- *les prestations d'apports des associés d'une société simple (communauté de travail, communauté d'artisans, consortium, etc.) telles que, par exemple, la mise à disposition de main-d'œuvre (☞ ch. 128), la direction technique et commerciale (☞ ch. 92 et 93) ; n'en font toutefois pas partie les simples apports en capitaux.*

3. Lieu de fourniture de la livraison de biens (art. 13 LTVA)

Est réputé lieu de fourniture de la livraison de biens :

- a. l'endroit où le bien se trouve lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, lors de sa remise ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance ;

- b. l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers.

Les travaux immobiliers sont réputés effectués au lieu où se situe la construction.

Lorsque la construction est réalisée à l'étranger, la contre-prestation y afférente n'est pas soumise à la TVA. Il est recommandé, pour les moyens d'exploitation nécessaires (machines, appareils, etc.) à la réalisation d'une telle construction, de les acheminer à l'étranger au moyen du carnet ATA ou selon le régime douanier de l'admission temporaire. Ainsi, la réintroduction, en franchise d'impôt, de ces biens sur le territoire suisse sera garantie. Ce régime douanier relevant de la compétence de l'AFD, elle vous fournira tous les renseignements utiles en la matière.

4. Lieu de fourniture de la prestation de services

4.1 Principe (art. 14 al. 1 LTVA)

En règle générale, est réputé lieu de fourniture de la prestation de services, l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (principe du lieu du prestataire). Toutes les prestations de services qui ne sont pas mentionnées expressément à l'article 14 alinéas 2 et 3 LTVA tombent sous le coup de l'article 14 alinéa 1 LTVA.

4.2 Prestations de services en relation avec les immeubles (art. 14 al. 2 let. a LTVA)¹

Les prestations de services ayant **un lien étroit avec des immeubles** sont réputées fournies au lieu où se trouve l'immeuble (bien-fonds). Cette règle s'applique indépendamment du fait que le destinataire de la prestation, à qui la facture est adressée, ait son siège sur le territoire suisse ou à l'étranger. Sont concernées à ce titre, de manière exhaustive, les prestations de services ayant trait à l'administration ou l'estimation d'immeubles, l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers ainsi que les prestations de services en relation avec la préparation et la coordination de travaux immobiliers, notamment les travaux d'architectes et d'ingénieurs y compris les prix résultant de concours d'architecture pour des projets de construction concrets (art. 14 al. 2 let. a LTVA). Les prix pour des concours d'architecture, sans projet de construction concret, sont traités fiscalement selon le principe du lieu du prestataire (chif. 4.1). Le transfert ou la constitution de droits réels sur des immeubles, comme par exemple le droit de préemption ou le droit de superficie, sont toutefois exclus du champ de l'impôt (art. 18 ch. 20 LTVA).

En principe, **toutes les autres prestations de services** en relation avec un bien immobilier tombent sous le coup du principe du lieu du destinataire (art. 14 al. 3

¹ Précision de la pratique

LTVA), notamment les pures prestations de conseil (en relation avec l'achat, la location ou la recherche d'objets immobiliers appropriés), la représentation en justice (aussi devant le Tribunal des baux) ainsi que les demandes d'autorisation selon la lex Koller. Les prestations de services fournies, entre autres, aux missions diplomatiques, représentants diplomatiques et organisations internationales, contre remise d'une attestation officielle, ne sont toutefois pas soumises à la TVA (art. 20 OLTVA).

Les réelles **prestations d'intermédiaire en immeubles**, au sens de l'article 11 alinéa 1 LTVA (☞ ch. 192 ss), sont étroitement liées à l'acquisition d'immeubles. Partant, de telles prestations d'intermédiaire sont régies par les dispositions de l'article 14 alinéa 2 lettre a LTVA, c'est-à-dire que leur imposabilité se définit en fonction du lieu où est situé l'immeuble. S'il s'agit d'immeubles situés sur le territoire suisse, la TVA est due au taux normal alors que, s'il s'agit d'immeubles se trouvant à l'étranger, aucune TVA ne doit être calculée sur la prestation d'intermédiaire. Par contre, s'il n'existe pas de relation de représentation directe au sens des ch. 192 ss, la contre-prestation à valoir sur la « prestation de représentation » (ou plutôt de recherche) résulte alors d'une opération de « finder's fee » dont l'imposabilité est régie par les dispositions de l'article 14 alinéa 3 lettre c LTVA (principe du lieu du destinataire).

4.3

Prestations de services dans le domaine de la location de services (art. 14 al. 3 let. g LTVA)

La mise à disposition de main-d'œuvre est réputée fournie, indépendamment du lieu d'intervention, à l'endroit où le destinataire (entreprise locataire de services) a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel le destinataire de la prestation exerce son activité (principe du lieu du destinataire).

5.

Prestations à soi-même (art. 9 LTVA)

L'imposition de prestations à soi-même doit empêcher que les personnes assujetties qui utilisent des biens dans un but non soumis à la TVA soient avantageées sur le plan fiscal par rapport aux personnes non assujetties.

En vertu de l'article 9 alinéa 1 LTVA, il y a prestation à soi-même lorsque la personne assujettie prélève de son entreprise, à titre permanent ou temporaire, des biens ou des éléments les composant ayant donné droit à la déduction totale ou partielle de l'impôt préalable

- pour les affecter à des fins étrangères à l'entreprise, en particulier à ses besoins privés ou à ceux de son personnel ;
- pour les affecter à une activité exclue de la TVA ;

- pour les remettre à titre gratuit ; font exception les cadeaux jusqu'à concurrence de 300 francs par destinataire et par année et les échantillons distribués pour les besoins de l'entreprise ;
 - dont elle a encore le pouvoir de disposer lorsque cesse son assujettissement.
- ☞ Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent sous les ch. 428 ss ainsi que dans la brochure « Prestations à soi-même ».

Conformément à l'article 9 alinéa 2 LTVA, il y a également prestation à soi-même lorsque la personne assujettie :

- exécute des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées ou mises à la disposition de tiers à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (art. 18 ch. 20 et 21 LTVA) ou lorsqu'elle fait exécuter ces travaux sans avoir opté pour l'imposition ; en sont exclus les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par la personne assujettie ou ses employés (☞ chif. 20) ;
 - exécute de tels travaux à des fins privées ou en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt, sans avoir opté pour leur imposition.
- ☞ Plus de détails à ce sujet sous chif. 17 et 18.

6.

Déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 1 et 2 LTVA)

La personne assujettie peut déduire, dans son décompte TVA, l'impôt qui lui est facturé par son fournisseur ou son prestataire de services ou l'impôt payé à l'AFD lors de l'importation, pour autant

- qu'elle affecte ces livraisons de biens ou ces prestations de services à un but imposable de l'entreprise (art. 38 al. 2 LTVA), et
- que les factures des fournisseurs (livraisons ou prestations de services) ainsi que les décisions de taxation de l'AFD répondent aux exigences requises (art. 37 al. 1 LTVA, ch. 740 ss).

7.

Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ainsi que dons

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics – même lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations – ne font pas partie de la contre-prestation (art. 33 al. 6 let. b LTVA), mais elles entraînent une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable chez la personne assujettie (art. 38 al. 8 LTVA). Dans ce contexte, les dons qui ne peuvent pas être considérés comme la contre-prestation dépensée par le destinataire, ou un tiers à sa place, en vue de l'acquisition d'une prestation imposable sont à traiter fiscalement comme des subventions.

Lorsque les subventions, les contributions des pouvoirs publics et les dons obtenus peuvent être attribués directement à une opération, la réduction de la déduction de l'impôt préalable sera effectuée en relation avec l'opération concernée.

- ☞ La brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation » donne des renseignements complémentaires à ce sujet.

8. 8.1

Contre-prestation (art. 33 LTVA)

Définition de la contre-prestation

La TVA se calcule sur la contre-prestation. Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. La contre-prestation comprend également la couverture de tous les frais, même si ceux-ci sont facturés séparément.

Que les prestations soient facturées à un prix unitaire, global, forfaitaire ou en régie ne joue aucun rôle à ce propos. En cas de livraison de biens ou de prestations de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants, à savoir le prix du marché.

- ☞ Les ch. 206 ss donnent des informations complémentaires au sujet de la contre-prestation.
- ☞ Le ch. 936 fournit, quant à lui, des informations sur les affaires conclues en compensation.

Lors de la fourniture d'une prestation au personnel, la base de calcul de la TVA est la contre-prestation effectivement payée. La personne assujettie est toutefois redevable, au minimum, de l'impôt qui serait dû au titre d'une prestation à soi-même. Les prestations en faveur de membres du personnel ayant une participation déterminante dans l'entreprise (c.-à-d. plus de 20% des droits de vote) ne tombent pas sous le coup de la présente disposition (art. 33 al. 3 LTVA).

En cas d'acceptation d'argent WIR en guise de paiement, le montant de la facture ainsi soldé sera imposé (☞ ch. 213).

Ne font pas partie de la contre-prestation, notamment les intérêts moratoires en vertu de l'article 104 CO, les frais de poursuites ainsi que les contributions de droit public avancées au nom et pour le compte de l'acquéreur (débiteur de la taxe) et qui lui sont facturées séparément sans supplément. Sont concernées à ce titre, par exemple, les taxes de police de construction et les taxes de permis de construire (☞ ch. 255 à 257).

8.2**Contre-prestation pour des prestations particulières ou en raison de clauses contractuelles spéciales**

Si des **matériaux excédentaires ou de démolition** deviennent propriété du fournisseur de la prestation, cette contre-affaire constitue une livraison de la part du maître de l'ouvrage à l'entrepreneur. La valeur de ces prestations figurera donc dans le contrat, ou alors au plus tard sur la facture. Par conséquent, ce montant compensé fait également partie de la contre-prestation pour la livraison d'un bien ou la fourniture d'une prestation de services (☞ ch. 219).

Font en outre partie de la contre-prestation :

- les primes pour la réalisation exacte de la construction, pour le respect ou l'exécution des travaux en deçà des délais impartis, etc. (système de bonus) ;
- la rémunération de prestations supplémentaires (p. ex. pour la collaboration à l'élaboration du programme des exigences fonctionnelles ou à l'acquisition du terrain, les démarches entreprises pour l'obtention du permis de construire ou lors de procédures d'opposition) ;
- les recettes découlant de travaux de concours, par exemple sous forme de prix en argent (☞ ch. 4.2) ;
- la remise à titre onéreux de documents de soumission ;
- les indemnités dues par le mandant en cas de révocation ou de résiliation du contrat, pour autant que des prestations imposables leur soient opposées (p. ex. un projet n'est pas réalisé ou est retiré pendant son exécution au prestataire mandaté [☞ ch. 95]) ;
- les indemnités dues pour la résiliation de travaux d'artisan et d'architecte, etc.

8.3**Réductions de la contre-prestation****8.3.1****Diminutions de la contre-prestation**

Sont réputés diminutions de la contre-prestation :

- les rabais, escomptes, pertes sur débiteurs, ristournes et les remboursements sur créances (☞ ch. 251 et 252) ;
- les pénalités conventionnelles de retard pour le dépassement de délais contractuels (☞ notice « Prétentions en dommages-intérêts ») ;
- les réductions, par simplification, du prix de l'ouvrage convenues d'avance (réduction forfaitaire ou liée au montant de la construction) pour l'assurance de construction, les dommages, le nettoyage de chantier, l'eau, le courant, la publicité.

Pour les modifications ultérieures de la contre-prestation (escomptes exceptés), des documents correspondants sont à établir (note de crédit, facture complémentaire, etc. [☞ ch. 804]). Un exemplaire corrigé de la facture établie (p. ex. rectification faite à la main par la direction des travaux ou l'architecte) satisfait à ces exigences.

8.3.2

Pas de diminutions de la contre-prestation

Ne sont pas réputées diminutions de la contre-prestation :

- les réductions pour les dommages de construction à la charge de l'entrepreneur responsable et réparés par des tiers (compensation) ;
- les réductions opérées par le mandant pour des dépenses en relation avec des décomptes informatiques (compensation) ;
- les pertes éventuelles résultant de la conversion de l'argent WIR en monnaie légale ou de son utilisation pour l'achat de biens ou de prestations de services (☞ ch. 213).

8.4

Sûretés, retenues à titre de garantie

Lorsque, pendant l'exécution de la construction, des retenues sont effectuées sur les demandes de paiement d'acomptes et les états de situation, à titre de garanties de l'entrepreneur vis-à-vis du mandant, seul le montant net, c'est-à-dire le montant restant après la déduction de la retenue, sera imposé.



Toutefois, lors du décompte final de la livraison du bien ou des prestations de services fournies, il y aura lieu d'imposer le montant calculé avant la déduction de la retenue à titre de garantie, ceci sans égard au mode de décompte appliqué (décompte fiscal d'après les contre-prestations convenues ou reçues).

Exemple

Sûreté durant l'exécution de la construction (retenue)

1^{ère} demande de paiement partiel du 15 avril 2007, versement le 25 mai 2007	Transfert apparent de la TVA Francs	Transfert implicite de la TVA Francs
<i>Travaux exécutés du 1.3.2007 au 31.3.2007 selon l'état de situation ci-joint</i>	<i>100'000.00</i>	<i>107'600.00</i>
<i>moins 3% de rabais selon contrat</i>	<i>-3'000.00</i>	<i>-3'228.00</i>
<i>Montant net des travaux exécutés</i>	<i>97'000.00</i>	<i>104'372.00</i>
<i>moins 10% de retenue</i>	<i>-9'700.00</i>	<i>-10'437.20</i>
<i>Facture de paiement partiel (TVA exclue)</i>	<i>87'300.00</i>	
<i>TVA 7,6%</i>	<i>6'634.80</i>	
Total 1^{er} acompte (TVA 7,6% incluse)	<u>93'934.80</u>	<u>93'934.80</u>

← Déclaration au 2^e trimestre 2007

Sûreté (retenue à titre de garantie) lors du décompte final

Décompte final du 15 août 2007 Versement le 25 septembre 2007	Transfert apparent de la TVA Francs	Transfert implicite de la TVA Francs
<i>Travaux exécutés du 1.3.2007 au 30.6.2007</i>	<i>300'000.00</i>	<i>322'800.00</i>
<i>Déductions contractuelles</i>		
<i>- 3% rabais</i>	<i>-9'000.00</i>	<i>-9'684.00</i>
<i>- 0,5% pour assurance, nettoyage, électricité, eau, et publicité de chantier (☞ chif. 8.3.1)</i>	<i>-1'500.00</i>	<i>-1'614.00</i>
<i>Montant total net du décompte</i>	<i>289'500.00</i>	<i>311'502.00</i>
<i>moins :</i>		
<i>- 1^{ère} demande d'acompte du 15.4.2007</i>	<i>-87'300.00</i>	<i>-93'934.80</i>
<i>- 2^e demande d'acompte du 15.5.2007</i>	<i>-87'300.00</i>	<i>-93'934.80</i>
<i>Décompte final (TVA exclue)</i>	<i>114'900.00</i>	
<i>TVA 7,6%</i>	<i>8'732.40</i>	
Décompte final (TVA 7,6% incluse)	<u>123'632.40</u>	<u>123'632.40</u>

← Déclaration au 3^e trimestre 2007

Modalités de paiement selon contrat

<i>- à verser dans les 30 jours</i>	<i>103'632.40</i>	<i>103'632.40</i>
<i>- garantie en espèces d'une durée de 2 ans</i>	<i>20'000.00</i>	<i>20'000.00</i>

(sera enregistrée séparément des autres créances dans la comptabilité)

9.**Etablissement des offres et des factures**

Dans les offres, les devis et les factures ayant trait à des travaux immobiliers ou des prestations de services – y compris les documents de ce genre adressés à des personnes privées –, la TVA peut être mentionnée de manière apparente (☞ ch. 809). Sur demande de son client assujetti, la personne assujettie lui adressera une facture détaillée qui remplit les exigences visées à l'article 37 LTVA.

Sur les factures adressées à des personnes privées, il est laissé au libre choix de l'entrepreneur de procéder (ou non) à la mention de la TVA (☞ ch. 755).

10.**Prestations d'intermédiaire**

Sur le plan du droit fiscal, est réputé représentant direct (simple intermédiaire), quiconque effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services expressément au nom et pour le compte du représenté (art. 11 al. 1 LTVA). Cette règle s'applique notamment aux architectes et aux ingénieurs investis de pouvoirs de représentation par leur mandant à l'égard des entrepreneurs, des fournisseurs, etc.



Lorsqu'une entreprise fait exécuter des mandats reçus du maître de l'ouvrage par un sous-traitant, il y a prestations imposables non seulement entre le sous-traitant et l'entreprise, mais aussi entre l'entreprise et le maître de l'ouvrage.

- ☞ Des informations détaillées sur la représentation directe figurent sous les ch. 190 ss.
- ☞ Des exemples de factures en relation avec la représentation directe se trouvent dans la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».

11.**11.1****Cantines, hébergement du personnel****Cantines**

Des instructions concernant le traitement fiscal des prestations fournies dans les cantines sont données sous les ch. 313 et 314.

11.2**Cantine, hébergement du personnel exploités par l'entrepreneur**

L'entrepreneur est considéré comme l'exploitant, s'il utilise de telles installations en ayant recours à ses propres employés ou s'il charge un tiers d'effectuer cette tâche à sa place et que ce tiers ne facture pas directement ses prestations au personnel du chantier, mais à l'entrepreneur lui-même. L'entrepreneur impute ensuite le coût de ces prestations au personnel du chantier (p. ex. au moyen d'une retenue sur leur salaire).

La location facturée pour le logement du personnel par l'entrepreneur est exclue de la TVA (art. 18 ch. 21 LTVA). Cela est également valable pour la location d'ins-

tallations d'hébergement du personnel des entreprises actives sur des grands chantiers ou des chantiers situés en un lieu isolé.

Les prestations supplémentaires, telles que le nettoyage de la chambre, de l'appartement ou de la maison, le lavage du linge de lit, etc., ainsi que les prestations de restauration (nourriture et boissons), sont toutefois imposables au taux normal.

Les recettes, exclues de la TVA, provenant de la location du logement et les autres prestations, soumises à la TVA, sont à facturer séparément, respectivement à imputer séparément sur le salaire du personnel.

Lorsque les installations de logement sont également louées à des personnes qui ne travaillent pas sur le chantier (touristes, associations sportives, etc.), il y a prestation relevant du secteur de l'hébergement imposable au taux spécial de TVA.

11.3

Cantine, hébergement du personnel exploités par un tiers

Le tiers chargé de diriger l'exploitation de ces installations est considéré comme l'exploitant, s'il facture ses prestations en son propre nom directement au personnel du chantier, sans égard au fait que ce soit pour son propre compte ou pour le compte d'un tiers. Les prestations d'hébergement et le petit-déjeuner sont imposables au taux spécial de TVA applicable au secteur de l'hébergement (parahôtellerie) ; les autres prestations (nourriture et boissons) sont, quant à elles, imposables au taux normal.

☞ Concernant la répartition de la contre-prestation en deux parts : soit une part pour l'hébergement et une part pour la restauration, prière de se référer à la brochure « Hôtellerie et restauration ».

Les éventuelles participations au déficit du mandant seront imposées par l'exploitant, proportionnellement aux chiffres d'affaires réalisés, au taux d'impôt (taux spécial/taux normal) entrant en ligne de compte, y compris la valeur locative de l'infrastructure mise à disposition (frais accessoires inclus), et cela indépendamment du fait que des factures soient établies ou non pour ces opérations.

Pour la participation versée à l'exploitant, le mandant n'est pas autorisé à faire valoir une déduction de l'impôt préalable. Cela est également valable, chez l'exploitant, en ce qui concerne la location de l'infrastructure, excepté si le mandant, en vertu de l'article 26 alinéa 1 lettre b LTV, a opté pour l'imposition de ses recettes de location.

12.

Naissance de la créance fiscale

Pour les biens immobiliers (constructions pour le compte de tiers), chaque partie de la construction est réputée livrée au moment de sa réalisation (livraisons successives).

En cas d'établissement du décompte TVA d'après les contre-prestations convenues, les factures partielles (états de situation) et les demandes de paiement d'acomptes qui leur sont assimilées, sont à comptabiliser et à déclarer - comme les autres factures - dans la période de décompte au cours de laquelle elles ont été établies (☞ ch. 962).

Sur demande, l'AFN autorise la personne assujettie à décompter la TVA d'après les contre-prestations reçues, dans la mesure où cela simplifie sa comptabilité (art. 44 al. 4 LTV). En cas d'établissement du décompte TVA d'après les contre-prestations reçues, les chiffres d'affaires sont à déclarer dans la période de décompte au cours de laquelle les contre-prestations y relatives ont été encaissées (☞ ch. 964).

En cas de paiements anticipés et de livraisons de biens ou de prestations de services non facturées ou facturées tardivement, la créance fiscale prend naissance au moment de l'encaissement de la contre-prestation.

- ☞ Concernant la naissance de la créance fiscale en cas de prestations à soi-même, prière de se référer au chif. 17.2 ci-après.

13.

Méthode de décompte simplifiée/taux de la dette fiscale nette (art. 59 LTV)

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

En cas d'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette, la détermination de l'impôt préalable déductible (☞ chif. 6) est superflue. En outre, les décomptes TVA ne seront établis que semestriellement et non pas trimestriellement.

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

- ☞ Pour plus d'informations à ce sujet, prière de consulter la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

14.

Comptabilité

La personne assujettie tiendra ses livres comptables régulièrement et de telle façon que les faits déterminants pour l'assujettissement, le calcul de la TVA sur le

chiffre d'affaires et de l'impôt préalable déductible puissent être établis aisément et de manière fiable.

La tenue d'une comptabilité distincte par chantier est admise, pour autant que les montants d'impôt préalable et les obligations fiscales ayant trait aux investissements et à la TVA, les charges et les chiffres d'affaires résultant de livraisons, de prestations de services ou de prestations à soi-même, figurent également, dans leur intégralité, dans les comptes de la comptabilité générale. Cette disposition doit empêcher que la comptabilité générale ne contienne que les bénéfices bruts des chantiers (différences entre les chiffres d'affaires et les coûts directement attribuables).

valable jusqu'au
31 décembre 2009

II **Travaux exécutés sur des constructions selon l'article 9 alinéa 2 LTVA ; critères de délimitation entre des travaux de construction effectués pour le compte de tiers ou pour son propre compte**

15. Généralités

Les explications ci-après tiennent compte de la procédure fiscale de décompte selon la méthode effective (calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires moins l'impôt préalable).

- ☞ La brochure « Taux de la dette fiscale nette » informe sur cette méthode de décompte simplifiée.

Lorsque des travaux sont effectués sur des bâtiments existants ou lorsque de nouveaux immeubles sont construits, celui qui exécute ces travaux et/ou les fait exécuter par des tiers acquittera : soit un impôt de livraison, soit un impôt de prestations à soi-même. Il y a donc lieu de déterminer si ces travaux, en regard du droit fiscal, sont effectués pour le compte de tiers (livraison) ou pour son propre compte (prestations à soi-même).

15.1 Critères de délimitation entre des constructions pour le compte de tiers ou pour son propre compte²

a) Détermination sur la base d'un projet global

Il y a toujours une livraison, lorsque **avant le début des travaux** (☞ chif. 15.2) :

- des contrats d'entreprise selon l'article 363 CO et/ou des contrats de vente ou des promesses de vente selon l'article 216 alinéas 1 et 2 CO ont été valablement conclus pour **l'ensemble** du bâtiment ;³
- il est avéré que **l'ensemble** du bâtiment, dès son achèvement, sera loué ou affermé avec imposition par option (à condition de disposer, avant le début des travaux, des autorisations d'option correspondantes de la part de l'AFC).

Dans la mesure où, avant le début des travaux, des autorisations d'option correspondantes ne sont disponibles que pour **certaines parties** de la construction, l'impôt de livraison sera dans tous les cas acquitté sur ces parties-là du bâtiment. Pour les autres parties de la construction, il y a lieu de faire la distinction entre :

2 Précision de la pratique

3 En cas de propriété par étage ou de lotissement comprenant plusieurs bâtiments (également lors de la réalisation par étapes d'un projet global), des contrats pour **toutes** les parts de copropriété ou pour tous les bâtiments seront disponibles. Ceci est notamment valable lorsque la distinction – à savoir si l'on est en présence d'une livraison ou d'une prestation à soi-même – se fait sur la base d'un projet global et non pas (☞ let. b ci-après) par objet ou par étape.

- les parties du bâtiment qui sont destinées à la vente, la location ou l'affermage sans imposition par option, et
- les parties de ce bâtiment qui seront affectées à d'autres fins, plus particulièrement à l'usage privé ou à l'utilisation commerciale en propre.

Pour les parties du bâtiment qui sont destinées à l'aliénation, la location ou l'affermage sans imposition par option, il y a un état de fait entraînant une livraison uniquement si, avant le début des travaux, des contrats de vente ou des promesses de vente selon l'article 216 alinéas 1 et 2 du CO ont été valablement conclus pour **toutes** les unités du bâtiment. Dans le cas contraire, il y a en principe pour toutes ces parties du bâtiment prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA (☞ chif. 17). Dans la pratique administrative, il est toutefois renoncé dans certains cas à la perception de cet impôt de prestations à soi-même (☞ chif. 17.1).

Pour les parties du bâtiment qui seront affectées à d'autres fins, plus particulièrement à l'usage privé ou à l'utilisation commerciale en propre, il y a en principe prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 18). Toutefois, en relation avec les unités de ce bâtiment destinées à l'activité commerciale **imposable** exercée en propre, le paiement de cet impôt de prestations à soi-même est caduc.

Exemple

L'entreprise du bâtiment (A) envisage de construire un immeuble locatif et commercial composé de douze unités. Au début de la construction, il a été établi ce qui suit :

- pour huit unités (1 à 8), il y a des contrats de vente valablement conclus (sans imposition par option) ;
- pour deux unités (9 et 10), il y a des contrats de vente valablement conclus (avec autorisations d'option pour l'imposition) ;
- pour l'unité 11, il y a un contrat de location (avec autorisation d'option pour l'imposition) ;
- quant à l'unité 12, elle sera utilisée, dans le cadre de son activité professionnelle, à des fins commerciales imposables par l'entreprise du bâtiment (A) elle-même.

Conséquences fiscales :

L'unité 12 est utilisée par l'entreprise du bâtiment elle-même, ceci dans le cadre de son activité professionnelle imposable. C'est pourquoi la TVA n'est pas perçue sur la valeur de la prestation à soi-même.

Pour les unités 9 à 10 et 11, des autorisations d'imposition par option sont disponibles. Par conséquent, la TVA sera acquittée au taux normal sur les contre-prestations résultant de leur vente (sans la valeur du sol) ou de leur location.

Pour les unités restantes (1 à 8), il existe des contrats de vente valablement conclus et c'est pourquoi l'état de faits constitutif de livraisons est donné pour ces parties-là de l'immeuble. Par contre, à supposer qu'avant le début des travaux de construction des contrats de vente n'aient pas été valablement conclus pour une ou plusieurs unités de cet immeuble, il n'y aurait pas, pour les unités 1 à 8, livraisons mais bien un état de faits constitutif de prestations à soi-même. Dans ce cas, la TVA ne pourrait en aucun cas être transférée de manière apparente.

b) Répartition par objet ou par étape de la construction

En lieu et place du traitement fiscal décrit selon la lettre a susmentionnée, lequel s'effectue sur la base d'un projet global, la possibilité existe de procéder à une répartition par objet ou par étape entre la construction livrée, d'une part, et la construction exécutée pour son propre compte d'autre part, ceci pour autant qu'il existe, dans chaque cas, avant le début des travaux, des conditions claires en ce qui concerne :

- le bien immobilier en question ou le droit de superficie, respectivement le droit exclusif résultant de la propriété par étage selon les articles 712a et 712b CC (pour toutes les parties de copropriété de l'immeuble concerné);⁴ et
- le genre de contrat (contrat de vente ou d'entreprise)⁵ et en outre,
- la garantie d'une répartition sans équivoque des factures ainsi que l'existence d'enregistrements comptables correspondants.

L'AFC se réserve le droit, en cas d'abus, d'exiger, respectivement de refuser la répartition et l'imposition de la construction par objet ou par étape.

c) Constructions destinées à un usage commun

En cas de répartition par objet ou par étape, les constructions destinées à un usage commun (p. ex. parking couvert) sont traitées d'une façon particulière.

-
- 4 Il ne peut ainsi y avoir une livraison que si les conditions suivantes sont remplies :
- a) le terrain appartient au destinataire de la prestation ou alors celui-ci possède un droit de superficie sur un terrain ne lui appartenant pas ;
 - b) en cas de propriété par étage, il existe, avant le début des travaux, des contrats de vente ou promesses de vente conclus en la forme authentique pour toutes les parts de copropriété du bâtiment concerné. Par contre, lors de la construction de maisons jumelées ou maisons mitoyennes, il s'agit d'objets séparés pour lesquels toutes les unités ne doivent pas être nécessairement vendues.
- 5 Avant le début des travaux de construction, il existe des contrats d'entreprise selon l'article 363 CO et/ou des contrats de vente ou promesses de vente valablement conclus en la forme authentique selon l'article 216 alinéas 1 et 2 CO ayant pour but de transférer la propriété des objets concernés.

Il y a prestations à soi-même lorsque, avant le début des travaux de construction, les unités de la construction destinées à un usage commun (p. ex. places de parc) ne sont pas toutes vendues.

Exemple

La construction d'un complexe immobilier constitué de deux bâtiments locatifs et commerciaux (A et B) ainsi que d'un parking couvert comprenant 35 places de parc (construction destinée à un usage commun) a été projetée. Toutes les unités devraient être vendues. Au début des travaux de construction, il existe, pour toutes les unités du bâtiment locatif et commercial A, des contrats de vente ou promesses de vente valablement conclus. Pour le bâtiment locatif et commercial B, toutes les unités n'ont pas encore été vendues. Concernant les places de parc du parking couvert, 20 ont été vendues au début des travaux de construction.

L'assujetti décide, au début des travaux de construction, de procéder à une répartition par objet. Par conséquent, il y a une livraison en ce qui concerne le bâtiment locatif et commercial A et des prestations à soi-même en ce qui concerne le bâtiment locatif et commercial B ainsi que pour le parking couvert.

d) Conséquences fiscales

Si, conformément aux explications susmentionnées, une **livraison** existe, le constructeur imposera alors la totalité de la contre-prestation versée par les mandants, toutefois sans la valeur du sol. Sur les dépenses en relation avec cette construction (livraisons et prestations de services), la déduction de l'imposte préalable est admise, pour autant que les factures des fournisseurs de prestations soient conformes aux exigences posées en la matière par l'article 37 LTVA.

La valeur du sol ne fait jamais partie de la contre-prestation imposable et cela même si cette valeur est comprise dans le prix forfaitaire de la construction. D'une manière générale, la valeur du sol est à mentionner séparément dans les factures ou les autres documents de vente. La valeur du sol peut également figurer dans le texte de ces documents, par exemple de la façon suivante : « Le prix forfaitaire de Fr. 800'000.00 comprend, sans la valeur du sol de Fr. 200'000.00, 7,6% de TVA sur Fr. 600'000.00 ».



La valeur du sol sera documentée au moyen de pièces justificatives détaillées et d'enregistrements comptables appropriés.

Par contre, s'il y a **prestations à soi-même**, il s'agit, lors de travaux exécutés sur des constructions ou des parties de celles-ci destinées à être **aliénées, louées ou affermées (sans imposition par option)**, de prestations à soi-

même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA (☞ chif. 17) et, lors de travaux exécutés sur des constructions ou des parties de celles-ci affectées à **toutes les autres fins** (p. ex. à l'usage privé, bâtiments destinés à des cours de formation sans imposition par option desdits cours ou de travaux d'équipement de base exécutés sur des terrains), il s'agit alors de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 18).

15.2

Début et fin des activités de construction

Afin de déterminer si un bâtiment est réputé construit pour le compte de tiers ou pour son propre compte (☞ chif. 15.1), le début des travaux de construction est un élément très important en la matière. Concernant les bâtiments construits pour son propre compte, le début et la fin de l'obligation de décompter la TVA sont étroitement liés avec le début et la fin des activités de construction.

Lors de **nouvelles constructions**, on considère en règle générale que les activités de construction commencent avec le début des travaux de terrassement et non pas déjà par la démolition d'anciens immeubles se trouvant éventuellement sur le bien-fonds.

Lors **d'assainissement avec démolition partielle**, c'est par contre le commencement de la démolition partielle qui est considéré comme le début des activités de construction (☞ chif. 15.4).

Les activités de construction finissent avec l'achèvement complet de la construction ou de chaque partie de la construction ou du lotissement (y compris les travaux d'aménagement extérieur).

L'activité de construction n'est pas considérée comme terminée tant que des travaux sont encore exécutés sous la régie directe du constructeur. Si ce n'est plus le cas, parce que, par exemple, l'acheteur ou le locataire exécute lui-même ou fait exécuter certains travaux (p. ex. aménagement intérieur, aménagement extérieur) par d'autres entreprises que le constructeur, on considère alors que celui-ci a déjà terminé la construction ou les parties concernées de la construction ou du lotissement.

15.3

Valeur du sol

On entend par là la valeur, exclue de la TVA, du terrain comprenant **l'équipement de base**. Pour ce qui est de la distinction entre équipement de base et équipement de détail, on se référera aux chif. 15.6 et 17.5.2 (9^e tiret). Les dépenses en relation avec l'équipement de base de terrains ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

☞ Des exemples de dépenses et de prestations figurent sous chif. 17.5.4.

15.4

Démolition de constructions

Dans ce contexte, il est important de savoir :

- s'il s'agit d'une démolition totale ou partielle ;
- si ces travaux sont à la charge du vendeur assujetti ou de l'acheteur ;
- si ces travaux sont encore à imputer à l'activité commerciale imposable du vendeur assujetti ou à la vente de biens immobiliers, exclue de la TVA, ou
- s'il existe éventuellement une disposition légale spéciale (p. ex. loi sur la protection de l'environnement) imposant l'exécution de ces travaux.

15.4.1

Façon de procéder chez le vendeur assujetti

a) La démolition intervient dans les 12 mois⁶ suivant la fin de l'utilisation de l'immeuble pour une activité imposable⁷

Si le vendeur effectue les travaux lui-même, il n'est rédevable d'aucune TVA. Il a le droit de déduire l'impôt préalable sur les dépenses y afférentes. S'il fait effectuer la démolition par des tiers, il peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable.

b) La démolition intervient plus de 12 mois après la fin de l'utilisation de l'immeuble pour une activité imposable

Lorsque le vendeur effectue les travaux lui-même, il y a chez lui prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 18). En cas d'exécution des travaux par des tiers, aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'est admis sur les travaux de démolition. Ces travaux font partie de la valeur du terrain dont le chiffre d'affaires, en cas de vente, est exclu de la TVA.

c) La démolition intervient sur la base d'une obligation légale spéciale

En pareil cas, les explications figurant sous lettre a s'appliquent par analogie, sans limite dans le temps.

15.4.2

Façon de procéder chez l'acheteur assujetti qui a l'intention d'exécuter des constructions pour son propre compte

a) En cas de démolition totale

Ces travaux font partie en principe de la **valeur du sol** dont le chiffre d'affaires, en cas de vente, est exclu de la TVA.

Si l'acheteur effectue la démolition lui-même, il y a chez lui prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 18). En cas d'exécution des travaux par des tiers, aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'est admis sur les travaux de démolition.

⁶ Ce délai de 12 mois signifie que la démolition commencera avant que 12 mois se soient écoulés et que la démolition sera en principe réalisée sans interruption.

⁷ En cas d'utilisation antérieure de l'immeuble à des fins non imposables, il y a prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA si c'est le vendeur lui-même qui effectue les travaux de démolition. Lorsque ces travaux sont effectués par des tiers, aucune déduction de l'impôt préalable n'est admise sur les travaux de démolition.

Lorsque, eu égard à des circonstances particulières (p. ex. du fait de la situation prévalant sur le marché des terrains), il incombe à l'acheteur de procéder lui-même, aux fins d'une activité imposable, à la démolition totale de la construction, alors qu'en principe ce serait au vendeur d'effectuer ces travaux, la déduction de l'impôt préalable est tout de même admise, respectivement aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû.⁸

b) En cas de démolition partielle

- S'il y a **prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVa** (☞ chif. 17), ces travaux sont à considérer comme faisant partie des frais d'investissement imposables. Les dépenses y relatives donnent droit à la déduction de l'impôt préalable.
- S'il y a **prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVa** (☞ chif. 18), les travaux effectués en propre sont à imposer au prix qui serait facturé à un tiers indépendant. Les dépenses y relatives donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. En cas d'exécution des travaux par des tiers, aucune déduction de l'impôt préalable n'est admise sur les travaux de démolition.

15.5

Mesures de consolidation et d'assainissement effectuées sur des terrains

Dans ce contexte, il y a lieu de distinguer les travaux nécessités par la **nature et la qualité du sol** (p. ex. consolidation du terrain) des travaux **d'assainissement** (p. ex. décontamination).

15.5.1

Mesures prises en fonction de la nature et de la qualité du sol

En règle générale, que ce soit pour son propre compte ou pour le compte de tiers, ces travaux se présentent chez le constructeur. S'il s'agit de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVa (☞ chif. 17), ces travaux font partie des frais d'investissement imposables. Par contre, s'il s'agit de la construction d'un immeuble pour le compte de tiers, les frais imputables à ces travaux font partie de la contre-prestation imposable pour la livraison de cet immeuble.

Dans les deux cas, le constructeur a droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses y afférentes.

Toutefois, s'il s'agit de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVa (☞ chif. 18), les explications figurant sous chif. 15.4.2 lettre b sont applicables par analogie.

15.5.2

Mesures d'assainissement

C'est le vendeur du terrain qui devrait normalement procéder aux travaux nécessaires. A cet égard, les dispositions du chif. 15.4.1 s'appliquent par analogie.

Par contre, si les travaux en question sont à la charge de l'acquéreur du terrain, respectivement de la personne qui construit des immeubles pour son propre compte, ce sont les instructions figurant sous chif. 15.4.2 lettre a (démolition totale) qui s'appliquent par analogie.

15.6

Equipement de base du terrain

Est considéré comme équipement de base du terrain, **l'équipement de plusieurs parcelles du secteur jusqu'à la limite des parcelles individuelles**.

L'équipement de base du terrain fait partie de la valeur du sol, exclue de la TVA. C'est pourquoi les charges y afférentes ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Lorsque l'acheteur exécute les travaux d'équipement de base lui-même, il y a chez lui prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA (☞ chif. 18).

L'équipement de base du terrain comprend essentiellement :

- l'installation de conduites et de canalisations, la construction de routes d'accès depuis et jusqu'à la limite des parcelles (en règle générale sous forme de contributions routières, contributions à l'infrastructure générale ou de quartier ou de contributions de plus-value, à verser aux communes) ;
- les mensurations cadastrales, les coûts de parcellisation (p. ex. coûts de géomètre ainsi que les droits de mutation au registre foncier en cas de remaniement ou de fractionnement parcellaire), et
- les coûts de bornage du terrain.

16.

Constructions pour le compte de tiers / livraison (art. 6 al. 2 let. a et al. 4 LTVA)

Si, au vu des explications figurant sous chif. 15.1, il y a livraison de constructions (ou de parts de copropriété), le constructeur imposera la totalité de la contre-prestation due par les mandants, sans la valeur du sol (art. 33 LTVA). Les dépenses (livraisons de biens et prestations de services) relatives à de telles constructions donnent droit à la déduction de l'impôt préalable, pour autant que les factures des fournisseurs de ces prestations remplissent les exigences visées à l'article 37 LTVA.

La valeur du sol ne fait jamais partie de la contre-prestation imposable et cela même si cette valeur est comprise dans le prix forfaitaire de la construction.

D'une manière générale, la valeur du sol est à mentionner séparément dans les factures ou les autres documents de vente. La valeur du sol peut également figurer dans le texte de ces documents, par exemple de la façon suivante : « Le prix forfaitaire de Fr. 800'000.00 comprend, sans la valeur du sol de Fr. 200'000.00, 7,6% de TVA sur Fr. 600'000.00 ».



La valeur des prestations imposables sera documentée au moyen de pièces justificatives détaillées et d'enregistrements comptables appropriés.

17.

Prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA

(exécution de constructions destinées à l'aliénation, la location ou l'affermage)

17.1

Principes

Quiconque exécute ou fait exécuter pour son propre compte des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (bail à loyer/bail à ferme), peut être assujetti à la TVA en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA en relation avec l'article 21 alinéa 1 LTVA. Ceci vaut en principe également lorsque, par exemple, une personne fait réaliser en tant qu'investisseur, c'est-à-dire comme bailleur de fonds, une construction exclusivement par des tiers (artisan, architecte, éventuellement entrepreneur général) et limite ses (propres) prestations à l'assistance commerciale et à des activités de surveillance, donc à des fonctions qui incombent également à tout autre maître de l'ouvrage (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage).

Si, toutefois, les trois conditions suivantes sont remplies **cumulativement**, il est renoncé, tant sur le plan objectif que sur le plan subjectif, à l'imposition de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA :⁹

- **à l'exception des éventuelles activités en propre de surveillance (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage), tous les travaux exécutés sur des constructions, c'est-à-dire également la direction/conduite des travaux, sont effectués par des tiers ;¹⁰**
- **d'après les apparences, il n'y a aucune disponibilité à exécuter ou à faire exécuter un quelconque travail sur des constructions pour des tiers ;¹¹**

Cette condition n'est en premier lieu **pas** remplie, lorsque des travaux sont exécutés sur des constructions sur la base de contrats d'entreprise ou de contrats d'entreprise générale selon l'article 363 CO ou encore sur la base de mandats au sens de l'article 394 CO.

⁹ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

¹⁰ Si une entreprise fournit des prestations à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 33 al. 2 LTVA).

¹¹ Précision de la pratique

Cela est également valable, si l'on peut déduire, par exemple, de la parution d'annonces publicitaires ou des papiers d'affaires utilisés, ou des inscriptions dans l'annuaire téléphonique, des pages d'accueil à un site internet ou sur des panneaux publicitaires de chantier, que l'activité professionnelle exercée relève de travaux de planification ou de construction dans le domaine de l'industrie du bâtiment.

Exemples

« Pierre Rouille SA, **entreprise de construction** », « Jean Plan Sàrl , **bureau d'architecture** ». Seront également appréciées de cette façon *les offres en tous genres telles que par exemple : « nous construisons pour vous », « nous planifions pour vous ».*

En revanche, le but de l'activité commerciale tel qu'il ressort de l'inscription au registre du commerce ne joue aucun rôle en la matière.

Par contre, concernant l'appréciation fiscale de la condition ici en cause, il y a lieu de relever que la conclusion de contrats de vente ou de promesses de vente (valablement conclus) selon l'article 216 alinéas 1 et 2 CO n'exprime **pas** la volonté, dans la pratique administrative, d'exécuter ou de faire exécuter des travaux sur des constructions pour le compte de tiers (cela contrairement à ce qui est mentionné sous chif. 15.1 où il est question de déterminer si l'ensemble de la construction est réputé, dans la pratique administrative, exécuté pour le compte de tiers ou pour son propre compte). Ceci s'applique également lorsque ce sont des maisons individuelles ou des appartements en propriété par étage, livrés clés en main, qui ont été convenus avec prise en compte de désirs d'aménagement supplémentaires de la part des acquéreurs.

- **aucune marchandise, aucun matériel et/ou infrastructure (machines, etc.) ne sont mis à la disposition de tiers mandatés pour l'exécution de travaux de construction.**

Pour savoir si les trois conditions précitées sont effectivement remplies, il y a lieu à chaque fois – en tenant compte que la détermination en la matière s'effectue soit sur la base d'un projet global, soit par étape de construction ou par objet – d'apprécier à nouveau la situation.

Ainsi, l'état de fait constitutif de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVa n'est plus réalisé en ce qui concerne surtout les sociétés coopératives d'habitation, les caisses de pension, les compagnies d'assurances, les banques, les sociétés simples et les personnes privées qui confient, à l'exception des activités de surveillance (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage), l'ensemble des travaux à des tiers. Dans de tels cas, il n'existe toutefois aucun droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses effectuées.



Si, en cas de **travaux effectués sur des constructions existantes**, les trois conditions susmentionnées ne sont pas remplies cumulativement, il sera toutefois renoncé, pour des raisons d'économie administrative, à l'imposition de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA, pour autant que les travaux en question ne relèvent pas d'une **rénovation importante**.¹² Dans ce cas, seuls les propres travaux et les prestations de services sont à imposer au prix tel qu'il serait facturé à un tiers indépendant, tandis que pour les prestations fournies par des tiers aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'est admis.

17.2

Naissance de la créance fiscale (art. 43 al. 2 LTVA)

La créance fiscale prend naissance, en cas de prestations à soi-même, au moment où elles ont lieu. L'assujetti qui exécute des constructions pour son propre compte déterminera par conséquent la valeur de ses propres prestations ainsi que celles fournies par des tiers qu'il a mandatés (p. ex. architecte, ingénieur, entrepreneur) **au fur et à mesure de l'avancement des travaux**.¹³ Cette valeur, déterminée sur la base d'états de situation, sera déclarée par l'assujetti dans la période de décompte correspondante, c'est-à-dire en règle générale tous les trimestres, et il payera l'impôt dû sur la valeur y afférrente à titre de prestations à soi-même. En revanche, il pourra procéder à la déduction, en tant qu'impôt préalable, de la TVA qui lui a été transférée par des tiers assujettis.

17.3

Base de calcul de l'impôt sur la prestation à soi-même (art. 34 al. 4 LTVA)

En principe, la valeur à imposer à titre de prestation à soi-même sur de telles constructions se calcule sur le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé à un tiers indépendant en cas de livraison.

Dans la pratique administrative, l'AFC admet, au sens d'un calcul par approximation, que ce prix, comme pour un tiers indépendant, soit calculé sur la base des **frais d'investissement en regard de la TVA**. Sous les chif. 17.4 ss ci-après, il est démontré en détail quels sont les éléments à prendre en considération à cet effet.

12 Il y a rénovation importante lorsque les travaux de maintien et/ou d'augmentation de la valeur de la construction dépassent ensemble, par immeuble et par étape de construction, le 5% de la valeur d'assurance du bâtiment (avant la transformation/agrandissement).

13 Concernant les frais d'étude de projet, voir chif. 17.5.1.

17.4

Détermination des frais d'investissement en regard de la TVA ; aperçu

Les frais d'investissement en regard de la TVA se composent de la façon suivante :

- **frais d'étude de projet** (propres prestations et prestations de tiers)
 - ☞ chif. 17.5.1 ;
- **coûts de construction** (totalité des propres prestations et prestations de tiers, y compris les dépenses pour la démolition partielle d'un ancien immeuble, travaux d'aménagement extérieur)
 - ☞ chif. 17.5.2 ;
- **frais généraux divers** (en relation avec l'étude et la construction du bâtiment)
 - ☞ chif. 17.5.3.

Les **prestations de tiers** seront prises en compte dans les frais d'investissement selon les dépenses effectives qu'elles ont occasionnées, c'est-à-dire sans tenir compte d'une marge bénéficiaire ou d'un supplément pour leur fourniture. Les **propres prestations** (p. ex. prestations d'architecte, d'ingénieur et de construction, y compris la direction/conduite du chantier) seront par contre prises en considération au prix tel qu'il sera facturé à un tiers indépendant.¹⁴

Pour autant que les dépenses entrant en ligne de compte dans le calcul de ces frais d'investissement soient grevées de **montants d'impôt préalable**, le constructeur est autorisé, dans le cadre des dispositions visées à l'article 38 LTVA, à les mettre en compte à titre de la déduction de l'impôt préalable.

Ne font pas partie des frais d'investissement en regard de la TVA :

- **la valeur du sol**
 - ☞ chif. 17.5.4 ;
- **les dépenses en relation avec l'aliénation, la location ou l'affermage ultérieur des constructions**
 - ☞ chif. 17.5.5 ;
- **l'acquisition de bâtiments inachevés**
 - ☞ chif. 17.5.6.

14 Matériaux, salaires, ainsi qu'un supplément pour frais généraux, risques et bénéfice.

Il n'y a sur ces dépenses **aucun droit à la déduction de l'impôt préalable** (exception : en cas d'imposition par option des chiffres d'affaires correspondants, toutefois sans la valeur du sol).

17.5

17.5.1

Explications détaillées concernant l'aperçu du chif. 17.4

Frais d'étude de projet

Les prestations de planification nécessaires à la réalisation de constructions, fournies par l'assujetti lui-même avant le début des travaux de construction ou celles qu'il a acquises auprès de tiers, seront imposées, en tant que partie des frais d'investissement, à chaque fois dans la période de décompte au cours de laquelle les activités de construction proprement dites auront commencé. Si des parties du projet ne sont pas réalisées, les dépenses en résultant ne sont pas à incorporer dans les frais d'investissement.

Pour les prestations de planification, le droit à la déduction de l'impôt préalable naît déjà à la fin de la période de décompte au cours de laquelle les factures ont été reçues ou payées (selon la méthode de décompte). Le droit à la déduction de l'impôt préalable subsiste même si le projet n'est finalement pas réalisé.

Seront notamment imputées aux frais d'étude de projet, les dépenses et les prestations suivantes :

- les avant-projets, les projets de construction ;
- les études ;
- les analyses ;
- les frais généraux divers en relation avec la préparation du projet.

17.5.2

Coûts de construction

Seront notamment imputées aux coûts de construction proprement dits, les dépenses et les prestations suivantes :

- les analyses géologiques (levés de terrain, détermination de la nature et de la qualité du sol pour disposer des éléments indispensables aux prestations de planification) ;
- les mesures structurelles nécessitées par la nature et la qualité du sol ;
- les prestations d'ingénieur et d'architecte ;
- les maquettes ;
- le montage de gabarits ;
- le droit de construction rapprochée ;
- les frais de **démolition partielle** d'un ancien immeuble ;
- les travaux de terrassement ;
- l'équipement de détail du terrain, soit des prestations ayant trait à l'équipement du terrain allant des limites de la propriété foncière jusqu'au bâtiment (p. ex. voies d'accès sises sur la propriété foncière) ;
- les travaux de construction ;

- les coûts de décharge et d'enlèvement des déchets ;
- l'eau, l'électricité de chantier (à un prix forfaitaire ou selon l'utilisation effective) ;
- les travaux d'aménagement extérieur ;
- la fête du bouquet (le droit à la déduction de l'impôt préalable sur la nourriture et les boissons est admis seulement jusqu'à concurrence de 50%).

Ne seront **pas** incorporées aux frais d'investissement, et par conséquent ne donnent **pas** droit à la déduction de l'impôt préalable, les dépenses et les prestations suivantes :¹⁵

- les intérêts intercalaires et les autres intérêts de crédits à la construction, les commissions de crédits (intérêts de construction) ;
- les taxes de permis de construire, les taxes de police des constructions ;
- les taxes de raccordement, payables en règle générale une seule fois, aux réseaux d'électricité, de gaz, d'eau, d'évacuation des eaux usées, de télécommunications ;
- les primes pour l'assurance responsabilité civile du maître de l'ouvrage et les primes de l'assurance des travaux de construction ;
- les primes de l'assurance bâtiment pendant les travaux de construction ;
- les contributions compensatoires versées aux pouvoirs publics (p. ex. pour les abris PC et les places de parc) ;
- les frais d'estimation de l'assurance cantonale des bâtiments ou d'autres tiers.

17.5.3

Frais généraux divers

Les frais généraux en relation avec la planification et la construction de bâtiments (propres prestations et celles de tiers) occasionnés chez le constructeur qui exécute des travaux de construction pour son propre compte (p. ex. la valeur de la mise à contribution de son personnel administratif et de l'utilisation de son infrastructure), font partie de la base de calcul de l'impôt.

Etant donné que dans la pratique, la détermination de la valeur exacte des frais généraux divers est quasiment impossible, il y a lieu, à cet effet, de calculer un supplément approprié (éventuellement en pour cent) en relation, par exemple, avec l'ampleur des coûts de construction, à savoir un supplément tel qu'il est également intégré dans le calcul des travaux exécutés sur la base d'un contrat d'entreprise. Ce supplément ne devra en outre être calculé que sur les prestations fournies par des tiers, à la condition toutefois que dans la valeur des propres prestations (ce qui normalement devrait être le cas) un montant proportionnel à valoir sur de tels frais généraux ait été calculé.

¹⁵ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005. En cas de changement d'affectation entraînant un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (p. ex. au début d'une imposition par option), ces dépenses peuvent constituer - pour autant qu'elles soient grevées de l'impôt préalable – une partie des montants de TVA donnant droit au dégrèvement (☞ brochure « Changements d'affectation »).

17.5.4 Valeur du sol

Seront en particulier imputées à la valeur du sol, les dépenses et les prestations suivantes :

- l'acquisition du terrain (le cas échéant avec un immeuble voué à la démolition) ;
- les droits de mutation et les émoluments du registre foncier ;
- les commissions d'intermédiaire en relation avec l'achat du terrain ;
- les annonces en relation avec l'achat du terrain ;
- les frais de notaire et d'avocat en relation avec l'achat du terrain ;
- les frais de **démolition totale** d'un ancien immeuble ;
- les mesures prises sur le terrain (mesures d'assainissement) ;
- l'équipement de base du terrain ;
- les rentes de droit de superficie ;
- les intérêts intercalaires et les intérêts hypothécaires se rapportant au terrain ;
- les frais généraux en relation avec le sol.

17.5.5 Dépenses en relation avec l'aliénation, la location ou l'affermage ultérieur des bâtiments

Exemples de telles dépenses :

- les annonces pour la recherche d'acquéreurs et/ou de locataires ;
- les droits de mutation et les émoluments du registre foncier ;
- les commissions de vente ;
- les coûts de constitution d'actes de propriétés par étages ;
- les frais de notaire et d'avocat ;
- la documentation de vente et maquettes ;
- les frais liés à une exposition de vente (« journée portes ouvertes », foire de l'habitat) ;
- les frais généraux en relation avec l'aliénation, la location ou l'affermage des bâtiments.

17.5.6 Acquisition de bâtiments inachevés

Si un assujetti acquiert un bâtiment inachevé (p. ex. en raison de la faillite ou de la cessation d'activité du précédent constructeur) dans le but de le terminer ou, pour des bâtiments anciens, dans le but de les rénover ou de les transformer, et que le vendeur n'a pas opté pour l'imposition de ces chiffres d'affaires, le prix d'achat ne fait pas partie des coûts d'investissement à imposer à titre de prestations à soi-même.

17.6

Détermination dans la pratique des frais d'investissement en regard de la TVA

En principe, ce sont les chiffres tels qu'ils ressortent du compte de construction qui servent de données de base appropriées pour la détermination des frais d'investissement. Sur la base de ces valeurs, certains éléments seront éliminés et d'autres seront rajoutés.

Les dépenses et les prestations suivantes sont normalement comptabilisées dans le compte de construction :

- les frais d'étude du projet (☞ chif. 17.5.1) ;
- la valeur du sol (☞ chif. 17.5.4) ;
- les coûts de construction (☞ chif. 17.5.2).

En partant de ces chiffres selon le compte de construction, on détermine les frais d'investissement :

a) à éliminer :

- la valeur du sol (☞ chif. 17.5.4) ;
- les dépenses et les prestations enregistrées dans le compte de construction qui, selon le chif. 17.5.2, ne sont pas à incorporer dans les frais d'investissement, telles que par exemple les intérêts intercalaires, les taxes et les primes d'assurances.

b) à rajouter :

- les frais généraux divers en relation avec la planification et la construction des bâtiments (☞ chif. 17.5.3).

La détermination des frais d'investissement est décrite au moyen du schéma de calcul ci-après.

Projet A / début des travaux avril 2007, fin des travaux septembre 2007		page 1
Période : 2^e trimestre 2007	Frais d'investissement	
Frais d'investissement au début de la période selon compte de construction		0
Frais d'investissement à la fin de la période selon compte de construction		4'295'000
Augmentation au cours du 2 ^e trimestre selon comptabilité		4'295'000
à éliminer :		
- Dépenses imputables à la valeur du sol (☞ chif. 17.5.4)		-825'000
- Propres prestations comptabilisées (80% du prix facturé à un tiers)		-1'000'000
- Dépenses et prestations imputables aux coûts de construction qui, selon le chif. 17.5.2, ne sont pas à incorporer aux frais d'investissement, telles que par exemple les intérêts intercalaires, les taxes, les primes d'assurances, les taxes de raccordement pour l'électricité		-85'000
Total intermédiaire (prestations de tiers)		2'385'000
à rajouter :		
+ Supplément pour les frais généraux divers sur les prestations de tiers qui grèvent le compte de résultat (☞ chif. 17.5.3) 3,50%* de 2'385'000		83'475
+ Propres prestations au prix tel que facturé à un tiers (1'000'000 : 80 x 100)		1'250'000
Frais d'investissement en regard de la TVA (2^e trim. 2007 [TVA excl.])		3'718'475

* L'ampleur du supplément est à fixer de cas en cas sur la base de données concrètes

Projet A / début des travaux avril 2007, fin des travaux septembre 2007		page 2
Période : 3^e trimestre 2007	Frais d'investissement	
Frais d'investissement au début de la période selon compte de construction		4'295'000
Frais d'investissement à la fin de la période selon compte de construction		6'360'000
Augmentation au cours du 3 ^e trimestre selon comptabilité		2'065'000
à éliminer :		
- Propres prestations comptabilisées (80% du prix facturé à un tiers)		
- Dépenses et prestations imputables aux coûts de construction qui, selon le chif. 17.5.2, ne sont pas à incorporer aux frais d'investissement, telles que par exemple les intérêts intercalaires, les taxes, les primes d'assurances, les taxes de raccordement pour l'électricité		-350'000
Total intermédiaire (prestations de tiers)		-20'000
		1'695'000
à rajouter :		
+ Supplément pour les frais généraux divers sur les prestations de tiers qui grèvent le compte de résultat (cf. chif. 17.5.3) 3,50%* de 1'695'000		59'325
+ Propres prestations au prix tel que facturé à un tiers (350'000 : 80 x 100)		437'500
Frais d'investissement en regard de la TVA (3^e trim. 2007 [TVA excl.])		2'191'825

* L'amplitude du supplément est à fixer de cas en cas sur la base de données concrètes

17.7

Bénéfice / perte lors de la vente

Le bénéfice éventuel réalisé sur la vente (ultérieure) d'une construction exécutée pour son propre compte ne doit pas être imposé, ceci étant donné que l'état de faits constitutif de prestations à soi-même finit avec l'achèvement complet de la construction et que la vente d'immeubles est exclue de la TVA. Par conséquent, si une perte résulte de ladite vente, aucune correction ou réduction de l'impôt payé à titre de prestations à soi-même n'est possible.

17.8

Option

Si l'acquéreur, le locataire ou le fermier d'un bâtiment (ou d'une partie de bâtiment) est un assujetti à la TVA suisse et qu'il utilise ce bâtiment en totalité ou en partie pour son activité soumise à l'impôt, respectivement si la vente, la location ou l'affermage intervient à l'égard d'une organisation internationale ou d'une mission au sens de l'article 20 OLTV¹⁶, le constructeur peut opter pour l'imposition des chiffres d'affaires correspondants.

¹⁶ Article 27a OLTV en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2004. Dans ce cas, le taux d'impôt de « 0% » est applicable à l'imposition par option.

La demande d'option est admise par l'AFC :

- lorsque le locataire/acheteur est assujetti à la TVA, et
- que les futurs chiffres d'affaires (de la location/de la vente) puissent être justifiés au moyen de contrats ou de documents similaires dans lesquels apparaissent le nom, l'adresse, le n° de TVA du destinataire de la prestation, l'objet, ainsi que, en cas de contrats de bail, le début et la durée de la location.

Les contrats ou les documents similaires mentionnés ci-dessus ne doivent pas être envoyés avec la demande d'imposition par option ; ils ne seront remis à l'AFC que sur sa demande expresse.

Dès que la demande d'imposition par option a été autorisée par l'AFC, toute imposition subséquente de prestations à soi-même portant sur ce bâtiment (ou la partie de bâtiment concernée) est caduque. L'**impôt de prestations à soi-même** éventuellement déjà payé sur ce bâtiment, ou sur la partie du bâtiment, peut être déduit dans la même période fiscale en tant qu'**impôt préalable**, dans la mesure où ce bâtiment (ou la partie concernée du bâtiment) n'a pas été utilisé(e) auparavant (art. 9 al. 5 LTVA). Par contre, en cas d'utilisation préalable, c'est la valeur résiduelle de la construction qui est déterminante (art. 42 al. 3 LTVA), et cela même si le bâtiment a été précédemment utilisé exclusivement à des fins non imposables¹⁷.

Si, à l'achèvement complet de la construction, il devait s'avérer que les conditions ci-dessus ne sont finalement pas remplies (c.-à-d. que la location ou la vente initialement prévue n'a pas lieu), cela peut entraîner l'annulation rétroactive de l'imposition par option autorisée ainsi que la facturation d'intérêts moratoires correspondants.

¹⁷ Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008 selon laquelle l'imposition par option du transfert d'un immeuble est également possible, dès le 1^{er} janvier 2008, si l'immeuble en question n'a été utilisé par le céder qu'à des fins non imposables.

17.9

Aperçu schématique

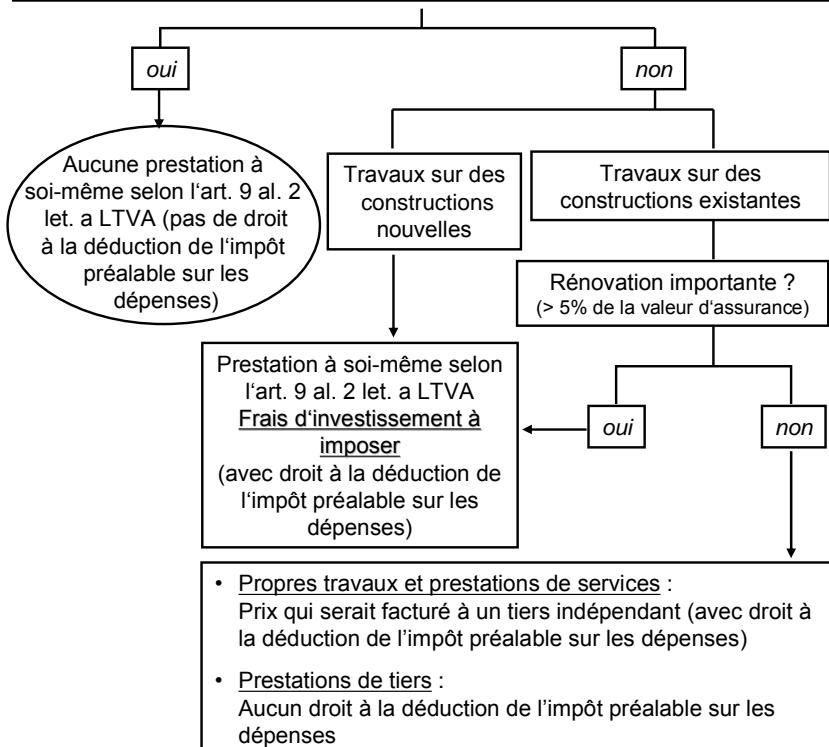
Prestations à soi-même selon l'art. 9 al. 2 let. a LTVa

(Construction pour l'aliénation/la location/l'affermage en cas de calcul selon le méthode effective)

Déterminer l'assujettissement subjectif/objectif

Est-ce que les trois conditions suivantes sont cumulativement remplies ?

1. A l'exception des éventuelles activités en propre de surveillance (surveillance de chantiers), tous les travaux sur des constructions, c-à-d également la direction/conduite des travaux, sont effectués par des tiers.
2. D'après les apparences, il n'y a aucune disponibilité à exécuter ou à faire exécuter un quelconque travail sur des constructions pour des tiers.
3. Aucune mise à disposition de marchandise, matériel et/ou d'infrastructure.



18. Prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA
 (exécution de constructions à d'autres fins que pour l'aliénation, la location ou l'affermage)

18.1 Etats de faits constitutifs de telles prestations à soi-même
 Si un assujetti construit un bâtiment

- destiné à son usage privé,
- en vue d'exercer une activité exclue de la TVA autre que celles prévues à l'article 18 chiffres 20 et 21 (début de la 1^{ère} phrase), pour laquelle il n'a pas opté pour l'imposition en vertu de l'article 26 alinéa 1 LTVA, ou
- pour des parties de l'entreprise qui sont exemptées de l'assujettissement en vertu de l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVA,

il n'y a prestation à soi-même, en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA, que pour les **travaux** de construction que l'assujetti **exécute lui-même**. Ce n'est donc que la valeur de tels travaux exécutés sur le bâtiment que l'assujetti imposera à titre de prestations à soi-même. Il est sans importance que l'assujetti soit actif ou non dans la branche de la construction.

Les prestations à soi-même ayant trait aux « travaux effectués sur des constructions à des **fins privées** » existent uniquement dans le cas d'une entreprise en raison individuelle. Les travaux doivent être exécutés par le propriétaire ou ses employés (y compris les membres de la famille travaillant bénévolement ou contre rémunération) ou par du personnel temporaire. Si une autre personne juridique (SA, S.à.r.l, etc.) effectue de telles prestations à titre gratuit pour un proche (p. ex. l'actionnaire principal), il n'y a alors pas prestations à soi-même, mais livraison imposable (☞ brochure « Prestations à soi-même »). Dans ce cas, la TVA sera calculée sur la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

Quant aux prestations à soi-même inhérentes aux « travaux effectués sur des constructions pour des **activités exclues de la TVA ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement** », elles sont en principe à imposer par toutes les personnes juridiques. Ne sont pas compris dans cette catégorie de prestations à soi-même, les travaux effectués sur des constructions destinées au transfert et à la constitution de droits réels sur des immeubles (art. 18 ch. 20 LTVA), ainsi qu'à la mise à disposition, à des fins d'usage ou de jouissance, d'immeubles ou de parts d'immeubles (art. 18 ch. 21, début de la 1^{ère} phrase, LTVA). Ces opérations sont en effet déjà visées par les dispositions de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA (☞ chif. 17).

18.2

Base de calcul

L'impôt dû à titre de prestations à soi-même se calcule sur le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé pour la livraison à un tiers indépendant faisant partie de la même catégorie d'acquéreurs.

Lorsque des prestations **d'architecte et d'ingénieur sont fournies avec les travaux de construction**

- par une entreprise en raison individuelle assujettie, pour son usage privé ou pour une activité exclue de la TVA, ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement, ou
- par une autre personne juridique assujettie (p. ex. SA, S.à.r.l), pour une activité exclue de la TVA ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement,

l'imposition de ces **prestations d'architecte et d'ingénieur** (établissement des plans et conduite des travaux), lors de travaux effectués sur des constructions selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA, ne se calcule pas, contrairement aux prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA, sur la base du prix qui serait facturé à un tiers. L'imposition de ces prestations à soi-même se limite à l'utilisation de biens mobiliers et immobiliers tels que papier, copies de plans et autres biens du même genre, ainsi qu'à un prix de location pour l'utilisation des installations informatiques, copieurs, véhicules d'entreprise, locaux commerciaux, etc. (☞ brochure « Prestations à soi-même »).

Toutefois, les propres **travaux de construction** exécutés seront imposés à titre de prestations à soi-même au même prix qui serait facturé à un tiers indépendant. Ainsi, il y a égalité de traitement entre les simples bureaux d'architectes et d'ingénieurs et les entreprises de constructions possédant un département d'architectes et d'ingénieurs.

Toutes les autres **exécutions de plans** par des entrepreneurs (p. ex. installateurs électriques, installateurs sanitaires, monteurs en chauffage) **qui servent exclusivement à leurs propres travaux de construction**, seront intégrées comme éléments de coût dans l'imposition des prestations à soi-même.

18.3

Déduction de l'impôt préalable

Le constructeur peut déduire l'impôt préalable grevant les dépenses servant à effectuer ses propres prestations imposables à titre de prestations à soi-même (acquisition de biens et de services pour ses propres travaux de construction). Sur toutes les autres dépenses (p. ex. travaux de tiers ou matériaux de construction remis à des tiers pour incorporation), la charge d'impôt préalable ne peut pas être déduite. Si le constructeur utilise, pour de telles autres dépenses, des biens sur lesquels il a déduit l'impôt préalable, il imposera alors ce prélèvement à titre de prestations à soi-même (☞ brochure « Prestations à soi-même »).

18.4

Exemples

Exemple 1

La famille Dupont souhaite, depuis quelques années déjà, avoir sa propre maison. L'entreprise familiale (entreprise de construction avec division d'architecture incorporée) veut maintenant réaliser ce rêve. Les données pour la construction de la maison individuelle sont les suivantes :

Propres travaux de l'entreprise Dupont, calcul du prix qui serait facturé à un tiers indépendant (sans TVA) :

Travaux de construction

Fr. 400'000.00

Travaux d'architecture (plan et conduite des travaux)

Fr. 40'000.00

Prestations de tiers (sans TVA)

Fr. 250'000.00

Prix du terrain (valeur marchande)

Fr. 320'000.00

Frais d'investissement

Fr. 1'010'000.00

L'entreprise Dupont a fait valoir la déduction de l'impôt préalable sur l'achat des matériaux de construction ainsi que sur l'acquisition de biens d'investissement et de moyens d'exploitation, mais pas sur les travaux de tiers.

Sur ses propres travaux de construction, l'entreprise Dupont est redevable de l'impôt de prestations à soi-même suivant :

Impôt de prestations à soi-même dû :

7,6% de Fr. 400'000.00 =

Fr. 30'400.00

Sur la base des données ci-dessus, les propres prestations d'architecte ne seront pas imposées au prix qui serait facturé à un tiers. L'imposition à titre de prestations à soi-même des prestations d'architecte se limite, en pareil cas, à l'utilisation de biens mobiliers et immobiliers (☞ chif. 18.2), soit :

- matériel utilisé pour l'établissement des plans et pour la conduite des travaux (papier, copies à l'échelle, etc.) : imposition du prix d'achat du matériel ;
- matériel d'exploitation mobilier (installations informatiques, photocopieuse, véhicule d'entreprise, etc.) et utilisation temporaire des locaux de l'entreprise : imposition du prix de location qui serait facturé à un tiers indépendant.

Exemple 2

Monsieur Dumoulin, qui exploite un commerce d'installations sanitaires (raison individuelle), a exécuté, dans le cadre d'un agrandissement de sa maison privée, des travaux d'installations sanitaires. De plus, il a réalisé lui-même les plans relatifs à son travail (comme il le fait d'habitude lors de contrats pour des tiers).

Propres travaux de l'entreprise Dumoulin, calculés au prix qui serait facturé à un tiers indépendant (sans TVA) :

<i>Installations sanitaires, y compris les plans :</i>	Fr. 20'000.00
<i>Impôt de prestations à soi-même dû :</i> 7,6% de Fr. 20'000.00 =	Fr. 1'520.00

Exemple 3

Une menuiserie assujettie (p. ex. une raison individuelle, SA ou S.à.r.l.) possède, sous la même raison sociale, une exploitation agricole qui est exemptée de l'assujettissement selon l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVa. Au cours de la modernisation de l'exploitation agricole, la menuiserie effectue des travaux sur les bâtiments de l'exploitation agricole ainsi que quelques travaux de maçonnerie. Les données sont les suivantes :

<i>Prix de l'entrepreneur, y compris TVA (prix clients moins 10% de rabais d'entreprise)</i>	Fr. 27'000.00
<i>Prix qui serait facturé à un tiers, y compris TVA</i>	Fr. 30'000.00
<i>Matériel (matériaux comme bois, béton, clous, etc.), au prix d'achat, sans TVA 7,6%</i>	Fr. 10'000.00
<i>Impôt de prestations à soi-même dû :</i> 7,6% de (107,6%) Fr. 30'000.00 =	Fr. 2'119.00

Le prix déterminant est celui qui serait facturé en cas de livraison à un tiers indépendant de la même catégorie d'acquéreurs. Un rabais d'entreprise ne sera, dès lors, pas pris en considération.

19.

Exécution de constructions pour d'autres usages

Si le constructeur reçoit à cette occasion des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics, voire des dons, on se référera aux explications sous chif. 7 ci-dessus.

19.1

Exécution de constructions pour le compte de tiers, en vue de l'aliénation, la location ou l'affermage (avec imposition par option) ainsi que pour sa propre activité commerciale imposable

Le constructeur imposera les chiffres d'affaires afférents à la construction exécutée pour le compte de tiers, de même que ceux résultant de l'aliénation, la location ou l'affermage des parties de la construction pour l'imposition desquelles il

a opté (☞ chif. 16 et 17.8). Sur les parties des constructions utilisées pour sa propre activité imposable (p. ex. bureau, entrepôt, locaux de fabrication), aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû.

Le constructeur a le droit de déduire l'impôt préalable grevant l'ensemble de ses dépenses de construction (achat de biens et de services, travaux de tiers).

19.2

Utilisation de constructions en partie pour la réalisation d'opérations imposables et en partie pour l'aliénation, la location ou l'affermage (sans imposition par option)

(art. 6 et 7, art. 18 ch. 20 et 21 [début de la 1^{ère} phrase] LTVA)

Si le constructeur exécute lui-même des travaux de construction sur la partie de l'immeuble qu'il utilise à des fins imposables, aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû. Il peut, sur l'ensemble des dépenses grevées de TVA imputables à cette partie-là de l'immeuble, déduire l'impôt préalable (☞ chif. 19.1).

Sur la partie de la construction destinée à la vente, à la location ou à l'affermage, opérations pour l'imposition desquelles il n'a pas opté, le constructeur est redévable de l'impôt de prestations à soi-même sur les frais d'investissement, mais il aura le droit, ainsi, de déduire l'impôt préalable sur les dépenses imputables à cette partie-là de la construction (☞ chif. 17.4).

En principe, les propres prestations et celles de tiers seront directement attribuées aux parties de l'immeuble utilisées à des usages différents et traitées de manière correspondante sur le plan fiscal. Si une imputation directe n'est pas possible (p. ex. gros-œuvre, chauffage, ventilation, toiture etc.), une clé de répartition déterminée selon des critères objectifs peut être utilisée à cet effet ; en cas d'exécution standard pour les deux parties de l'immeuble, valent en règle générale critère objectif, les superficies (m^2) ou les volumes (m^3) utilisés.

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

Pendant la phase de construction, l'impôt de prestations à soi-même sera déclaré provisoirement au fur et à mesure de l'avancement des travaux et il sera déterminé définitivement, sur la base de l'utilisation finale (en règle générale après une utilisation ininterrompue d'une année).

☞ S'agissant de la marche à suivre en cas de changement d'affectation dans les années suivantes, on se référera à la brochure « Changements d'affectation ».

19.3**Utilisation de constructions en partie pour la réalisation d'opérations imposables et en partie pour l'usage privé, pour réaliser des opérations exclues de la TVA ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement**

(art. 6 et 7, art. 18 [sans ch. 20 et 21, début de la 1^{ère} phrase] et art. 25 al. 1 let. b LTVA)

Si le constructeur exécute lui-même des travaux sur la partie de l'immeuble qu'il utilise pour réaliser des opérations imposables, il ne doit, sur la valeur de ces travaux, aucun impôt de prestations à soi-même. Sur l'ensemble des dépenses grevées de TVA qui concernent cette partie-là de l'immeuble, il peut procéder à la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 19.1).

Par contre, l'impôt de prestations à soi-même est dû sur les propres travaux exécutés sur les autres parties de la construction (☞ chif. 18.2).

Le constructeur ne peut déduire que l'impôt préalable grevant les dépenses servant à effectuer ses propres prestations imposables à titre de prestations à soi-même. Sur toutes les autres dépenses (p. ex. travaux de tiers ou matériaux de construction remis à des tiers pour incorporation), la charge d'impôt préalable ne peut pas être déduite. Si le constructeur utilise, pour de telles autres dépenses, des biens sur lesquels il a fait valoir la déduction de l'impôt préalable, il imposera alors ce prélèvement à titre de prestation à soi-même (☞ chif. 18.3).

- ☞ En ce qui concerne la répartition des propres prestations et celles de tiers sur les parties de la construction affectées à des usages différents, on se référera au chif. 19.2.

19.4**Utilisation de constructions en partie pour l'aliénation, la location ou l'affermage (sans imposition par option) et en partie pour d'autres opérations exclues de la TVA, pour l'usage privé ou pour des parties de l'entreprise exemptées de l'assujettissement**

(art. 18 et 25 al. 1 let. b LTVA)

Sur la partie de la construction destinée à l'aliénation, à la location ou à l'affermage (sans imposition par option), le constructeur est redevable de l'impôt de prestations à soi-même sur les frais d'investissement. Il peut par conséquent déduire l'impôt préalable sur les dépenses grevées de TVA qui concernent cette partie-là de la construction (☞ chif. 17.4, resp. 19.2).

Par contre, sur les autres parties de la construction, l'impôt de prestations à soi-même est dû sur les propres prestations (☞ chif. 18.2).

Le constructeur peut procéder à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses lui servant à fournir ses propres prestations imposables à titre de prestations à soi-même. Sur toutes les autres dépenses (p. ex. travaux de tiers ou matériaux de construction remis à des tiers pour incorporation), la charge d'impôt préalable ne peut pas être déduite. Si le constructeur utilise, pour de telles dépenses, des biens sur lesquels il a déduit l'impôt préalable, il imposera alors ce prélèvement à titre de prestations à soi-même (☞ chif. 18.3).

- ☞ En ce qui concerne la répartition des propres prestations et celles de tiers sur les parties de la construction affectées à des usages différents, on se référera au chif. 19.2.

20.

20.1

Travaux de conciergerie et travaux de gardiens de place

Traitement fiscal des propres prestations

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

Cette disposition d'exception a pour conséquence que les **travaux de conciergerie, exécutés pour son propre compte**, c'est-à-dire par l'assujetti lui-même ou ses employés, **ainsi que notamment les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien exécutés, pour le propre compte de l'assujetti, par des gardiens de places et des greenkeepers sur des installations sportives**, ne seront pas imposés.¹⁸

Il convient cependant de relever qu'il n'existe **aucun droit à la déduction de l'impôt préalable** (p. ex. achat de biens tels qu'outils, matériel de réparation) lorsque ces travaux sont exécutés en relation avec un but exclu de la TVA (p. ex. location d'immeubles sans imposition par option).

Pour les constructions ou parties de construction utilisées à des fins imposables ou pour la location de laquelle il y a imposition par option, la déduction de l'impôt préalable est cependant possible.

Définition des travaux de conciergerie et des travaux de gardiens de place Sont réputés travaux de conciergerie

Les travaux qu'un concierge effectue habituellement sur des constructions, tels que :

a) Les travaux de nettoyage

Il s'agit par exemple du nettoyage de :

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

- cages d'escaliers, y compris entrées et places ;
- fenêtres et rampes de la cage d'escaliers ;
- installations et cages d'ascenseurs ;
- façades, y compris les surfaces vitrées extérieures et stores, s'agissant par exemple d'immeubles climatisés, de buildings ;
- chaufferies et installations de chauffage ;
- buanderies et séchoirs ;
- halles de parage et places de parc, y compris les locaux annexes et les places de lavage ;
- chemins, places et escaliers, y compris caniveaux et fosses ;
- autres installations communes et techniques et locaux servant à la maintenance (p. ex. siphons et écoulements) ;
- vestiaires ;
- halles de gymnastique dans les écoles.

b) Les travaux de réparation et d'entretien

Il s'agit par exemple de simples travaux de réparation et d'entretien, tels que :

- réparation de pannes des installations de chauffage, de ventilation et de climatisation, des installations dans la buanderie et dans le séchoir, ainsi que d'autres installations dans les locaux communs et techniques ;
- changement de sangles de stores ;
- remplacement d'ampoules et tubes fluorescents ;
- graissage des charnières de portes ;
- réglage de serrures de portes ;
- réparation de robinets et de mélangeurs ;
- débouchage de siphons et écoulements ;
- entretien du gazon et des parterres de fleurs (p. ex. arroser, tondre, épandre de l'engrais,ameublir et aérer le sol, désherber) ;
- déblayage de la neige et salage de chemins, places, escaliers et places de parage ;
- travaux de réparation et d'entretien dans les douches, toilettes et les vestiaires ;
- travaux de jardinage, comme la taille et la coupe d'arbres.

Les **activités de surveillance** usuelles que le concierge doit effectuer, par exemple la surveillance de l'éclairage général et de l'état de marche du chauffage et des autres installations, ne seront pas non plus imposées à titre de prestations à soi-même.

Il est sans importance que les travaux de conciergerie soient effectués sur un bâtiment dont l'assujetti est propriétaire ou locataire.

Par mesure de simplification, les travaux du genre indiqué ci-dessus, qui sont effectués dans des bureaux et locaux d'enseignement, des hôpitaux, foyers et autres immeubles du même genre, sont assimilés aux travaux de conciergerie, n'entraînant par conséquent aucune imposition à titre de prestations à soi-même.

20.2.2

Sont réputés travaux de gardiens de place¹⁹

Il s'agit des travaux qu'un maître nageur, un concierge d'une installation sportive, un greenkeeper, etc., effectue habituellement pour le nettoyage, la réparation et l'entretien d'installations sportives (p. ex. places de sport, tribunes, piscines, patinoires, places de tennis ainsi que les places de parking rattachées à ces installations), tels que :

a) Les travaux de nettoyage et d'entretien

Il s'agit par exemple :

- du soin et de l'entretien (tondre le gazon, épandre de l'engrais, ameublir et aérer le sol, etc.) de places de sport et autres places attenantes, telles que terrains de football, piscines, parcours de golf ;
- du nettoyage de la glace des patinoires ;
- du nettoyage des tribunes ;
- des travaux de nettoyage des environs (p. ex. des places de parc), du déblaiement de la neige, des travaux de jardinage tels que tailler des arbres et des haies, enlever la mauvaise herbe dans des parterres fleuris.

b) Les travaux de réparation et autres travaux sur des installations sportives

Il s'agit par exemple :

- de la réparation des bandes entourant un terrain, des grillages et des tribunes ;
- des travaux d'aménagement exécutés en été en prévision de l'exploitation hivernale et vice versa (p. ex. courts de tennis pour l'utilisation comme patinoire) ou des travaux exécutés en relation avec la location temporaire de l'installation sportive à l'organisateur d'un concert ou d'une foire.

20.3

Ne tombent pas sous le coup des dispositions dérogatoires des propres prestations

Ne sont pas réputés travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien, tous les travaux habituellement effectués sur des constructions par de **vérifiables artisans ou équipes d'artisans**.

Exemples

- travaux de peintres, charpentiers, menuisiers, jardiniers, maçons, plâtriers et travaux de revêtement de sols ;

- travaux d'installateurs sanitaires, d'électriciens et de monteurs en chauffage, ferblantiers ;
- travaux de terrassement (p. ex. sur les places de golf).



Les propres travaux de ce genre effectués sur des constructions **sont imposables**, selon l'article 9 alinéa 2 LTVA en relation avec l'article 34 alinéa 4 LTVA, à **titre de prestations à soi-même au prix qui serait facturé à des tiers indépendants**. Cela est également le cas lorsque les travaux sont effectués par des concierges, des gardiens de place et des greenkeepers.

20.4

Délimitation entre propres travaux de conciergerie et travaux de conciergerie imposables effectués par des tiers

Lorsque les travaux sont effectués par une personne auxiliaire (p. ex. un concierge salarié), il y a lieu de déterminer si ces travaux peuvent être attribués à l'assujetti (qui peut être propriétaire immobilier ou locataire) ou à la régie immobilière. En ce qui la concerne, on relèvera qu'au lieu d'engager un concierge en son nom, la régie immobilière peut également engager un concierge au nom et pour le compte de l'assujetti (☞ chif. 10 : représentation directe).

Le concierge est considéré comme l'employé de l'assujetti (propriétaire ou locataire), lorsque le contrat de conciergerie désigne effectivement l'assujetti en tant qu'employeur du concierge et qu'il enregistre le salaire y relatif dans la comptabilité de son immeuble. Dans ce cas, il n'y a pas de prestations à soi-même chez l'assujetti.



Si, par contre, la régie immobilière apparaît comme l'employeur du concierge, elle doit dans ce cas imposer au **taux normal** le montant versé par l'assujetti (qui peut être propriétaire immobilier, locataire ou sous-locataire) pour les travaux de conciergerie.