

Brochure n° 16

Administration, location et vente d'immeubles

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
 Schwarztorstrasse 50
 3003 Berne

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

par fax : 031 325 75 61

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

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

- en principe uniquement sous forme électronique

par internet : www.estv.admin.ch

- exceptionnellement sous forme d'imprimés contre facture

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

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL

Diffusion publications

Imprimés TVA

3003 Berne

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

Remarques préliminaires importantes

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

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

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

valable
31 déc.

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
CC	Code civil suisse (RS 210)
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente brochure se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
CO	Code des obligations (RS 220)
CPPE	Communauté de propriétaires par étage
LFus	Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (RS 221.301)
LSA	Loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la surveillance des entreprises d'assurance (RS 961.01)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de la personne assujettie
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
PPE	Propriétaire par étage
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

	Page
Table des matières	
1. Généralités	9
1.1 Opérations imposables dans le domaine de l'immobilier	9
1.2 Opérations exclues du champ de l'impôt dans le domaine de l'immobilier	9
1.3 Prestations à soi-même	10
1.4 Déduction de l'impôt préalable	11
1.5 Obligation de conserver les documents d'affaires	12
2. Administration d'immeubles / représentation	12
2.1 Prestations en son propre nom	12
2.2 Prestations au nom de tiers (représentation directe)	12
2.3 Adressage en cas de pluralité de propriétaires	14
2.4 Refacturation des primes d'assurance en son propre nom ; assurance pour le compte de tiers	15
2.5 Facturation des charges par une régie immobilière en cas de représentation directe	15
2.5.1 Lors de la location d'immeubles sans imposition par option	15
2.5.2 Lors de la location d'immeubles avec imposition par option	15
2.6 Honoraires pour l'établissement du décompte de charges	16
2.7 Prestations de services en relation avec les immeubles	16
3. Travaux de conciergerie et de gardien de place	17
3.1 Traitement fiscal des propres prestations	17
3.2 Notion des travaux de conciergerie et des travaux de gardien de place	17
3.2.1 Sont réputés travaux de conciergerie	17
3.2.2 Sont réputés travaux de gardien de place	19
3.2.3 Propres travaux qui ne tombent pas sous le coup de cette disposition d'exception	19
3.3 Délimitation entre les travaux de conciergerie effectués pour son propre compte et les travaux de conciergerie, imposables, acquis auprès de tiers ..	20
4. Option pour l'imposition	20
4.1 Principes	21
4.2 Requête et révocation	22
4.3 Option pour l'imposition lors de la réalisation d'une construction pour son propre compte	22
4.3.1 Le constructeur de l'immeuble est déjà assujetti	23
4.3.2 Le constructeur de l'immeuble n'est pas assujetti	23
4.4 Mise en compte de l'impôt lors de la construction d'un immeuble pour son propre compte	23
4.5 Exigences formelles relatives aux contrats de bail dès lors qu'il est fait usage de l'option pour l'imposition des rapports de location	24
4.6 Sous-location	24
4.7 Déduction de l'impôt préalable	24
4.8 Décompte de charges	26
4.8.1 Principes	26
4.8.2 Prestations communes	26
4.8.3 Réglementation transitoire en matière de charges	27
4.9 Participation du locataire aux frais	27

4.10	CPPE	27
4.11	Changement d'affectation en cas de changement de locataire	29
4.12	Transfert d'un immeuble	29
4.12.1	Vente avec imposition par option	29
4.12.2	Par procédure de déclaration	30
4.13	Décompte TVA.	31
4.14	Obligation d'enregistrement.	31
4.15	Option pour l'imposition de la location à court terme d'immeubles ou de parties d'immeuble.	32
5.	Locations / Affermages.	33
5.1	Location d'appartements et de chambres destinés à l'hébergement ; location de salles dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration	33
5.1.1	Principes	33
5.1.2	Location de maisons et d'appartements de vacances situés sur le territoire suisse	34
5.2	Location de places de camping et d'emplacements pour mobilhomes	38
5.3	Location de places de parc pour le stationnement de véhicules	38
5.4	Locations d'équipements fixés à demeure et d'installations sportives.	44
5.5	Location de casiers fermant à clé	45
5.6	Location de surfaces de stands et de locaux individuels dans des bâtiments de foires-expositions et de congrès	45
5.7	Location de places de marché et de places pour des stands en plein air	46
5.8	Délimitation entre location et droit de jouissance, places pour des stands	46
5.9	Location de stations d'essence	47
5.9.1	Sans le bâtiment d'exploitation	47
5.9.2	Avec le bâtiment d'exploitation	48
5.9.3	Prestations supplémentaires du bailleur	48
5.10	Ports de plaisance et places de stationnement pour bateaux, bouées d'amarrage	48
5.11	Panneaux, vitrines et présentoirs publicitaires	49
5.12	Antennes de téléphonie mobile	49
5.13	Location de cinémas, de studios d'enregistrement, de tournage, de télévision, etc.	49
5.14	Immeubles inoccupés.	49
5.15	Distributeurs automatiques de billets (dédommagements pour l'emplacement)	51
6.	Divers	51
6.1	Extraction de ressources naturelles	51
6.2	Décharges	51
6.3	Dépôt et entreposage de biens	52
6.4	Administration de ses propres immeubles	52
6.5	Forfaits de prestations à soi-même concernant les frais accessoires (charges)	52
6.6	Vente d'un immeuble sans imposition par option	53
6.7	Changements d'affectation d'immeubles	54
6.8	Fortune commerciale / Fortune privée.	55

6.9	Charges (frais accessoires) liées à des locations ne faisant pas l'objet de l'imposition par option	55
6.9.1	Charges incluses dans le contrat de bail	55
6.9.2	Charges non incluses dans le contrat de bail	55
6.9.3	Participation du locataire aux frais	55
6.10	Travaux de construction entrepris par le locataire ; location du gros oeuvre .	56
6.11	Distributeurs automatiques de boissons et de nourriture, restaurants du personnel	56
6.12	Garantie du loyer	57
7.	Procédure fiscale simplifiée pour le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable lors de la location de bâtiments ou parties de bâtiment (sans imposition par option)	57
	Annexe 1 : Décompte des frais accessoires (charges) avec réduction périodique de l'impôt préalable (au chif. 4.8.1)	60
	Annexe 2 : Décompte des frais accessoires (charges) avec déduction complète de l'impôt préalable et correction ultérieure (au chif. 4.8.1)	62
	Annexe 3 : Modèle pour la fixation de clés de répartition de l'impôt préalable (au chif. 4.14)	64
	Annexe 4 : Formulaire pour l'imposition par option d'immeubles	65

valable jusqu'au
31 décembre 2009

1.

Généralités

La présente publication s'adresse aux personnes assujetties qui sont actives dans le domaine de l'administration et/ou de la location ainsi que de la vente d'immeubles. Elle a été conçue afin de leur faciliter et de leur permettre - ainsi qu'aux personnes qui les représentent le cas échéant - l'accomplissement des obligations légales et l'exercice de leurs droits.

1.1

Opérations imposables dans le domaine de l'immobilier

(art. 5 LTVa)

Sont par exemple imposables :

- l'administration d'immeubles / représentation (☞ chif. 2) ;
- les prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels sur des immeubles (☞ chif. 2.7) ;
- les travaux de conciergerie qui ne sont pas effectués par le propriétaire ou ses employés (☞ chif. 3) ;
- l'hébergement d'hôtes dans des hôtels, maisons et appartements de vacances (☞ chif. 5.1) ;
- la location de salles dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration (☞ chif. 5.1) ;
- la location, par l'exploitant, de places de camping (☞ chif. 5.2) ;
- la location de places de parc pour le stationnement de véhicules (☞ chif. 5.3) ;
- la location et l'affermage de dispositifs et de machines fixés à demeure qui font partie d'une installation d'exploitation (☞ chif. 5.4) ;
- la location de casiers fermant à clé (☞ chif. 5.5) ;
- la location de surfaces de stands de foires ou d'expositions et de locaux individuels dans des bâtiments de foires-expositions ou de congrès (☞ chif. 5.6) ;
- la location de places d'amarrage pour bateaux (☞ chif. 5.10) ;
- la mise à disposition de surfaces sur des bâtiments à des fins publicitaires (☞ chif. 5.11) ;
- l'octroi du droit, non inscrit au Registre foncier, d'installer et d'exploiter une antenne de téléphonie mobile sur un terrain ou un immeuble (☞ chif. 5.12) ;
- le dépôt et l'entreposage de biens (☞ chif. 6.3).

1.2

Opérations exclues du champ de l'impôt dans le domaine de l'immobilier

(art. 18 LTVa)

Sont par exemple exclus du champ de l'impôt :

- le transfert et la constitution de droits réels sur des immeubles tels que par exemple le droit de préemption ou le droit de superficie (☞ chif. 2.7) ;
- les prestations ayant trait aux dépenses communes fournies par la CPPE aux PPE (☞ chif. 4.10) ;
- la location/affermage d'immeubles ou de parties d'immeuble (☞ chif. 5) ;
- la location de places de parc affectées à l'usage commun pour le stationnement de véhicules, ainsi que de places de parc pour véhicules liées à

- la location exclue du champ de l'impôt d'immeubles ou de parties d'immeuble (☞ chif. 5.3) ;
- la location de parkings à étages dans leur intégralité ou d'étages individuels situés dans ces parkings (☞ chif. 5.3) ;
- la location d'installations sportives (☞ chif. 5.4) et de halles de foires dans leur intégralité (☞ chif. 5.6) ;
- la location de places de marchés et de places pour des stands en plein air (☞ chif. 5.7) ;
- l'octroi du droit, inscrit au Registre foncier, d'installer et d'exploiter une antenne de téléphonie mobile sur un terrain ou un immeuble (☞ chif. 5.12) ;
- la vente d'immeubles (☞ chif. 6.6).

Selon l'article 26 alinéa 1 lettre b LTVA, l'option pour l'imposition volontaire de telles opérations, à l'exception des terrains à bâtir et des rentes superficiaires, est possible (☞ chif. 4).

Conformément à l'article 27a OLTVA, il est également possible d'opter pour l'imposition (au taux « zéro ») de la location d'immeubles à des institutions bénéficiant de l'exonération fiscale telles que, par exemple, les missions diplomatiques et les organisations internationales.¹

1.3 Prestations à soi-même

- Il y a prestation à soi-même, selon **l'article 9 alinéa 1 LTVA**, lorsque l'assujetti prélève de son entreprise, à titre permanent ou temporaire, des biens - ou des éléments les composant - ayant donné droit à une déduction totale ou partielle de l'impôt préalable, et qu'il les affecte à l'une ou l'autre des fins mentionnées dans cet article.
- Il y a en outre prestation à soi-même, selon **l'article 9 alinéa 2 LTVA**, lorsque l'assujetti :
 - a) exécute des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à la disposition de tiers à titre onéreux, à des fins d'usage ou de jouissance (art. 18 ch. 20 et 21 LTVA) ou lorsqu'il fait exécuter ces travaux sans avoir opté pour l'imposition ; en sont exclus les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par l'assujetti ou ses employés (☞ chif. 3) ;
 - b) exécute de tels travaux à des fins privées ou en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt et pour l'imposition de laquelle il n'a pas opté.
- ☞ Des informations détaillées en la matière se trouvent dans les brochures « Industrie du bâtiment » et « Prestations à soi-même ».

¹ Modification de l'ordonnance valable à partir du 1^{er} janvier 2004

- Il y a enfin prestation à soi-même **selon l'article 9 alinéa 3 LTVA**, dès lors que, en cas de transfert à titre onéreux ou gratuit de tout ou partie d'un patrimoine, l'assujetti destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services ne la destine pas, ou alors qu'en partie, à des affectations imposables au sens de l'article 38 alinéa 2 LTVA.
- ☞ Des informations plus précises à ce sujet sont disponibles dans la notice « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration ».
- En vertu de **l'article 9 alinéa 4 LTVA**, les prestations de services à soi-même ne sont pas imposables. Sont réservées l'imposition visée à l'article 9 alinéa 3 LTVA et l'imposition de prestations de services dont l'acquisition a donné droit à la déduction totale ou partielle de l'impôt préalable, qui sont utilisées pour l'une ou l'autre des affectations mentionnées à l'article 9 alinéa 1 lettres a à d LTVA.

Les prestations de services fournies à soi-même lors de la réalisation de constructions pour son propre compte peuvent toutefois être soumises à l'impôt à titre de prestations à soi-même.

☞ Des informations plus détaillées en la matière se trouvent dans les brochures « Industrie du bâtiment » et « Prestations à soi-même ».

1.4

Déduction de l'impôt préalable

Si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services exclusivement à un but justifié par l'usage commercial, il peut déduire, dans son décompte TVA, l'impôt préalable y afférent ; ceci pour autant qu'il puisse prouver cette charge d'impôt préalable au moyen de justificatifs (art. 38 al. 1 et 2 en relation avec l'art. 37 LTVA ; ch. 816 à 818 et 821 à 825).

Ne donne notamment pas droit à la déduction de l'impôt préalable, le prélèvement de prestations destinées aux besoins privés (art. 38 al. 4 LTVA ; ch. 841 à 843). Sont en outre exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable, 50% des montants de l'impôt grevant les frais de nourriture et de boissons (art. 38 al. 5 LTVA). De plus, en raison des exigences formelles en matière d'établissement des factures, le droit à la déduction de l'impôt préalable n'est pas admis en ce qui concerne les frais forfaitaires versés au personnel (☞ ch. 847).



Les opérations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 LTVA ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 17 LTVA), excepté si elles sont imposées volontairement par option au sens de l'article 26 alinéa 1 LTVA (☞ chif. 4 et ch. 843).

Si l'assujetti utilise des biens, des parties de biens, ou des prestations de services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins, la charge d'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation (art. 41 al. 1 LTVA ; ch. 860 ss).

- ☞ D'autres informations à ce sujet se trouvent dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

1.5

Obligation de conserver les documents d'affaires

L'obligation de conserver les livres comptables, les pièces justificatives, les papiers d'affaires et autres documents s'élève à dix ans (l'art. 962 al. 2 CO demeure réservé). Les pièces justificatives inhérentes à des biens immobiliers doivent, quant à elles, être conservées pendant 20 ans. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les documents susmentionnés n'est pas encore prescrite, le devoir de les conserver subsiste jusqu'à ce que la prescription soit intervenue (art. 58 al. 2 LTVA ; ch. 943 ss).

2.

2.1

Administration d'immeubles / représentation

Prestations en son propre nom

Si la régie immobilière agit en son propre nom vis-à-vis de tiers (vendeur ou entrepreneur), celle-ci doit figurer en tant que cocontractant (acheteur ou maître de l'ouvrage) dans les factures établies par ces tiers pour les prestations fournies (p. ex. livraison d'huile de chauffage ou travaux d'entretien). Partant, les factures y relatives doivent être adressées à la régie immobilière. Lors de la refacturation, il en résulte que la régie immobilière fournit à son tour les mêmes prestations au propriétaire de l'immeuble, lesquelles doivent être traitées fiscalement de la manière suivante :

- la régie immobilière déduit l'impôt préalable ;
- la refacturation constitue un chiffre d'affaires en propre de la régie immobilière, à savoir un chiffre d'affaires qu'elle réalise vis-à-vis du propriétaire de l'immeuble et qu'elle doit imposer au taux d'impôt correspondant (en principe le taux normal).

2.2

Prestations au nom de tiers (représentation directe)

Si c'est le propriétaire de l'immeuble et non pas la régie immobilière qui agit en tant qu'acheteur ou maître de l'ouvrage vis-à-vis des tiers (vendeur ou entrepreneur), ce sera alors le propriétaire de l'immeuble qui devra figurer en tant que cocontractant (acheteur ou maître de l'ouvrage) dans les factures établies pour les prestations que ces tiers lui ont fournies (p. ex. livraison d'huile de chauffage ou travaux d'entretien). Partant, le propriétaire de l'immeuble devra être indiqué comme destinataire dans les factures.

Eu égard à cette circonstance de droit civil, celui qui effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services expressément au nom et pour le

compte du représenté, est considéré comme représentant direct, également sur le plan du droit régissant la TVA (art. 11 al. 1 LTVA ; ch. 192 ss).

Par conséquent, si le représentant (intermédiaire) n'a reçu du représenté (destinataire de la prestation) qu'un simple mandat de représentation et qu'il agit au nom et pour le compte de celui-ci, on sera alors en présence d'une livraison de biens ou d'une prestation de services se réalisant directement entre le tiers et le représenté (destinataire de la prestation).

L'activité d'intermédiaire en tant que telle est une prestation de services. En cas de représentation directe, l'intermédiaire ne doit imposer que la commission qu'il touche et non pas la valeur du bien ou de la prestation de services ayant fait l'objet de son entremise (☞ ch. 192 ss).

Exemple de facturation :

Facture pour travaux de ferblanterie adressée au propriétaire de l'immeuble
M. Nicolas Schaller :

<p>Ferblanterie X Rue Grise-Pierre 32 2000 Neuchâtel N° TVA 555 000</p>	<p>Neuchâtel, le 15 mars 2006</p>		
	<p>Nicolas Schaller Rue de la Cure 22 2035 Corcelles</p>		
<p>Travaux de ferblanterie exécutés le 20.02.2006 dans votre immeuble sis rue de la Cure 22. Fabrication et pose de gouttières à une lucarne.</p>			
<p>Matériaux : tôle de cuivre</p>			
Gouttière 25 cm	m. 5	Fr. 35.00	Fr. 175.00
Embutts	pcs 2	Fr. 30.00	Fr. 60.00
Coupures inclinées	pcs 2	Fr. 14.50	Fr. 29.00
Crochets	pcs 6	Fr. 12.00	Fr. 72.00
<p>Travail :</p>			
Dépose et reposé des tuiles, déplacement des lattes à tuiles	h. 2,5	Fr. 75.00	Fr. 187.50
<p>Matériel :</p>			
Lattes à tuiles 25 x 45 mm	m. 3	Fr. 2.00	Fr. 6.00
<p>Total (TVA 7,6% incluse)</p>			
			Fr. 529.50



Si la facture est adressée à la régie immobilière, mais que, pour des raisons de place, le nom et l'adresse du propriétaire ne peuvent être mentionnés dans le champ prévu à cet effet, il est recommandé d'indiquer **le nom et l'adresse** du propriétaire à un autre endroit de la facture.

Voir à ce sujet l'exemple suivant :

Ferblanterie X
Rue Grise-Pierre 32
2000 Neuchâtel
N° TVA 555 000

Neuchâtel, le 15 mars 2006

Régie immobilière XY
Rue du Pommier 7
2000 Neuchâtel

Facture à M. **Nicolas Schaller, rue de la Cure 22, 2035 Corcelles**,
concernant les travaux de ferblanterie exécutés le 20.02.2006 dans l'immeuble sis rue
de la Cure 22.

Fabrication et pose de gouttières à une lucarne.

Matériau : tôle de cuivre

Gouttière 25 cm	m.	5	Fr.	35.00	Fr.	175.00
Embutts	pcs	2	Fr.	30.00	Fr.	60.00
Coupures inclinées	pcs	2	Fr.	14.50	Fr.	29.00
Crochets	pcs	6	Fr.	12.00	Fr.	72.00

Travail :

Dépose et repose des tuiles,
déplacement des lattes
à tuiles

h. 2,5 Fr. 75.00 Fr. 187.50

Matériel :

Lattes à tuiles 25 x 45 mm m. 3 Fr. 2.00 Fr. 6.00

Total (TVA 7,6% incluse)

Fr. 529.50

En cas de représentation directe, les factures ne doivent pas être enregistrées dans la comptabilité de la régie immobilière.

2.3

Adressage en cas de pluralité de propriétaires

En cas de pluralité de propriétaires, les principes suivants sont applicables à l'adressage :

- Communauté de copropriétaires par étages (CPPE), emplacement et désignation du lieu de l'immeuble

*Exemple : CPPE Près-du-Bois 22 Les Acacias-Genève
p. a. Nicolas Chevalier
1200 Genève*

- Communauté de copropriétaires, emplacement et désignation du lieu de l'immeuble

*Exemple : Communauté de copropriétaires Près-du-Bois 22 Les Acacias-Genève
p. a. Nicolas Chevalier
1200 Genève*

- Communauté héréditaire et nom du défunt, adresse du représentant de la communauté héréditaire

*Exemple : Communauté héréditaire Chevalier Les Acacias-Genève
p. a. Nicolas Chevalier
Près-du-Bois 22
1200 Genève*

- Société simple (désignation) et adresse de l'associé gérant

*Exemple : Société simple Près-du-Bois 22 Les Acacias-Genève
p. a. Nicolas Chevalier
Près-du-Bois 22
1200 Genève*

2.4

Refacturation des primes d'assurance en son propre nom ; assurance pour le compte de tiers

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

2.5

Facturation des charges par une régie immobilière en cas de représentation directe

2.5.1

Lors de la location d'immeubles sans imposition par option

Il devrait ressortir du décompte de charges qu'il s'agit d'une opération exclue du champ de l'impôt réalisée par le bailleur et non pas d'une opération réalisée par la régie immobilière. Le nom et l'adresse du bailleur devraient par conséquent figurer sur la facture (☞ chif. 2.2).

2.5.2

Lors de la location d'immeubles avec imposition par option

En pareil cas, les charges facturées par la régie immobilière constituent une opération imposable réalisée par le bailleur. Les exigences en matière de facturation

selon le chif. 2.2 sont à prendre en considération. Le bailleur devra donc figurer sur la facture en tant que fournisseur de la prestation, avec **mention complète de son adresse et du numéro TVA**.

2.6

Honoraires pour l'établissement du décompte de charges

Les honoraires que la régie immobilière facture pour ses travaux administratifs, lesquels se répercutent en tant que poste de charges dans le décompte de charges, sont imposables chez la régie au taux normal. Si le bailleur a fait usage de l'imposition par option des rapports de location contractuels y afférents, il peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable grevant la prestation de services fournie par la régie immobilière, à la condition que celle-ci ait établi une facture remplissant toutes les conditions de forme (art. 37 LTVA).

2.7

Prestations de services en relation avec les immeubles²

Les prestations de services ayant **un lien étroit avec des immeubles** sont réputées fournies au lieu où se trouve l'immeuble. 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 (art. 14 al. 1 LTVA). L'acquisition 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 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 OLTV).

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, à savoir que leur imposabilité se définit en fonc-

tion 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).

3. Travaux de conciergerie et de gardien de place

3.1 Traitement fiscal des propres prestations

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

Cette disposition d'exception a pour conséquence que les **travaux de conciergerie** effectués **pour son propre compte** par l'assujetti ou son personnel **ainsi que, en particulier, les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués sur des installations sportives par des gardiens de place et des greenkeepers** ne doivent pas être imposés.³

Il faut cependant remarquer qu'il n'existe **aucun droit à la déduction de l'impôt préalable** sur l'acquisition de prestations (p. ex. achat de biens tels qu'outils, matériel de réparation), lorsque les travaux sont exécutés en relation avec un but exclu du champ de l'impôt (p. ex. location d'immeuble sans imposition par option).

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

3.2 Notion des travaux de conciergerie et des travaux de gardien de place

Sont réputés travaux de conciergerie

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

a) Travaux de nettoyage :

Il s'agit par exemple du nettoyage de

- cages d'escaliers, y compris les entrées et places aux abords des bâtiments ;
- fenêtres et rampes de la cage d'escaliers ;
- installations et cages d'ascenseurs ;

³ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

- façades, y compris les surfaces extérieures des fenêtres et les stores, par exemple d'immeubles climatisés ou de tours ;
- chafferries et installations de chauffage ;
- buanderies et séchoirs ;
- halles de parcages et places de parc, y compris les locaux annexes et les places de lavage ;
- chemins, places, escaliers, y compris caniveaux et fosses ;
- autres installations communes et techniques et locaux servant à la maintenance (p. ex. siphons et écoulements) ;
- garde-robres ;
- salles de gymnastique dans les écoles.

b) Travaux de réparation et d'entretien :

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

- réparation, en raison 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 des sangles de stores ;
- remplacement d'ampoules et tubes fluorescents ;
- graissage des charnières de portes ;
- réglage des serrures de portes ;
- réparation de robinets et de mélangeurs ;
- débouchage de siphons et écoulements ;
- soins du gazon et des parterres de fleurs (p. ex. arroser, tondre, amender [engrais], ameublir et aérer le sol, désherber) ;
- déblayage de la neige et salage de chemins, places, escaliers et places de parc ;
- travaux d'entretien et de réparation dans les douches, les toilettes et les vestiaires ;
- travaux de jardinage tels que tailler les haies et les 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 doivent pas non plus être 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.

Pour des raisons de simplification, les types de travaux indiqués ci-dessus qui sont effectués dans des bureaux, des locaux d'enseignement, dans des hôpitaux et des homes et dans des immeubles du même genre sont assimilés aux travaux de conciergerie. Il s'ensuit qu'aucun impôt à titre de prestations à soi-même n'est dû sur de tels travaux.

3.2.2

Sont réputés travaux de gardien de place⁴

Les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien effectués par des maîtres de bain, gardiens, greenkeepers, etc. sur des installations sportives (places de sport, tribunes, piscines, patinoires, courts de tennis et places de parc attenantes, etc.), tels que

a) Travaux de nettoyage et d'entretien :

Il s'agit par exemple

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

b) Travaux de réparation et autres travaux effectués sur des installations sportives :

Il s'agit par exemple

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

3.2.3

Propres travaux qui ne tombent pas sous le coup de cette disposition d'exception

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

Exemples

- *Travaux de peintres, charpentiers, menuisiers, jardiniers, maçons, plâtriers et travaux de revêtement de sols ;*
- *Travaux d'installateurs sanitaires, électriciens et monteurs en chauffage, plombiers ;*
- *Travaux de terrassement (p. ex. sur des terrains de golf).*



Aux termes de l'article 9 alinéa 2 LTVA en relation avec l'article 34 alinéa 4 LTVA, de tels travaux effectués pour son propre compte sur des constructions **doivent être imposés à titre de prestations à soi-même, au prix qui serait facturé à un tiers indépendant**. Ceci est également applicable si lesdits travaux sont effectués par des concierges, gardiens de place et greenkeepers.

3.3

Délimitation entre les travaux de conciergerie effectués pour son propre compte et les travaux de conciergerie, imposables, acquis auprès de tiers

Si des travaux sont effectués par une personne auxiliaire (p. ex. un concierge salarié), la question ayant trait à l'imputation effective de ces travaux se pose : à savoir s'ils sont imputables à l'assujetti (en tant que propriétaire de l'immeuble ou locataire) ou à la régie immobilière. Celle-ci peut en effet, en lieu et place d'engager un concierge en son propre nom, engager un concierge par procuration au nom et pour le compte de l'assujetti (☞ chif. 2.2 « représentation directe »).

Le concierge est considéré comme l'employé de l'assujetti (propriétaire de l'immeuble ou locataire), dès lors qu'aux termes du contrat de conciergerie l'assujetti est désigné comme étant son employeur et qu'il enregistre les salaires y afférents dans la comptabilité de son immeuble. En pareil cas, l'assujetti ne doit pas imposer des prestations à soi-même.



Par contre, si c'est la régie immobilière qui est considérée comme étant l'employeur du concierge, elle effectue vis-à-vis de l'assujetti, en l'état soit le propriétaire de l'immeuble, le locataire ou le sous-locataire, des travaux de conciergerie **imposables au taux normal**.

4.

Option pour l'imposition

Les notions d'**option pour l'imposition** ou d'**opter pour l'imposition** utilisées ci-après s'appliquent aux **opérations volontairement imposées**, en vertu de l'article 26 alinéa 1 lettre b LTVA, par des assujettis propriétaires ou sous-locataires. Ces opérations sont, en soi, exclues du champ de l'impôt conformément à l'article 18 chiffres 20 et 21 1^{re} phrase LTVA (location/affermage et vente d'immeubles ou parties d'immeuble, ☞ chif. 1.2). Lorsqu'il est seulement question de **location** ou de **locataire**, ceci s'applique dans la même mesure à **l'affirmage** ou au **fermier**.

Celui qui opte pour l'imposition ne peut pas établir ses décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires (☞ ch. 707).

4.1

Principes

- L'option pour l'imposition est limitée aux locations et aux ventes d'immeubles (ou parties d'immeuble) à des locataires/sous-locataires et acheteurs **assez sujets**, ainsi qu'aux prestations des CPPE fournies aux PPE assujettis, pour autant que ces prestations concernent les parties communes. L'objet en question est en outre destiné en tout ou partie, chez l'acquéreur, le locataire ou le sous-locataire, à une affectation professionnelle dans le cadre d'une activité imposable (p. ex. bureau, dépôt, atelier de fabrication). L'activité peut aussi être imposable par option selon l'article 26 LTVA.
 - ☞ Il y a lieu toutefois de tenir compte des instructions données sous chif. 4.12.1.
- L'option pour l'imposition des terrains à bâtir et des rentes superficiaries n'est en revanche pas possible. Par terrain à bâtir, il faut comprendre - tel que cela prévaut sur le marché - la valeur du terrain viabilisé. En conséquence, une déduction de l'impôt préalable pour les frais d'équipement de base n'est pas admise.
 - ☞ Des informations complémentaires à ce sujet sont données dans les brochures « Industrie du bâtiment » et « Prestations à soi-même ».
- Selon le principe **« loyer et charges = une entité »**, le propriétaire ou le bailleur qui a opté pour l'imposition est redevable de la TVA au taux normal sur les loyers et les charges. Tel est également le cas lorsque les charges comprennent des éléments (p. ex. primes d'assurances, consommation d'eau) lesquels, considérés séparément, ne seraient pas imposables ou ne le seraient qu'au taux réduit. Les loyers et les charges imposables doivent être déclarés, selon le mode de décompte, d'après les contre-prestations convenues ou d'après les contre-prestations reçues (art. 44 LTVA), durant la période fiscale au cours de laquelle ils ont été facturés ou encaissés. En contrepartie, le propriétaire ou le bailleur peut déduire l'impôt préalable sur les dépenses afférentes à l'objet du bail (☞ chif. 1.4).
 - En principe, seul le propriétaire immobilier ou l'éventuel locataire, en qualité de sous-bailleur, peut opter pour l'imposition (☞ chif. 4.6). Si, jusqu'à présent, une régie immobilière apparaissait en son propre nom comme bailleur vis-à-vis du locataire, il est recommandé de modifier le contrat de bail en question de manière correspondante.
 - Si une société entreprend une transformation changeant sa forme juridique en vertu de la LFus, les autorisations d'option pour l'imposition qui lui ont été octroyées sont également valables pour la nouvelle forme juridique.
 - L'AFC peut faire dépendre l'octroi du droit d'option pour l'imposition de la remise de sûretés (art. 26 al. 2 LTVA).

- ☞ D'autres informations relatives à l'imposition par option de biens immobiliers sont données aux ch. 683 ss et aux ch. 699 à 702.



La possibilité d'appliquer, au sens de l'article 58 alinéa 3 LTVA, une **procédure fiscale simplifiée** dès lors que des immeubles (ou parties d'immeuble) sont fréquemment loués à court terme aussi bien à des locataires assujettis qu'à des locataires non assujettis, est décrite sous chif. 4.15.

4.2

Requête et révocation

L'option pour l'imposition doit faire l'objet d'une demande écrite auprès de l'AFC. Une demande établie sur le formulaire officiel n° 760 (☞ annexe 4) est à remettre pour chaque objet (immeuble dans son intégralité ou parties de celui-ci) et pour chaque locataire. Les changements de locataire sont à annoncer en faisant référence à la demande d'option (formulaire officiel précité) envoyée initialement. Une option pour l'imposition est en tout temps possible, mais au plus tôt pour le début du trimestre au cours duquel elle a été requise (est aussi applicable à la méthode de décompte mensuel), dans la mesure où les conditions d'octroi sont remplies.

Les options pour l'imposition autorisées sont valables pour une durée de 5 ans au moins (art. 26 al. 3 LTVA), à moins que les conditions applicables aux locataires ou aux PPE ne soient plus remplies (p. ex. fin de leur assujettissement ou changement de locataire). La révocation de l'option pour l'imposition devra parvenir par écrit à l'AFC au plus tard 30 jours après la cessation ou la renonciation à l'option.

- ☞ Des informations concernant les changements d'affectation sont données sous chif. 4.11.

4.3

Option pour l'imposition lors de la réalisation d'une construction pour son propre compte

Il faut d'abord relever qu'aucune option pour l'imposition n'est nécessaire, lorsque celui qui est déjà assujetti pour d'autres opérations réalise ou fait exécuter une construction destinée à son **activité professionnelle imposable** (p. ex. l'entrepreneur qui construit un nouvel atelier, l'hôtelier qui fait construire une annexe avec des chambres supplémentaires). L'assujetti peut faire valoir dans ses décomptes périodiques la déduction de l'impôt préalable sur les acquisitions de biens et les prestations de services destinées à cette construction (☞ chif. 1.4).

Lorsqu'une construction est réalisée en vue de sa **location, affermage ou de sa vente sans imposition par option**, le chif. 1.3 est à prendre en considération. Une option pour l'imposition est possible ; s'agissant du **début de l'option**, les cas suivants doivent être distingués :

4.3.1

Le constructeur de l'immeuble est déjà assujetti

Sont concernées ici les personnes déjà assujetties pour des opérations imposables ou pour des opérations qu'elles imposent par option, ainsi que les personnes qui deviennent assujetties, dès le début des travaux, en raison de la construction d'un immeuble pour leur propre compte.

La requête d'option pour l'imposition (☞ chif. 4.2) est acceptée par l'AFC, si

- le locataire/l'acheteur est assujetti **et**
- les recettes futures (provenant de locations ou de ventes) sont prouvées par des contrats ou des documents analogues, desquels ressortent sans équivoque le nom, l'adresse, le numéro TVA du destinataire de la prestation, l'objet ainsi que, pour les contrats de location, le début et la durée de ceux-ci.

Les contrats ou les documents analogues susmentionnés ne doivent pas être adressés à l'AFC en même temps que la requête d'option, mais séparément et seulement si elle en fait la demande. S'il s'avère à la fin de la construction que les conditions précitées ne sont pas remplies (c.-à-d. si le bail n'entre effectivement pas en vigueur ou si la vente ne se réalise pas), une telle situation peut avoir comme conséquence l'**annulation rétroactive** de l'option pour l'imposition autorisée avec facturation correspondante d'intérêts moratoires.

4.3.2

Le constructeur de l'immeuble n'est pas assujetti

Celui qui n'est pas déjà assujetti ou qui, en raison de travaux immobiliers pour son propre compte, ne le devient pas obligatoirement, peut seulement demander l'option pour l'imposition à partir du moment où il réalise des recettes et que celles-ci dépassent, selon les prévisions (sur la base de contrats), 40'000 francs dans les 12 prochains mois (provenant p. ex. de la location d'immeubles ou de parties d'immeuble à des assujettis).

☞ Le chif. 4.4 ci-après donne des informations sur la possibilité de faire valoir ultérieurement l'impôt préalable.

4.4

Mise en compte de l'impôt lors de la construction d'un immeuble pour son propre compte

Dès le début de l'option pour l'imposition accordée par l'AFC, le constructeur assujetti ne doit plus acquitter d'impôt à titre de prestations à soi-même sur la construction (ou la partie de la construction concernée) pour laquelle il a opté. L'éventuel impôt à titre de prestations à soi-même acquitté précédemment peut être déduit dans la même période à titre d'impôt préalable (en tout ou en partie si, selon les cas, la construction ou la partie de la construction concernée a ou n'a pas déjà été utilisée).

☞ Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans les brochures « Prestations à soi-même » et « Changements d'affectation ».

4.5 Exigences formelles relatives aux contrats de bail lorsqu'il est fait usage de l'option pour l'imposition des locations

Il est recommandé d'établir à chaque fois des contrats de bail remplissant les conditions posées en matière de facturation selon l'article 37 alinéa 1 LTVA (indication entre autres du n° TVA du bailleur et mention du taux de l'impôt). Etant donné qu'en règle générale il n'est pas établi de factures mais que, par exemple, seuls des bulletins de versement sont remis au locataire pour effectuer ses paiements périodiques, ce n'est que sur la base de ce contrat écrit que celui-ci pourra faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur ses versements périodiques au bailleur.

- ☞ Pour de plus amples détails concernant les pièces justificatives en cas de paiements répétitifs effectués sur la base d'un contrat sans facturation, voir ch. 800.

4.6 Sous-location

Indépendamment du fait que le propriétaire de l'immeuble ait opté ou non pour l'imposition, chaque locataire peut opter pour l'imposition d'une éventuelle sous-location, pour autant que les exigences du chif. 4.1 (point 1) soient remplies.

Il y a changement d'affectation pour le locataire qui sous-loue des locaux, lorsque l'option pour l'imposition de la sous-location débute, respectivement prend fin en tout ou en partie.

- ☞ Concernant la base de calcul lors de changements d'affectation, la brochure « Changements d'affectation » donne des informations détaillées.

En cas d'option pour l'imposition, il est important que le locataire ou le sous-locataire signale en tout temps au bailleur ou au locataire (en qualité de sous-bailleur) les faits déterminants sur le plan de l'option (p. ex. modification de la forme juridique, fin de l'assujettissement et autres événements du même genre).

Si le locataire ou le sous-locataire assujetti n'utilise plus que partiellement les locaux remis à bail à des fins imposables, l'impôt préalable sur les frais concernés est à réduire de manière correspondante.

- ☞ Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation » ainsi que sous les chif. 4.11 et 6.10 ci-après.

4.7

Déduction de l'impôt préalable

Lorsque seule une partie des locataires ou des PPE est assujettie, l'impôt préalable à valoir sur les dépenses ne peut être déduit, chez le bailleur, que proportionnellement aux assujettis.

Dans ce cas, il faut faire la distinction entre les **charges (frais accessoires)**, d'une part, et les **frais d'entretien** et les **investissements**, d'autre part :

a) Charges :

déduction de l'impôt préalable selon la clé de répartition applicable aux charges (☞ chif. 4.8.1 « variante de décompte »).

b) Frais d'entretien et investissements :

- la totalité de l'impôt préalable sur les frais directement attribuables à chaque unité locative peut être déduite pour les baux imposables par option ; aucune déduction de l'impôt préalable n'est possible pour les baux de chaque unité qui ne font pas l'objet de l'option pour l'imposition (p. ex. aucune déduction de l'impôt préalable sur un tapis neuf dans l'appartement d'un locataire privé ; déduction totale de l'impôt préalable sur des travaux de peinture dans les locaux d'un locataire assujetti).
- si une attribution directe à chaque unité locative (p. ex. façades, toit, cave, etc.) n'est pas possible, une clé de répartition déterminée selon des critères économiques objectifs peut être utilisée pour la réduction nécessaire de l'impôt préalable. A cet effet, la surface (m^2) de chaque unité locative - exceptionnellement et dans des cas motivés, le volume (m^3) - peut aussi être utilisé.
 - ☞ Des informations complémentaires à ce sujet sont données dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

Les changements d'affectation (p. ex. un rapport de location pour lequel l'imposition par option n'est pas possible succède à un rapport de location pour lequel dite option avait été autorisée ou inversement) peuvent conduire à une adaptation de la clé de répartition susmentionnée.

Donne également droit à la déduction de l'impôt préalable, un bâtiment (ou partie d'un bâtiment) inoccupé temporairement (p. ex. en raison du départ du locataire assujetti), utilisé auparavant par un locataire assujetti et pour la location duquel on avait opté pour l'imposition. Cette période temporaire n'est admise que pour une **durée maximale de 12 mois**. A l'expiration de ce délai, un changement d'affectation se produit en principe chez le bailleur et, par conséquent, un état de fait constitutif de prestations à soi-même (☞ chif. 4.11).

☞ Des précisions complémentaires au sujet des bâtiments inoccupés sont données sous chif. 5.14 ci-après.

4.8**4.8.1****Décompte de charges****Principes**

Le propriétaire ou le bailleur peut procéder, dans son décompte périodique de TVA, à la déduction de l'impôt préalable sur les charges imputables aux baux pour lesquels il y a imposition par option, ceci selon la clé de répartition applicable aux charges. Si le propriétaire ou le bailleur facture les charges de chauffage en fonction de la consommation, il peut, pour l'année en cours, déduire provisoirement l'impôt préalable sur les dépenses afférentes aux locataires assujettis conformément à la consommation de l'année précédente. Lors de l'établissement du décompte de charges, il y aura donc lieu d'examiner si d'éventuelles corrections de la déduction de l'impôt préalable doivent être faites sur la base de la consommation effective.



Les décomptes de charges relatifs aux baux qui ne sont pas imposés par option ne doivent faire aucune mention en relation avec la TVA.

Exemple de calcul à l'annexe 1.

Lors de l'adaptation annuelle (qui ne doit être faite que si les clés de répartition pour les charges varient d'une année à l'autre), les éventuelles modifications des proportions inhérentes à l'imposition par option (nouvelles options ou options caduques) doivent également être prises en considération pour procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Variante de décompte :

Par mesure de simplification (art. 58 al. 3 LTVA), il est permis, en lieu et place de réduire l'impôt préalable déductible à chaque fois lors des achats, de le mettre entièrement en compte dans un premier temps et de procéder à la réduction qui s'impose en fin d'année ou à la fin de la période d'exercice pour les charges.

Exemple de calcul à l'annexe 2.

4.8.2**Prestations communes**

Si, par exemple, lors de la construction d'un complexe immobilier appartenant à plusieurs propriétaires, des prestations communes (p. ex. chauffage central, conciergerie, garage souterrain) sont fournies par l'un d'entre eux ou plusieurs propriétaires ayant rassemblé leurs moyens et qu'elles sont facturées aux autres propriétaires, les destinataires de ces prestations peuvent faire valoir la déduction de l'impôt préalable si le fournisseur de la prestation (p. ex. le propriétaire ou la communauté des propriétaires concernée) est assujetti et que les factures remplissent les conditions de forme prévues à l'article 37 LTVA.

4.8.3

Réglementation transitoire en matière de charges

Dans le sens d'une détermination par approximation (art. 58 al. 3 LTVA), l'assujetti a la possibilité, lors du passage à l'imposition par option, de traiter les charges de la manière suivante sur le plan fiscal :

Les acomptes versés avant le début de l'option pour l'imposition ne doivent pas être imposés. Dès le début de l'option, ces versements sont toutefois imposables. Par mesure de simplification, il est recommandé d'imposer les éventuels versements complémentaires lors du décompte final et de traiter simultanément les éventuels remboursements comme des diminutions de la contre-prestation. La charge de TVA grevant l'huile de chauffage en stock au début de l'option peut être déduite proportionnellement (☞ chif. 4.8.1), tandis que, lors de la cessation de l'option, une imposition correspondante est à effectuer.

4.9

Participation du locataire aux frais

Les montants réclamés par le bailleur en sus du loyer et des charges pour une utilisation non conforme de la chose louée par le locataire constituent des dommages-intérêts au sens propre et ne sont par conséquent pas soumis à la TVA ; ceci indépendamment du fait que ce soit le locataire ou son assurance qui effectue le paiement.

Sont en revanche soumises à la TVA au taux normal, les participations du locataire, non contenues dans le loyer, aux frais ayant trait à la réalisation d'investissements de réaménagement ou de travaux de rénovation d'une qualité supérieure à celle que le bailleur est prêt à supporter.

4.10

CPPE

a) Principes :

Les prestations que des CPPE fournissent aux PPE sont exclues du champ de l'impôt, pour autant que ces prestations consistent en la mise à leur disposition de la propriété commune à des fins d'usage. Sont également exclues du champ de l'impôt les prestations ayant trait à l'entretien, la remise en l'état ou d'autres opérations qui servent à la gestion de la propriété commune, ainsi que la livraison de chaleur et de biens analogues (art. 18 chif. 20 LTVA).

S'il est fait usage de l'option pour l'imposition de ces prestations, le taux normal est applicable aux chiffres d'affaires correspondants. Tel est également le cas lorsque certains éléments (p. ex. primes d'assurance, consommation d'eau), considérés séparément, ne seraient pas imposables ou ne le seraient qu'au taux réduit. Le fait que ces prestations soient facturées séparément ou forfaitairement ne joue par ailleurs aucun rôle.

b) Fonds de rénovation de la CPPE :

Les contributions que versent périodiquement les PPE au fonds de rénovation ne sont pas soumises à la TVA, dans la mesure où elles sont facturées séparément. Ces montants sont considérés comme des opérations relevant du do-

maine du marché monétaire et des capitaux, exclues du champ de l'impôt (art. 18 ch. 19 LTVA). Le montant du fonds de rénovation disponible auprès de la CPPE au moment de son assujettissement à la TVA ne doit lui aussi pas être imposé.

La CPPE assujettie peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur les investissements proportionnellement (en règle générale selon les quotes-parts de copropriété) aux prestations imposées par option qu'elle fournit aux PPE. Pour autant que les contributions versées au fonds de rénovation n'aient pas été imposées jusqu'à présent, il y a lieu, lors de la facturation aux PPE assujettis, de tenir compte du fait que la TVA est due sur le montant brut, soit sur le montant établi **avant** le prélevement à charge du fonds de rénovation à disposition. Les PPE assujettis peuvent, quant à eux, procéder à la déduction de l'impôt préalable en fonction de l'utilisation à des fins impo-sables de leur partie d'immeuble.

Exemple

PPE assujetti (avec option) :
PPE non assujetti :

Quote-part 60%
Quote-part 40%

Etat du fonds	1'800
Travaux de transformation	2'000

Facture de l'entrepreneur général à la CPPE
(avec toutes les indications requises selon l'art. 37 LTVA) :

Travaux de transformation	2'000
TVA 7,6%	<u>152</u>
Total	<u>2'152</u>

Déduction de l'impôt préalable auprès de la CPPE	60% de 152 =	91
---	--------------	----

Facture de la CPPE aux PPE assujettis
(avec toutes les indications requises selon l'art. 37 LTVA) :

Travaux de transformation	60% de 2'000 =	1'200
TVA 7,6%	<u>91</u>	
Prélèvement sur le fonds de rénovation	<u>1'291</u>	
Solde à payer	<u>1'080</u>	
	<u>211</u>	

Déduction de l'impôt préalable auprès du PPE assujetti	91
--	----

Facture de la CPPE au PPE non assujetti
(sans indication relative à la TVA)

Travaux de transformation	40% de 2'152 =	861
Prélèvement sur le fonds de rénovation	<u>720</u>	
Solde à payer	<u>141</u>	

Si les contributions à verser au fonds de rénovation ne sont pas facturées séparément, c'est-à-dire si elles sont facturées avec les autres charges, elles sont alors soumises à l'impôt au taux normal.

4.11

Changement d'affectation en cas de changement de locataire

Lorsqu'un locataire non assujetti succède à un locataire assujetti (ou inversement), un impôt de prestations à soi-même ou un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable peut en être la conséquence chez le bailleur.

- ☞ Des informations plus détaillées à ce sujet se trouvent dans la brochure « Changements d'affectation ».

Si l'utilisation ne change que temporairement, soit pour une **durée maximale de 12 mois**, l'impôt de prestations à soi-même pour cette période peut être acquitté sur la base des loyers. Il y a lieu toutefois de prendre garde à ce que la TVA ne soit pas mentionnée de manière apparente dans les factures adressées aux locataires. Lors de l'éventuelle mise à disposition de locaux à titre gratuit, la TVA est due sur le prix du loyer tel qu'il serait facturé à un tiers indépendant (art. 34 al. 3 LTVA).

4.12

Transfert d'un immeuble⁵

Lors de la vente d'immeubles, l'assujetti a la possibilité de choisir (pour la vente d'un ou de plusieurs immeubles) entre l'une ou l'autre des trois variantes ci-après :

- a) Transfert par le biais d'une opération exclue du champ de l'impôt au sens de l'article 18 chiffre 20 LTVA avec comme conséquence, selon les circonstances, qu'un impôt de prestations à soi-même est dû ;
- b) Transfert au moyen de l'imposition par option au sens de l'article 26 LTVA, ce qui aura pour conséquence que l'impôt de livraison doit être acquitté sur le prix de vente (sans la valeur du terrain). Un éventuel dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est ainsi possible. Cette variante s'applique également aux immeubles que le cédant n'a utilisés jusqu'à présent qu'à des fins non imposables (☞ chif. 4.12.1) ;
- c) Transfert dans le cadre de la procédure de déclaration avec comme conséquence qu'il faut procéder à l'annonce de cette opération imposable en lieu et place d'acquitter la TVA sur le prix de vente. Cette variante s'applique également aux immeubles que le cédant n'a utilisés jusqu'à présent qu'à des fins non imposables (☞ chif. 4.12.2).

4.12.1

Vente avec imposition par option

L'imposition par option du transfert d'un immeuble implique que l'acquéreur soit assujetti à la TVA et qu'il utilise l'immeuble (en totalité ou partiellement) pour une activité imposable. L'exigence de l'assujettissement peut également être remplie dans les cas où l'acheteur devient assujetti en raison de cette acquisition.



Les immeubles, utilisés jusqu'à présent exclusivement à des fins exclues du champ de l'impôt, peuvent également faire l'objet, lors de leur vente, d'une imposition volontaire chez le vendeur assujetti. En revanche, cela n'est pas admis dès lors qu'il s'agit d'un vendeur non assujetti qui ne saurait se faire immatriculer dans le registre des contribuables TVA en raison de l'imposition par option d'une vente unique, étant donné que dans son cas le critère d'un assujettissement durable fait défaut.⁶

Le prix de vente (sans la valeur du terrain) - indépendamment du montant de l'impôt préalable déduit en son temps - constitue le chiffre d'affaires imposable. Si l'objet a été utilisé, chez le vendeur, aussi bien à des fins soumises à la TVA (p. ex. imposition par option de la location) qu'à des fins exclues du champ de l'impôt (p. ex. location sans imposition par option), l'impôt sur la livraison ne doit être acquitté que sur la partie de l'immeuble utilisée jusqu'à présent à des fins imposables, ceci pour autant que l'option pour l'imposition de la vente ne porte que sur cette partie-là de l'immeuble.



Il est recommandé de mentionner séparément les **valeurs exclues du champ de l'impôt (partie de l'immeuble non imposée par option et valeur du terrain)** et la valeur de la **partie de l'immeuble imposée par option**, ainsi que le **montant de la TVA** sur les documents de vente liant les deux parties.

S'il s'agit d'un immeuble loué avec imposition par option de la location, qui est ensuite vendu au même locataire, il suffit de signaler cette vente à l'AFC par écrit. Par contre, si l'immeuble en question n'est pas vendu à l'ancien locataire, la communication relative à l'option pour l'imposition de la vente doit se faire au moyen du formulaire officiel n° 760.

4.12.2

Par procédure de déclaration

a) Base légale :

Si, dans le cadre d'une réorganisation (création, liquidation, fusion, restructuration d'entreprises), la totalité ou une partie d'un patrimoine est transférée à un assujetti, la procédure de déclaration au sens de l'article 47 alinéa 3 LTVa est applicable. Conformément à cette disposition, la procédure de déclaration se limite aux prestations **imposables**, ce qui veut dire que le transfert d'un immeuble n'est pas concerné à ce titre, puisqu'il s'agit en l'état d'une opération **exclue du champ de l'impôt** (art. 18 ch. 20 LTVa). Par conséquent, il faut en principe acquitter l'impôt de prestations à soi-même en cas de vente d'un immeuble, excepté s'il est fait usage de l'imposition par

⁶ Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008

option de sa vente en vertu de l'article 26 LTVA, laquelle vente serait ainsi soumise à l'impôt de livraison.

b) Pratique administrative⁷

Selon la pratique administrative, le transfert d'un ou de plusieurs immeubles est, sur demande de l'assujetti, traité en tant que **partie d'un patrimoine** (au sens d'une restructuration), et ceci indépendamment du fait qu'avec l'immeuble d'autres valeurs patrimoniales soient également transférées. La procédure de déclaration **peut** donc être appliquée – de manière optionnelle pour un ou plusieurs immeubles – indépendamment de l'utilisation antérieure (à des fins imposables et/ou exclues du champ de l'impôt) de l'immeuble, respectivement des immeubles.

Si le cédant a opté pour l'imposition de la location d'immeubles et qu'aucun changement de locataires n'intervient, l'autorisation de l'option, concernant l'immeuble transféré dans le cadre de la procédure de déclaration, est également valable pour le reprenant ; une nouvelle demande d'option n'est donc pas nécessaire. Les autorisations d'option octroyées initialement au vendeur doivent être remises au reprenant.

En plus des demandes d'option susmentionnées, il est recommandé de remettre au reprenant tous les documents importants, à savoir, par exemple, les descriptions et les pièces relatives aux investissements effectués, à la nature de l'affectation de l'immeuble ou des immeubles, ainsi que les documents ayant trait aux éventuelles impositions de prestations à soi-même ou ceux relatifs aux dégrèvements ultérieurs de l'impôt préalable.

- ☞ Des informations complémentaires à ce sujet sont données dans la notice « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration ».

4.13

Décompte TVA

Les chiffres d'affaires (avec et sans imposition par option) provenant de loyers et d'acomptes de charges sont à déclarer par le bailleur sous chiffre 010 des décomptes périodiques de TVA. Dans la mesure où les chiffres d'affaires résultent de locations pour lesquelles l'imposition par option n'a pas été exercée, ceux-ci peuvent à nouveau être déduits sous chiffre 043 du décompte TVA. Les chiffres d'affaires restants, provenant de locations imposées par option, sont imposables au taux normal.

4.14

Obligation d'enregistrement

Pour chaque immeuble faisant l'objet d'une imposition par option, l'assujetti établit une liste selon **l'annexe 3**. Les clés de répartition applicables à l'entretien et aux charges devront ressortir de cette liste. Il est recommandé d'adapter ces listes dès lors que des modifications interviennent en raison de nouveaux rap-

ports liés à l'immeuble en question et de les conserver à des fins de contrôle (☞ chif. 1.5).

Les documents nécessaires au calcul d'un éventuel changement d'affectation sont à conserver par l'assujetti jusqu'à la date d'échéance de la prescription.

- ☞ Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la brochure « Changements d'affectation ».

Si cela est possible, il est recommandé de procéder déjà à une répartition dans la comptabilité au moyen de comptes individuels, c'est-à-dire par exemple de la manière suivante :

- valeur d'acquisition des immeubles ;
- réévaluation d'immeubles ;
- dépenses augmentant la valeur ;
- entretien ultérieur ;
- dépenses maintenant la valeur (entretien à la charge du bailleur) ;
- charges (réparties, selon la clé de répartition, en frais de chauffage et autres charges).

Il est recommandé de tenir ces comptes séparément par immeuble. En outre, il est judicieux d'assortir les dépenses immobilières grevées d'impôt préalable d'un code spécial dans les comptes concernés ou de les comptabiliser dans des comptes séparés (selon le taux d'impôt applicable).

Si cette séparation n'est pas déjà effectuée dans la comptabilité, il est recommandé de tenir des listes correspondantes - facilement contrôlables - extra-comptables (p. ex. sous la forme de listes et de fichiers des immobilisations).

4.15

Option pour l'imposition de la location à court terme d'immeubles ou de parties d'immeuble

Lorsque des immeubles ou parties d'immeuble (p. ex. installations sportives, salles de cours) sont loués à **court terme** (pour quelques heures ou par jour) **en alternance à des locataires assujettis et non assujettis** et que le bailleur désire opter pour l'imposition des recettes de location provenant des locataires assujettis, il peut à cette fin adresser une demande à l'AFC au moyen du formulaire n° 760. En lieu et place de l'indication du nom des locataires assujettis (lesquels en partie ne sont pas encore connus), il indiquera « divers » dans le champ prévu à cet effet. Une fois par année, l'assujetti annoncera à l'AFC au moyen d'une liste les chiffres d'affaires qu'il a imposés par option. Cette liste doit contenir les mêmes indications que celles qui sont requises dans le formulaire n° 760. Pour les recettes de location imposées par option, la TVA peut être mentionnée dans les factures y relatives.

Un changement d'affectation déterminant, du point de vue fiscal, n'interviendra que si l'utilisation exclue du champ de l'impôt de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble (calculée sur une année) augmente ou diminue par rapport à l'année précédente. En cas de calcul par approximation de la TVA à valoir sur des changements d'affectation partiels, les augmentations ou les diminutions jusqu'à concurrence de 20% par année n'ont toutefois aucune conséquence fiscale.⁸

☞ Pour les locations à des locataires non assujettis, la possibilité existe, selon les circonstances, de procéder au calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable selon la procédure fiscale simplifiée telle que décrite sous chif. 7.

5. Locations / Affermages

La location et l'affermage d'immeubles ou de parties d'immeuble est exclue du champ de l'impôt (art. 18 ch. 21 LTVA) – sans droit à la déduction de l'impôt préalable. Les exceptions à cette règle mentionnées à l'article 18 chiffre 21 LTVA, à savoir les opérations imposables dans le domaine de la mise à disposition d'immeubles ou de parties d'immeuble sont décrites sous chif. 5.1 ss ci-après.

5.1 Location d'appartements et de chambres destinés à l'hébergement ; location de salles dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration (art. 18 ch. 21 let. a LTVA ; ch. 152 à 157 et ch. 163)

5.1.1 Principes

Tombent sous le coup de cette disposition, d'une part, les prestations d'hébergement (nuitée avec petit-déjeuner) du secteur de l'hôtellerie (entreprises hôtelières et établissements de cure) et de la parahôtellerie ainsi que, d'autre part, la location de salles dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration.

- Concernant la location de maisons et de chambres meublées ou non, destinées à l'accueil d'hôtes, il s'agit en règle générale d'une prestation d'hébergement soumise à la TVA au taux spécial.

Exemples

Hébergement dans des hôtels, maisons et appartements de vacances, chambres d'hôtes et hébergement dans des dortoirs.

Les éventuelles prestations accessoires à l'hébergement telles que le nettoyage de la chambre, de l'appartement ou de la maison, le lavage de la literie et autres prestations du même genre, sont considérées comme **facteurs du coût de la prestation d'hébergement** et sont, par conséquent, également soumises à la TVA au **taux spécial**.

Si, toutefois, les locaux loués servent de domicile au sens des articles 23 ss CC ou constituent une résidence de séjour hebdomadaire, ou si le locataire crée un siège d'affaires ou un établissement stable d'une durée de 3 mois au moins et que la relation contractuelle est régie par les articles 253 ss du CO, la prestation en cause ne constitue plus une prestation imposable relevant du secteur de l'hébergement. La location est, en pareil cas, exclue du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 chiffre 21 LTVA. L'AFC peut exiger une preuve à cet effet de la part du bailleur. Dans un tel cas de figure, les **prestations supplémentaires fournies** telles que le nettoyage de la chambre, de l'appartement ou de la maison, le lavage de la literie et les prestations du même genre sont à imposer au **taux normal**.

- La location de salles, de salles de conférences ou de cours dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration est toujours soumise à la TVA au taux normal. Sont réputées entreprises du secteur de la restauration, les exploitations dont le but principal consiste en la fourniture de prestations de restauration ou chez lesquelles de telles prestations représentent plus de 10% de leur chiffre d'affaires global.

5.1.2 Location de maisons et d'appartements de vacances situés sur le territoire suisse

a) Délimitation entre fortune commerciale et fortune privée :

Tandis que les maisons et appartements de vacances, propriété de personnes morales (p. ex. S.A., Sàrl) et de sociétés de personnes (p. ex. sociétés en nom collectif, sociétés en commandite) font en règle générale partie du patrimoine commercial, de tels biens immobiliers sont prioritairement attribués à la fortune privée des **raisons individuelles**.

Toutefois, **du point de vue de la TVA**, ces biens sont en particulier considérés **comme faisant partie intégrante du patrimoine commercial d'une raison individuelle**, lorsqu'une des conditions suivantes est remplie :

- La location de maisons ou d'appartements de vacances **constitue une exploitation ou une partie d'exploitation en propre**.

Si les recettes provenant de la location de maisons ou d'appartements de vacances dépassent 40'000 francs par an, ces immeubles sont considérés, du point de vue de la TVA, comme partie de l'entreprise qui doit être attribuée au patrimoine commercial.

- Les maisons et appartements de vacances **font l'objet d'une activité exercée à titre professionnel avec des immeubles**.
- Les maisons ou appartements de vacances servent de **réserve d'exploitation** pour l'entreprise.

Exemple

Un hôtel possède des appartements de vacances qui sont utilisés comme dépendances pour les clients en haute saison.

- Les maisons ou appartements de vacances servent **de garantie à l'entreprise pour les crédits d'exploitation qui lui ont été accordés.**

Les maisons ou appartements de vacances qui sont la propriété commune de l'assujetti et de son conjoint doivent être considérés comme faisant partie du patrimoine commercial, pour autant que l'une des conditions susmentionnées soit remplie. Ce n'est que lorsque les rapports de propriété sont clairement séparés (p. ex. propriété par étage inscrite au Registre foncier) que les immeubles ou parties d'immeuble se rapportant au conjoint non assujetti ne font pas partie du patrimoine commercial du conjoint assujetti, ceci à la condition toutefois que la facturation des loyers aux locataires se fasse au nom du conjoint non assujetti.

Pour les maisons et appartements de vacances attribués au **patrimoine privé**, il n'existe aucun droit à la déduction de l'impôt préalable. Par contre, les recettes de location ne doivent pas être imposées. Lorsque des maisons et appartements de vacances sont considérés comme **faisant partie du patrimoine commercial**, les contre-prestations, résultant de la location d'une maison ou d'un appartement de vacances situé sur le territoire suisse, sont à imposer au taux spécial applicable aux prestations du secteur de l'hébergement par le propriétaire assujetti. Les dépenses afférentes aux maisons et appartements de vacances appartenant au patrimoine commercial et utilisés principalement à des fins commerciales, donnent droit à la déduction complète de l'impôt préalable.

Si la maison ou l'appartement de vacances (situé sur le territoire suisse) faisant partie du patrimoine commercial est utilisé principalement à une fin non soumise à la TVA (p. ex. pour l'usage privé ou pour la mise à la disposition de parents et de connaissances à titre gratuit), il y a **prestations à soi-même** de même ampleur, à savoir que c'est le prix de la location tel qu'il serait facturé à un tiers indépendant qui doit être imposé à titre de prestations à soi-même au taux d'impôt spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement.

Dès lors que la raison individuelle assujettie possède un ou plusieurs immeubles de vacances faisant partie de son patrimoine commercial, l'AFC part du principe que l'un d'entre eux est utilisé durant deux mois par année à des fins privées. Pour ces deux mois, un prix de location tel qu'il serait facturé à un tiers indépendant doit être imposé à titre de prestations à soi-même (au taux d'impôt spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement).

- ☞ L'imposition de prestations à soi-même en cas de **changements d'affectation** (p. ex. lors du transfert de maisons ou d'appartements de vacances dans le patrimoine privé) fait l'objet d'un complément d'informations dans la brochure « Changements d'affectation ». Il est toutefois recommandé, lors-

qu'un cas concret de changement d'affectation se présente, de se renseigner auprès de l'AFC sur la procédure exacte à appliquer en matière d'imposition de prestations à soi-même.

Exemple 1

Le commerçant en alimentation Octave Hairgebel (raison individuelle) est inscrit en qualité d'assujetti à la TVA dans le registre des contribuables. Il investit principalement sa fortune privée dans des appartements de vacances qu'il loue. Les recettes annuelles de location s'élèvent à environ Fr. 50'000--. Les appartements de vacances ne figurent pas dans la comptabilité commerciale. Durant les vacances et parfois en fin de semaine, Octave Hairgebel séjourne avec sa famille dans l'un de ces appartements de vacances.

Si les recettes provenant de la location de maisons ou d'appartements de vacances dépassent Fr. 40'000-- par an, ces immeubles sont considérés comme partie de l'entreprise qui doit, sur le plan de la TVA, être attribuée au patrimoine commercial. Le propriétaire assujetti Octave Hairgebel doit imposer les contre-prestations résultant de la location au taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement. L'impôt préalable sur les dépenses peut être entièrement déduit. En ce qui concerne l'usage privé, Octave Hairgebel doit imposer, à titre de prestations à soi-même, un prix de location équivalant à celui qui serait facturé à un tiers indépendant (au taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement). Sans preuve appropriée, il doit imposer annuellement une contre-prestation équivalant à deux mois de loyer pour l'usage privé de l'appartement de vacances qu'il utilise exclusivement ou le plus fréquemment.

- ☞ Concernant le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, la brochure « Changements d'affectation » donne des renseignements complémentaires.

A supposer que les appartements de vacances soient propriétés de l'épouse d'Octave Hairgebel et qu'ils sont loués au nom de celle-ci, une attribution au patrimoine commercial n'entrerait pas en ligne de compte. Il n'y aurait par conséquent aucun droit à la déduction de l'impôt préalable ; les recettes de location ne devraient par contre pas être imposées, à moins que l'épouse ne soit elle-même assujettie du fait que la limite de chiffre d'affaires est dépassée (art. 21 LTVA).

Exemple 2

Pierre-Alain Bard, propriétaire de la fabrique de machines – assujetti – P.-A. Bard (raison individuelle), possède quatre appartements de vacances qui ne sont pas enregistrés dans la comptabilité de l'entreprise. Pour l'année 2006, la fabrique de machines prévoit des investissements importants, pour lesquels elle doit demander un crédit d'exploitation auprès d'une banque. Le crédit n'est accordé par la banque qu'à la condition que les quatre appartements de vacances appartenant au patrimoine privé de Pierre-Alain Bard servent de garantie. Pierre-Alain

Bard accepte cette condition posée, moyennant quoi le crédit d'exploitation est accordé au 1^{er} juillet 2006.

Dès le 1^{er} juillet 2006, les quatre appartements de vacances sont considérés, sur le plan de la TVA, comme faisant partie du patrimoine commercial, étant donné qu'ils servent, à partir de cette date, de garantie à l'entreprise pour les crédits d'exploitation accordés. Le propriétaire assujetti doit dès lors imposer les contre-prestations résultant de la location au taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement. En contrepartie, il a le droit de déduire entièrement l'impôt préalable sur les dépenses y afférentes. Sans preuve appropriée, il lui faut en outre imposer annuellement une contre-prestation correspondant à deux mois de loyer pour l'appartement de vacances utilisé exclusivement, ou le plus fréquemment, à son usage privé.

☞ Concernant le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, la brochure « Changements d'affectation » donne des informations complémentaires.

Exemple 3

Bob Corne est propriétaire d'une société de conseil assujettie (raison individuelle) et d'une maison de vacances au Tessin. La maison de vacances est utilisée pour les propres besoins de la famille et réservée à tout le moins à un usage personnel. La maison de vacances ne figure pas dans la comptabilité de la société de conseil. Elle sert toutefois de garantie à l'entreprise pour un crédit d'exploitation accordé par la banque.

Les maisons ou appartements de vacances servant de garantie à l'entreprise pour les crédits d'exploitation accordés sont considérés, sur le plan de la TVA, comme des biens faisant partie du patrimoine commercial. Toutefois, étant donné que la maison de vacances de Bob Corne n'est pas utilisée à des fins commerciales imposables, il n'existe aucun droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses correspondantes.

b) Location de maisons et d'appartements de vacances :

- **Location en son propre nom :**

En cas de location de maisons et d'appartements de vacances (meublés ou non meublés) se trouvant sur le territoire suisse, il y a prestation d'hébergement imposable au taux spécial, et cela quelle que soit la durée du contrat.

- **Location au nom de tiers :**

Il est recommandé, en relation avec la location, par un assujetti, d'une maison de vacances ou d'un appartement de vacances au nom et pour le compte d'autrui, de consulter les explications données sous chif. 2.2.

• Maison ou appartement de vacances avec constitution de domicile :

Si les locaux loués servent de domicile au locataire au sens des articles 23 ss CC ou constituent une résidence de séjour hebdomadaire, ou si le locataire crée un siège d'affaires ou un établissement stable d'une durée de trois mois au moins et que la relation contractuelle est régie par le droit du bail au sens des articles 253 ss du CO, il n'y a plus en l'état prestation d'hébergement imposable. La location est, en pareil cas, exclue du champ de l'impôt (art. 18 ch. 21 LTVA). L'AFC peut exiger la preuve d'un tel état de fait de la part du bailleur. L'impôt grevant les dépenses ne peut pas être déduit au titre de l'impôt préalable.

Les prestations fournies en plus telles que le nettoyage de la chambre, de l'appartement ou de la maison, le lavage du linge de lit et autres prestations du même genre doivent être imposées au taux normal.

Lorsque les travaux de nettoyage ne sont pas effectués par le propriétaire de l'appartement de vacances, mais par un tiers qui les facture au client en son propre nom, ils sont imposables au taux normal. Le tiers doit également imposer cette prestation au taux normal s'il la facture au propriétaire de l'appartement de vacances.

5.2 Location de places de camping et d'emplacements pour mobilhomes
(art. 18 ch. 21 let. b LTVA ; ch. 155 et 670)

Sans égard au fait que les places soient louées à court ou à long terme, la location de places pour l'installation de tentes, de caravanes, de mobilhomes et de motorhomes dans des campings et des parcs pour mobilhomes équipés d'installations spéciales (p. ex. douches, toilettes), est soumise au taux spécial pour les prestations du secteur de l'hébergement.

La mise à disposition d'installations usuelles communes (p. ex. douches et locaux de nettoyage, toilettes, raccordements électriques, prises d'eau, dispositifs d'élimination des déchets, places de jeux pour enfants) est aussi imposable au taux spécial. Cela est également valable en cas de facturation séparée de ces prestations.

5.3 Location de places de parc pour le stationnement de véhicules
(art. 18 ch. 21 let. c LTVA ; ch. 53 et 671)

a) Principes :

Pour des raisons de simplification, nous parlerons ci-après de la location de places de parc. Il faut comprendre par là toute place, marquée ou non, destinée au stationnement de véhicules. Sont en particulier réputés véhicules, les voitures, les motos, les cyclomoteurs, les vélos, les remorques, les machines agricoles et de chantier, mais aussi les bateaux et les avions. Entrent en ligne

de compte en tant que places de parc, les garages individuels, les box fermés ou ouverts, les places de parc dans des halles de parking (p. ex. dans des garages souterrains, des parkings à étages), les places de parc couvertes et autres places de parc du même genre, mais aussi en particulier les emplacements pour y déposer un bateau en cale sèche (p. ex. sur les rives et les prés, les rivages de sable et de galets ou dans des hangars).

b) Traitement fiscal :

Pour procéder à une répartition sur le plan fiscal, il faut en premier lieu faire la distinction entre les places de parc **affectées à l'usage commun** et celles qui ne le sont pas. Relèvent exclusivement de l'usage commun, les places de parc prévues sur l'accotement ou sur des places publiques dont l'accès n'est pas entravé. Le mode de perception des taxes, prélevées en pareil cas essentiellement pour la location à court terme de places de parc (p. ex. au moyen d'horodateurs, d'automates à tickets ou par la remise de cartes de parking pour le stationnement en zone bleue de véhicules appartenant aux riverains), ne joue à cet égard aucun rôle. La location de places de parc affectées à l'usage commun est exclue du champ de l'impôt.

Par contre, la location de places de parc qui **ne sont pas affectées à l'usage commun** pour le stationnement de véhicules est en principe - sans égard à la durée de la location - imposable au taux normal. Sont concernées à ce titre les places de parc dans des parkings à étages dont les propriétaires peuvent être des personnes privées ou des collectivités publiques (communes). Appartiennent également à cette catégorie, les places de parc situées sur des grands parkings privés délimités par des mesures de construction (p. ex. barrières), ainsi que les places de parc appartenant à des bâtiments déterminés (p. ex. hôpitaux, bâtiments d'administrations, écoles, gares). Il y a lieu en outre de relever que la location faisant l'objet de la convention conclue entre les parties contractantes est imposable, mais que l'utilisation effective de l'objet loué par son locataire n'est pas déterminante en la matière.

La location de places de parc, qui en tant que telles ne sont pas affectées à l'usage commun, est toutefois de nouveau exclue du champ de l'impôt (exception à l'exception), dès lors qu'en ce qui concerne leur location il s'agit d'une **prestation accessoire dépendante** de la location exclue du champ de l'impôt d'immeubles. Afin que l'existence d'une prestation accessoire soit réalisée en ce qui concerne les places de parc, il est indispensable que ces places soient liées, sur le plan du lieu ou de la situation, au bien-fonds ou à l'immeuble. Cette condition est remplie dès lors que les places de parc font partie d'un complexe immobilier ou se trouvent à proximité du bien-fonds (p. ex. lotissement de maisons familiales comprenant un garage communautaire souterrain).

Les exceptions à l'exception sont donc admises pour les contrats de bail d'habitation dans lesquels la location d'une (ou plusieurs) place(s) de parc est

comprise. Si le bailleur et le locataire des deux objets (habitation et place de parc) sont les **mêmes** personnes juridiques, l'établissement de deux contrats de bail séparés est autorisé. Il s'agit en outre de remarquer que la ou les place(s) de parc doivent être mises à la disposition du locataire, pendant toute la durée de la location, à son usage exclusif sans limite dans le temps (c.-à-d. 24 heures sur 24).

La location de parkings à étages (ou d'étages individuels) est par contre exclue du champ de l'impôt, pour autant que le bailleur ne soit pas simultanément l'exploitant des places de parc. L'exploitant, de son côté, doit en principe imposer la location des places de parc individuelles, excepté s'il s'agit d'une prestation accessoire dépendante de la location exclue du champ de l'impôt d'immeubles.

c) Exemples :

Exemple 1

Madame et Monsieur Racine sont locataires d'un appartement de 5 pièces dans un immeuble faisant partie du lotissement Pré-Fleuri. Ils sont également locataires d'une place de parc dans le garage souterrain de ce lotissement. Le bailleur de l'appartement et de la place de parc est la même personne juridique. Leur fille Corinne, âgée de 23 ans, habite encore à la maison et dispose depuis peu de sa propre voiture. C'est pourquoi Madame et Monsieur Racine concluent un contrat de location pour une place de parc supplémentaire dans le garage souterrain du lotissement.

Ces deux locations de place de parc sont exclues du champ de l'impôt chez le bailleur. Par contre, si le bailleur conclut le contrat de location de la place de parc avec leur fille Corinne, cette location est soumise à l'impôt.

Exemple 2

Madame Lambert habite à Boudry et travaille à Neuchâtel. Le contrat de location de son appartement comprend la location d'une place de parc située dans la halle de parking de l'immeuble qu'elle habite. Etant donné que la même bailleresse possède également des immeubles et des places de parc à Neuchâtel, Madame Lambert loue une deuxième place de parc située à proximité de son lieu de travail.

Etant donné que pour la place de parc louée à Neuchâtel, il ne s'agit pas d'une prestation accessoire, la location de cette place de parc constitue une opération imposable chez la bailleresse. Par contre, la location de l'appartement et de la place de parc dans la halle de parking de l'immeuble de Boudry est exclue du champ de l'impôt.

Exemple 3

Une école loue auprès d'une caisse de pension une partie d'un immeuble pour y loger son secrétariat, ainsi que 15 places de parc dont 3 sont mises

gratuitement à la disposition du personnel de secrétariat et des visiteurs. D'entente avec la caisse de pension, les 12 autres places de parc sont louées par l'école à son corps enseignant.

L'ensemble de ces 15 places de parc constitue, pour la caisse de pension, une prestation accessoire à la location de cette partie d'immeuble. Par contre, si l'école est assujettie à la TVA, elle doit imposer au taux normal le chiffre d'affaires provenant de la location en propre de ces 12 places de parc.

Exemple 4

Une société immobilière loue un local de vente d'une surface de 300 m² à un détaillant, ainsi que 20 places de parc situées dans le même périmètre que celui où se trouve le local de vente.

La location de ces places de parc est réputée prestation accessoire à la location du local de vente, location qui est exclue du champ de l'impôt. S'il est fait usage de l'option pour l'imposition des recettes de location, la TVA doit être acquittée sur la totalité des recettes.

Exemple 5

Pour raison d'âge, un garagiste cesse son activité et loue par conséquent l'ensemble de son immeuble d'exploitation à son fils. Cet immeuble comprend un atelier avec 5 emplacements pour y effectuer des réparations, une installation de lavage de voitures, un dépôt de pièces de rechange, un bureau et un local d'exposition. La parcelle étant assez grande, 30 voitures environ peuvent y être parquées en plein air.

Ces places de parc représentent une prestation accessoire à la location exclue du champ de l'impôt de l'immeuble. S'il est fait usage de l'option pour l'imposition des recettes de location, la TVA doit être acquittée sur la totalité des recettes.

Exemple 6

Un agriculteur loue un terrain à l'organisateur d'un concert en plein air. Le chiffre d'affaires découlant de cette location est exclu du champ de l'impôt. A proximité du lieu où se déroulera le concert, cet agriculteur loue à l'organisateur une surface prévue pour le stationnement des véhicules des personnes se rendant à ce concert.

La surface prévue pour les places de parc constitue une prestation accessoire à la location exclue du champ de l'impôt se rapportant au terrain servant au concert.

Exemple 7

Un commerçant en véhicules automobiles d'occasion loue un périmètre pour le stationnement de 40 véhicules et sur lequel sont installés deux containers

qui ne sont pas inscrits au Registre foncier et qu'il utilise, pour l'un, en tant que bureau et pour l'autre en tant qu'atelier pour y effectuer de petits travaux de réparation et d'entretien.

Etant donné que les containers ne représentent pas des biens immobiliers, il n'y a même pas lieu de se demander si les places de parc constituent une prestation accessoire à une location d'immeuble exclue du champ de l'impôt. Par conséquent, aussi bien la location de ce périmètre que la location de ces deux containers sont soumises à la TVA au taux normal.

Exemple 8

Une caisse de pension loue, à proximité d'une grande ville, d'une part un entrepôt à un marchand de meubles. Quant aux locaux de vente situés au centre-ville, ce marchand de meubles les loue auprès d'une société immobilière. Afin que ses clients et son personnel puissent bénéficier de places de parc, ce marchand de meubles loue d'autre part, dans le parking à étages situé à côté de ses locaux de vente du centre-ville, 20 places de parc auprès de la même caisse de pension.

La location de ces places de parc n'est pas réputée prestation accessoire à la location exclue du champ de l'impôt de l'entre�ot ; la location de ces places de parc est de ce fait soumise à la TVA au taux normal.

Exemple 9

Dans le cadre de l'organisation d'un motocross, une commune loue à l'organisateur un terrain destiné au stationnement des véhicules appartenant au public. Cette location est soumise à la TVA au taux normal.

Exemple 10

Différents propriétaires d'immeubles faisant partie d'un lotissement ont constitué une communauté de copropriétaires (CCP) dans le but de construire un garage souterrain communautaire. La CCP est inscrite au Registre foncier en tant que propriétaire du garage souterrain. Les places de parc qui ne sont pas utilisées par les membres de la CCP eux-mêmes sont louées par la CCP.

Ces locations à des tiers effectuées par la CCP sont soumises à la TVA au taux normal.

Exemple 11

Sur la base d'un contrat de servitude, tous les PPE d'un petit complexe immobilier sont tenus de louer au moins une place de parc dans le garage souterrain qui en fait partie et qui appartient à la personne (entrepreneur général) ayant construit en son temps ce complexe immobilier.

La location de ces places de parc par l'entrepreneur général est soumise à la TVA au taux normal. Si un PPE n'habite pas dans son appartement, mais qu'il le loue et qu'il loue simultanément à son locataire la place de parc précitée, la location de cette place de parc est réputée prestation accessoire à la location exclue du champ de l'impôt de l'appartement.

Exemple 12

Monsieur Bayard est propriétaire d'un chalet de trois étages à Zermatt, localité dans laquelle le trafic motorisé n'est pas autorisé. Afin d'augmenter ses chances de trouver des locataires, il loue dans le parking à étages situé à côté de la gare de Viège trois places de parc.

Cette location est imposable au taux normal chez l'exploitant du parking à étages.

Au moyen de deux contrats de location séparés, Monsieur Bayard loue d'une part le chalet et d'autre part les trois places de parc à une famille ayant officiellement élu domicile à Zermatt et dont les trois enfants sont adultes.

Etant donné que les places de parc se trouvent dans un autre lieu que le chalet, leur location est soumise à la TVA au taux normal.

d) Places de parc destinées au personnel, aux clients et aux fournisseurs :

Si une entreprise met gratuitement des places de parc à la disposition de ses employés (qu'ils y aient droit ou non), aucun impôt de prestation à soi-même ni aucun impôt de livraison n'est dû, ceci à bien plaisir. Cela s'applique également lorsque ces places de parc sont destinées à l'usage exclusif - illimité dans le temps - des employés. L'entreprise assujettie peut déduire, dans le cadre de son activité imposable, l'impôt préalable frappant ses dépenses d'investissement et d'entretien y relatives, ainsi que sur celles inhérentes à la location éventuelle d'autres places de parc. Il en va de même pour les places de parc mises gratuitement à la disposition des clients et des fournisseurs. Par contre, si les utilisateurs précités des places de parc doivent verser un montant à l'entreprise, les chiffres d'affaires en résultant sont soumis à la TVA au taux normal.

e) Procédure fiscale simplifiée lors de la location de places de parc :

Quiconque réalise, dans le cadre de la location de places de parc, aussi bien des chiffres d'affaires imposables (également par le biais de l'option en vertu de l'art. 26 al. 1 let. b LTV) que des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt, doit procéder à une réduction appropriée de la déduction de l'impôt préalable, ce qui implique, le cas échéant, l'établissement minutieux de pièces et autres documents comptables. En outre, lorsqu'une activité imposable précède une activité exclue du champ de l'impôt (ou vice versa), un change-

ment d'affectation peut naître au moment de la transition, ce qui entraîne de fait soit l'imposition de prestations à soi-même, soit un dégrèvement fiscal.

- ☞ Compte tenu de cela, l'AFC autorise l'application d'une procédure fiscale simplifiée décrite sous chif. 7.

f) Délimitation entre fortune privée et fortune commerciale en ce qui concerne les places de parc :

Alors que les places de parc qui sont la propriété de personnes morales (p. ex. SA, Sàrl) ou de sociétés de personnes (p. ex. sociétés en nom collectif, sociétés en commandite) font en règle générale partie du patrimoine commercial, elles sont prioritairement attribuées à la fortune privée des détenteurs de raisons individuelles. Toutefois, dès lors que certaines conditions sont remplies, elles font partie, sur le plan fiscal, du patrimoine commercial d'une raison individuelle, ce qui a pour conséquence que les chiffres d'affaires provenant de la location imposable de places de parc peuvent être soumis à la TVA (☞ chif. 5.1.2).

5.4

Locations d'équipements fixés à demeure et d'installations sportives

(art. 18 ch. 21 let. d LTVA ; ch. 54, 608 et 672)

- La location et l'affermage de **dispositifs** et de **machines** individuels fixés à demeure qui appartiennent à une **installation d'exploitation** est imposable au taux normal (p. ex. cellules de congélation dans des entrepôts frigorifiques, cabines de vestiaires dans les piscines durant la saison d'été).

Par contre, si ces dispositifs et ces machines sont loués ou affermés avec un immeuble (ou partie d'immeuble) à l'usage exclusif du locataire, les chiffres d'affaires concernés sont exclus du champ de l'impôt (☞ chif. 5.8). La possibilité d'opter pour leur imposition existe toutefois (☞ chif. 4).

Exemples

- ateliers avec installation ;
- hôtel et restaurant avec installation ;
- halle industrielle avec grue roulante ;
- fromagerie avec installation ;
- salle communale avec éclairage et installation audiovisuelle.

- La location **d'installations sportives** est exclue du champ de l'impôt, pour autant que le locataire dispose du droit exclusif d'utiliser une installation sportive ou une partie de celle-ci. A quelle fin l'installation sportive est utilisée ne joue aucun rôle. Par conséquent, la location dans son intégralité d'une installation sportive ou de surfaces individuelles situées en son sein à l'organisateur d'une exposition est exclue du champ de l'impôt. Les éventuels frais accessoires (p. ex. raccordements d'électricité, de gaz, d'eau) compris dans le prix du loyer ou facturés séparément au locataire sont également

exclus du champ de l'impôt. Par contre, les prestations qui ne sont pas directement liées à l'installation sportive (p. ex. mise à disposition du matériel de stand, prestations publicitaires) doivent toujours être facturées séparément et imposées au taux de TVA correspondant.

Exemples

- *La halle de la patinoire est louée de manière fixe un soir par semaine au club de hockey ;*
- *La piscine est louée à l'usage exclusif d'une classe d'école.*

- Les entrées dans les installations sportives sont par contre imposables au taux normal. En effet, au moyen du paiement d'un certain montant (prix d'entrée), l'utilisateur obtient le droit individuel d'utiliser avec d'autres personnes une installation sportive.

Exemples

- *Prix d'entrée pour : des piscines couvertes ou en plein air, des patinoires, des terrains de golf (green fees), des installations de minigolf, pistes de luge, etc.*

- ☞ Des informations supplémentaires à ce sujet se trouvent dans la brochure « Sport ».

5.5

Location de casiers fermant à clé

(art. 18 ch. 21 let. e LTVB ; ch. 55 et 673)

Est imposable au taux normal la location de

- consignes de gares, d'aéroports, etc., mais aussi
- les trésors et les compartiments de coffres-forts dans les banques, les hôtels, les établissements de bains et les installations sportives, etc.

5.6

Location de surfaces de stands et de locaux individuels dans des bâtiments de foires-expositions et de congrès

(art. 18 ch. 21 let. f LTVB ; ch. 52 et 674)

La location de places pour des stands dans des bâtiments de foires-expositions et de congrès est imposable au taux normal. Cela est également applicable à la location de locaux individuels dans des immeubles de ce genre.

La location, dans son intégralité, de bâtiments de foires-expositions et de congrès à l'exploitant/organisateur est, quant à elle, exclue du champ de l'impôt. Par contre, la location par l'exploitant/organisateur de places individuelles pour des stands aux exposants/locataires des locaux est imposable au taux normal.

5.7

Location de places de marché et de places pour des stands en plein air

La simple location de places pour des stands ou de places de marché en plein air est – ~~indépendamment du fournisseur de la prestation⁹~~ – exclue du champ de l'impôt. Si le bailleur fournit des prestations supplémentaires, telles que la mise à disposition de l'infrastructure (matériel de stand) ou les raccordements pour l'électricité, le gaz, l'eau, etc., la location (y compris les prestations supplémentaires) est alors imposable au taux normal (☞ ch. 674).

5.8

Délimitation entre location et droit de jouissance, places pour des stands**a) Délimitation entre location et droit de jouissance :**¹⁰

Conformément à la pratique, la location exclue du champ de l'impôt d'un immeuble (ou d'une partie d'immeuble) est admise – sous réserve des explications figurant sous chif. 5.1 – à la condition que les locaux en question soient utilisés pour une durée déterminée ou indéterminée **par le locataire uniquement**. Un tel cas de figure est plausible en particulier dès lors que

- en ce qui concerne les **immeubles**, une séparation clairement identifiable avec les autres utilisateurs a été réalisée au moyen de mesures de construction¹¹ ;
- en ce qui concerne les **surfaces en plein air**¹², il existe une séparation claire avec les autres utilisateurs créée par le biais de mesures adéquates (p. ex. au moyen de marquages sur le sol). Concernant la location de places de parc (☞ chif. 5.3), et
- le locataire bénéficie **d'un accès illimité** en tout temps.

Par contre, l'utilisation **commune** d'une pièce déterminée par plusieurs ayants droit, en vue par exemple d'utiliser d'une façon optimale les infrastructures disponibles (p. ex. installations informatiques ou de télécommunication), constitue **l'octroi du droit** d'utiliser les infrastructures, lequel relève d'une prestation de services imposable au taux normal (art. 7 al. 2 let. a LTVA).

Exemple 1

La fiduciaire A assujettie permet à l'avocat B qui est indépendant depuis peu d'utiliser en commun avec elle les bureaux équipés d'infrastructures, telles que les installations informatiques, la centrale téléphonique, les imprimantes,

9 Précision de la pratique

10 Précision de la pratique

11 Si un local individuel est loué à plusieurs locataires (p. ex. vaste surface destinée à des bureaux, dépôt), une séparation spatiale existe dès lors que des cloisons (p. ex. espaliers, grilles, parois en verre et autres installations du même genre) ont été fixés solidement à l'immeuble, c'est-à-dire collées, clouées, vissées ou cimentées pour y demeurer durablement.

12 Concernant la location de places pour des stands et de places de marché en plein air, prière toutefois de consulter le chif. 5.7.

etc. La contre-prestation que l'avocat B doit verser à A relève de la fourniture d'une prestation de services imposable au taux normal (octroi du droit d'utiliser les infrastructures).

Exemple 2

Une salle de conférences (avec tables et chaise, équipée d'un rétroprojecteur, d'un beamer, etc.) fait partie, entre autres, des locaux commerciaux que possède en propre l'entreprise C assujettie. Cette salle de conférences est utilisée, d'une part, par l'entreprise C pour ses propres besoins et, d'autre part, elle est sporadiquement mise à la disposition à titre onéreux des autres entreprises domiciliées dans le même immeuble. La contre-prestation que l'entreprise C touche pour la mise à disposition de cette salle de conférences relève de la location, exclue du champ de l'impôt, d'une partie d'immeuble.

b) Emplacements pour l'installation d'automates, notamment à boissons et nourriture :

La mise à disposition d'un emplacement à l'exploitant d'un automate constitue la cession d'un droit qui est imposable au taux normal (base de calcul de la TVA : prix de la location). S'agissant de l'eau, de l'électricité et autres prestations semblables, ce sont des prestations accessoires à la cession de ce droit qui sont également imposables au taux normal. L'impôt préalable à valoir sur les dépenses est déductible (ch. 319).

Si les frais d'infrastructure ne sont pas facturés ou s'ils sont facturés à des prix ne correspondant pas à ceux du marché, le montant de la location peut être calculé par approximation à raison de 10%¹³ des recettes (recettes provenant des automates et compléments éventuels).

☞ Le ch. 321a oriente la branche des automates de ravitaillement pour une détermination approximative de la TVA

5.9

5.9.1

Location de stations d'essence

Sans le bâtiment d'exploitation

Dans la mesure où seule une station d'essence est louée, composée essentiellement d'installations telles que citernes, conduites, compresseurs, distributeurs d'essence et d'air, automates à billets/cartes de crédit ou cartes-clients, couverte et disposant d'un simple local de caisse (il faut comprendre par là un local indépendant pour l'encaissement), il s'agit de la location d'une installation d'exploitation imposable au taux normal. Tel est également le cas lorsque, par exemple, une station de lavage ou une installation d'aspirateurs est louée en plus (☞ chif. 5.4).

5.9.2

Avec le bâtiment d'exploitation

Si, à côté des installations décrites au chif. 5.9.1, un bâtiment d'exploitation (ou une partie de celui-ci) est aussi loué au même locataire, à savoir un shop/kiosque/bistrot (le cas échéant avec un local intégré pour l'encaissement du carburant), un atelier de réparation ou de services, des bureaux, des dépôts, etc., on sera alors en présence, globalement, de la location exclue du champ de l'impôt d'un immeuble (avec possibilité d'opter pour l'imposition, ~~à~~ chif. 4). Cette règle s'applique sans égard au fait que la location des installations, d'une part, ou de l'immeuble (ou partie de celui-ci), d'autre part, soit facturée séparément ou non.

5.9.3

Prestations supplémentaires du bailleur

Si, en plus de la location exclue du champ de l'impôt du bâtiment, le bailleur fournit au locataire (en règle générale une société pétrolière qui exploite la station d'essence en son propre nom et pour son propre compte) d'autres prestations telles que celles décrites sous chif. 5.9.2 (p. ex. station de garage), il y a lieu de tenir compte de ce qui suit :

- S'il s'agit de prestations de peu d'importance sur le plan du temps nécessaire à leur exécution, telles que, par exemple, le nettoyage et le contrôle du fonctionnement des installations de la station d'essence, les annonces de dérangements à l'exploitant, la transmission des cartes non restituées, etc., celles-ci sont réputées **prestations accessoires à la location de l'immeuble** et sont, par conséquent, également exclues du champ de l'impôt.
- Par contre, lorsque, par exemple, des prestations de pompiste sont fournies telles que procéder au plein d'essence, nettoyer les vitres, contrôler la pression des pneus et le niveau d'huile, encaisser les prélèvements d'essence et autres prestations du même genre, il s'agit d'une **prestation indépendante imposable au taux normal**. En pareils cas, la location exclue du champ de l'impôt et la partie afférente à la prestation imposable doivent être mentionnées séparément dans les documents pertinents (contrats, factures).

5.10

Ports de plaisance et places de stationnement pour bateaux, bouées d'amarrage

La location de places de stationnement pour bateaux dans des ports de plaisance, de bouées d'amarrage ainsi que, entre autres, d'emplacements en cale sèche situés dans des hangars à bateaux avec dispositifs de suspension, est imposable à la TVA au taux normal (art. 18 ch. 21 let. d LTVA ; ch. 672 ainsi que chif. 5.4, 5.8 et 6.3).

Lors de la construction d'un nouveau port de plaisance ou de l'élargissement d'un port de plaisance existant, il arrive fréquemment que seules les personnes ayant consenti un prêt pour la construction obtiennent une place de stationnement pour leur bateau. En plus du loyer qu'elles doivent payer, une partie de leur

prêt est amorti au titre d'une part de loyer. Cette part de loyer est également imposable à la TVA au taux normal.¹⁴

5.11

Panneaux, vitrines et présentoirs publicitaires

La mise à disposition de surfaces sur des bâtiments et des terrains ainsi que de présentoirs, vitrines et autres biens du même genre à des fins publicitaires est imposable au taux normal. Une telle opération relève en effet de l'octroi du droit d'afficher des supports publicitaires et donc d'une prestation de services imposable (art. 7 al. 2 let. a LTVA, ch. 177). Le lieu de fourniture de cette prestation de services est régi par l'article 14 alinéa 3 LTVA (principe du lieu du destinataire).

5.12

Antennes de téléphonie mobile

L'octroi du droit de passage d'une ligne de transmission de données, aérienne ou souterraine, sur un terrain ou l'octroi du droit de placer et d'exploiter une installation de télécommunication telle que, par exemple, une antenne de téléphonie mobile est réputée, en principe, prestation de services imposable au sens de l'article 7, respectivement article 14 alinéa 3 LTVA. Toutefois, si un tel droit est inscrit au Registre foncier ou s'il porte sur une conduite apparente (v. art. 676 CC), il s'agit alors d'un droit réel constitué sur un immeuble lequel est exclu du champ de l'impôt.

Si, en relation avec la cession de ce droit, un local (dans lequel se trouvent les appareils nécessaires à l'exploitation de l'antenne de téléphonie mobile) est mis à disposition et que celui-ci est destiné à l'usage exclusif en tout temps de l'exploitant (☞ chif. 5.8), il s'agit alors, globalement, de la location d'une partie d'immeuble exclue du champ de l'impôt.

5.13

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

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

5.14

Immeubles inoccupés¹⁵

a) Principes :

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

14 Précision de la pratique

15 Précision de la pratique

- **déductibles conformément aux dispositions des articles 38 ss LTVA,**

pour autant que l'immeuble ou la partie de l'immeuble en question ait été utilisé, avant qu'il (elle) ne soit inoccupé, à des fins imposables (p. ex. imposition par option de la location) ;

- **non déductibles,**

dès lors que l'immeuble ou la partie de l'immeuble en question n'a pas été utilisé, avant qu'il (elle) ne soit inoccupé, à des fins imposables (p. ex. sans imposition par option de la location).

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

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

b) Exceptions :

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

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

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

Si l'activité imposable consiste à **louer l'immeuble (avec imposition par option de la location)**, l'assujetti devrait alors pouvoir apporter la preuve tangible des efforts réguliers qu'il a accomplis en vue de le louer. Cette preuve peut être amenée, par exemple, au moyen de la parution d'annonces

pour la location de l'immeuble publiées dans des quotidiens durant une période déterminée (p. ex. de janvier à avril) ; pour ces quatre mois, le délai de 12 mois est suspendu. Convient tout particulièrement les justificatifs émis **pour les frais d'annonces, d'impression** (p. ex. de prospectus) et les **frais d'internet** ; il faut en outre que ces justificatifs permettent **d'identifier sans équivoque** l'immeuble concerné. Par contre, ne font pas office de preuves les simples justificatifs émis pour la réalisation d'affiches ou de transparents et comportant une inscription générale telle que « surfaces de bureaux à louer » ou « locaux commerciaux à louer ». La raison en est que ce genre de justificatifs ne permet pas de procéder à l'identification nécessaire de l'objet en question.

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

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

5.15

Distributeurs automatiques de billets (dédommagements pour l'emplacement)

Concernant le traitement fiscal de tels dédommagements, la brochure « Finan-
ce » donne les explications nécessaires.

6. 6.1

Divers Extraction de ressources naturelles¹⁶

La location de parcelles ou la cession d'un droit réel inscrit au Registre foncier ayant pour but l'exploitation des ressources naturelles (p. ex. sable, gravier, chaux) est, en principe, exclue du champ de l'impôt. En revanche, si l'opération consiste à permettre à un tiers, contre versement d'une contre-prestation, d'extraire une quantité de matériaux (en règle générale définie à l'avance), il s'agit d'une livraison de biens imposable au taux normal.

6.2

Décharges

La mise à la disposition d'un seul contractant de parcelles dans le but d'y déposer des déchets telle que, par exemple, la mise à disposition d'une gravière en vue de la remplir de boues d'épuration ou de déchets de construction, constitue une location exclue du champ de l'impôt (sans possibilité d'opter pour l'imposition).

Par contre, si le droit de déposer des déchets est accordé à plusieurs contractants, il s'agit d'une prestation de services imposable d'élimination de déchets. Le lieu de fourniture de cette prestation de services est régi par l'article 14 alinéa 1 LTVA (principe du lieu du prestataire).

Le chiffre d'affaires réalisé par l'exploitant de la décharge sur le dépôt des matériaux livrés est imposable au taux normal.

6.3

Dépôt et entreposage de biens

Le dépôt de biens fondé sur un contrat d'entreposage est soumis à la TVA au taux normal (☞ ch. 65 à 69).

Il n'y a location d'immeuble (ou d'une partie d'immeuble) exclue du champ de l'impôt que si les conditions reprises sous chif. 5.8 sont remplies.

6.4

Administration de ses propres immeubles

L'administration de ses propres immeubles n'est pas soumise à la TVA (☞ ch. 661 et chif. 1.3). Cela ne s'applique aux CPPE que si l'administration est effectuée par la communauté elle-même ou par un employé salarié de celle-ci.

Dès lors que l'administration est effectuée par un tiers assujetti, il s'agit, chez celui-ci, d'une prestation de services imposable au taux normal qu'il fournit aux propriétaires, respectivement à la CPPE. Si le propriétaire opte pour l'imposition de la location (charges incluses) ou si la CPPE opte pour l'imposition des prestations qu'elle fournit aux PPE, la déduction de l'impôt préalable sur cette prestation de services est admise en proportion de l'utilisation à des fins imposables (imposées par option).

☞ Concernant les réductions de la déduction de l'impôt préalable auxquelles il y a lieu de procéder le cas échéant, des explications sont données à ce sujet dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

6.5

Forfaits de prestations à soi-même concernant les frais accessoires (charges)

Si le propriétaire habite dans l'immeuble qu'il utilise à des fins commerciales et que la détermination d'une clé de répartition afférente à l'impôt préalable imputable à la part privée des charges (frais de chauffage, d'éclairage, de nettoyage, etc.) lui cause un surplus de travail excessif, il peut imposer forfaitairement la valeur y relative à titre de prestations à soi-même conformément aux dispositions en la matière figurant dans la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».



Les dépenses et les investissements pour l'entretien, la rénovation et autres dépenses du même genre consenties sur l'immeuble ne sont pas comprises dans ces forfaits. Il faut donc procéder à une réduction supplémentaire de la déduction de l'impôt préalable sur ces dépenses et investissements (p. ex. au moyen des m², ↗ chif. 4.7).

- ☞ Lors de l'utilisation de taux de la dette fiscale nette, il y a lieu de se référer aux informations contenues dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

6.6

Vente d'un immeuble sans imposition par option

Si un assujetti vend

- un immeuble d'exploitation qu'il utilisait entièrement ou partiellement pour une activité imposable ou
- un immeuble (aussi une propriété par étages) pour la location duquel il avait fait usage de l'imposition par option,

les recettes en résultant sont exclues du champ de l'impôt (art. 18 ch. 20 LTVA).

Si un immeuble et le mobilier qui lui est rattaché est vendu sans imposition par option (p. ex. un hôtel avec son mobilier), l'ensemble du chiffre d'affaires en résultant est exclu du champ de l'impôt.¹⁷ Les biens mobiliers nécessaires à l'exploitation de l'hôtel représentent, au sens de l'article 644 alinéas 1 et 2 CC, des accessoires à ce bâtiment.

L'impôt de prestations à soi-même est dû sur les immeubles (ou les parties d'immeuble) utilisés auparavant à des fins imposables par l'assujetti. L'impôt de prestations à soi-même se calcule sur la valeur vénale (sans la valeur du sol), mais au plus sur le montant des dépenses ayant donné droit en son temps à la déduction de l'impôt préalable.

- ☞ Pour le calcul de l'impôt dû à titre de prestations à soi-même, il y a lieu de consulter les instructions données dans les brochures « Changements d'affection » et « Prestations à soi-même ».

S'agissant de l'amortissement à prendre en considération pour déterminer la valeur vénale, il y a lieu en outre de relever que celui-ci se monte à un cinquième également pour les accessoires. L'impôt dû de prestations à soi-même ne peut

pas être indiqué ouvertement dans les documents de vente qui lient les deux parties.¹⁸

Si un tel immeuble est transféré par le biais de la procédure de déclaration (☞ chif. 4.12.2) et que l'acquéreur ne l'affecte pas à une activité imposable, celui-ci est alors redevable de l'impôt à titre de prestations à soi-même (art. 9 al. 3 LTVA).

6.7

Changements d'affectation d'immeubles

Il y a changement d'affectation lorsqu'un immeuble, utilisé jusqu'à présent à l'exercice d'une activité commerciale imposable, est désormais affecté entièrement ou partiellement à une activité exclue du champ de l'impôt (ou l'inverse). Si l'immeuble est nouvellement affecté à une activité exclue du champ de l'impôt, l'impôt de prestations à soi-même est dû. Il se calcule sur la valeur vénale (sans la valeur du terrain), mais au plus sur le montant des dépenses ayant donné droit en son temps à la déduction de l'impôt préalable.

- ☞ Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent dans la brochure « Changements d'affectation ». Quant aux immeubles qui sont repris dans le cadre d'une réorganisation (création, fusion d'entreprises, restructuration), c'est la notice « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration » qu'il y a lieu de consulter.

Si l'immeuble est nouvellement affecté à une activité imposable, l'impôt préalable peut, au sens de l'article 42 LTVA (droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt préalable), être mis en compte ultérieurement.

- ☞ Des informations complémentaires à ce sujet sont données dans la brochure « Changements d'affectation ».

Exemple 1

Une entreprise de construction a construit un nouvel atelier, ce qui lui permet de louer l'ancien atelier à un tiers. L'impôt de prestations à soi-même (à calculer selon les instructions figurant dans la brochure « Prestations à soi-même ») est dû. Si le nouveau locataire est assujetti, l'entreprise de construction peut opter pour l'imposition de la location (☞ chif. 4). En pareil cas, aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû ; les recettes de location (y c. les frais accessoires) doivent toutefois être imposés.

Exemple 2

Un avocat assujetti cesse son activité et utilise désormais ses anciens bureaux comme lieu d'habitation. L'impôt de prestations à soi-même est dû.

- ☞ Si l'affectation ne change que temporairement (pendant 12 mois au plus), prière de consulter le chif. 4.11.
- ☞ Concernant le traitement fiscal d'immeubles ou de parties d'immeuble inocupés, c'est le chif. 5.14 qu'il faut consulter.

6.8

Fortune commerciale / Fortune privée

L'assujetti qui exerce une activité imposable (entièvement ou partiellement) dans son propre immeuble peut déduire l'impôt préalable sur les frais (réparations, entretiens, charges, investissements) se rapportant aux parties de l'immeuble qu'il utilise à des fins imposables.

Pour l'assujetti titulaire d'une **raison individuelle**, ce droit existe à la condition que les dépenses pour le bâtiment en question figurent clairement dans sa comptabilité commerciale. Il n'est par contre pas indispensable que ce bâtiment soit activé au bilan ou qu'il fasse partie, selon la méthode de la prépondérance des impôts directs, du patrimoine commercial. Seule est en effet posée comme condition l'enregistrement des dépenses dans la comptabilité commerciale afin que les éventuels changements d'affectation ultérieurs puissent être constatés de manière sûre.¹⁹

6.9

Charges (frais accessoires) liées à des locations ne faisant pas l'objet de l'imposition par option

6.9.1

Charges incluses dans le contrat de bail

Si les relations contractuelles de bail ne font pas l'objet de l'imposition par option, le locataire assujetti, conformément au principe « loyer et charges = une entité », ne peut pas procéder à la déduction de l'impôt préalable sur ses dépenses de location ni sur les charges qu'il supporte. Le bailleur n'est par conséquent pas autorisé à faire mention de la TVA dans les décomptes de charges.

6.9.2

Charges non incluses dans le contrat de bail

Si les charges ne sont pas incluses dans le contrat de bail, mais que les prestations correspondantes (p. ex. eau, électricité, chauffage, nettoyage des locaux) sont convenues directement entre le locataire et un tiers indépendant qui les lui facture, il s'agit, chez ce tiers, de la fourniture d'une prestation au locataire qui est imposable soit au taux normal, soit au taux réduit. En cas d'assujettissement, le locataire peut déduire l'impôt préalable y afférent dans la mesure où il utilise les locaux à l'exercice d'une activité imposable.

6.9.3

Participation du locataire aux frais

Les montants réclamés par le bailleur en sus du loyer et des charges pour une utilisation non conforme de la chose louée par le locataire, constituent des dommages-intérêts au sens propre et ne sont par conséquent pas soumis à la TVA ;

ceci indépendamment du fait que ce soit le locataire ou son assurance qui effectue le paiement.

Les participations aux frais du locataire, non contenues dans le loyer, ayant trait à la réalisation d'investissements de réaménagement ou de travaux de rénovation d'une qualité supérieure à celle que le bailleur est prêt à supporter, ne sont pas réputés frais accessoires et sont, par conséquent, soumis à la TVA au taux normal. Les dépenses de ce genre donnent donc droit à la déduction de l'impôt préalable.

6.10

Travaux de construction entrepris par le locataire ; location du gros œuvre²⁰

Le locataire assujetti qui exécute ou fait exécuter à sa charge des travaux de construction au bien immobilier (gros œuvre) qu'il loue à des fins imposables peut déduire l'impôt préalable y afférent ; peu importe à cet égard que le bailleur ait opté ou non pour l'imposition par option.

La vente de tels aménagements par le locataire assujetti est, en tant que livraison, imposable au taux normal, ceci étant donné qu'il s'agit de la facturation (totale ou partielle) de dépenses d'aménagement engagées en son temps. Si ces aménagements ont été doublement affectés par le locataire – c'est-à-dire utilisés aussi bien à la réalisation de chiffres d'affaires imposables que de chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt –, il peut, le cas échéant, procéder à un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

Lorsqu'il est prévu contractuellement que ces aménagements deviennent la propriété du bailleur/propriétaire sans aucun dédommagement ou si le locataire doit les faire disparaître à ses propres frais, aucun changement de leur affectation n'interviendra et, par voie de conséquence, aucun état de fait constitutif de prestations à soi-même non plus. Dans le cadre des dispositions de l'article 38 LTVA, le locataire est autorisé à procéder à la déduction de l'impôt préalable grevant de telles dépenses en fonction de l'utilisation qu'il a faite jusqu'à présent de ces aménagements.

6.11

Distributeurs automatiques de boissons et de nourriture, restaurants du personnel

Les chiffres d'affaires provenant de distributeurs automatiques de denrées alimentaires et de boissons (nourriture, boissons sans alcool) réalisés par des entreprises ne travaillant pas dans le secteur de l'hôtellerie ou de la restauration (p. ex. entreprises de commerce et sociétés industrielles), sont imposables au taux réduit pour autant qu'aucune installation permettant de consommer sur place ne soit mise à disposition (tables, bars, comptoirs, etc.).

Par contre, les chiffres d'affaires provenant de distributeurs automatiques de denrées alimentaires et de boissons (nourriture, boissons sans alcool) avec des installations permettant de consommer sur place ainsi que les chiffres d'affaires résultant de distributeurs automatiques de boissons alcooliques, cigarettes et articles non « food » sont imposables au taux normal.

- ☞ Des informations complémentaires à ce sujet, en particulier concernant les restaurants du personnel et autres points de vente pourvus d'installations pour consommer sur place, se trouvent sous ch. 132 et 133 ainsi que sous ch. 313 ss et dans la brochure « Hôtellerie et restauration ».

6.12

Garantie du loyer²¹

Lorsque la garantie du loyer est versée **contractuellement**, celle-ci représente une diminution de la contre-prestation chez le vendeur, respectivement chez l'entrepreneur général agissant sur la base d'un contrat d'entreprise.

Chez l'acheteur/investisseur assujetti, ce versement constitue donc une diminution de charges (réduction des investissements), ce qui a pour conséquence que la déduction de l'impôt préalable opérée sur le prix de l'ouvrage ou de l'achat de l'immeuble est à corriger de manière correspondante.

7.

Procédure fiscale simplifiée pour le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable lors de la location de bâtiments ou parties de bâtiment (sans imposition par option)²²

a) **Principes :**

Les assujettis qui utilisent des biens et des services de manière **mixte** – c'est-à-dire aussi bien à la réalisation de chiffres d'affaires imposables (p. ex. prestations de conseil) qu'à la réalisation de chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt (p. ex. prestations de formation) –, doivent réduire l'impôt préalable proportionnellement à l'utilisation.

Au sens d'une simplification, les assujettis peuvent procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable par le biais de **l'imposition des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt selon l'article 18 LTVA**. L'imposition se fait alors dans tous les cas **au taux normal** – même si, en cas d'imposition par option autorisée, l'une ou l'autre de ces opérations serait imposable au taux réduit –, ceci étant donné que ces opérations n'ont pas fait l'objet d'une demande d'imposition par option. Pour le calcul de l'impôt, ces chiffres d'affaires sont réputés « chiffres d'affaires au brut », c'est-à-dire **TVA incluse** (au taux normal).

21 Précision de la pratique

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

La mention explicite de la TVA dans la facture n'est ainsi **pas admise**. Si l'impôt est tout de même mentionné dans la facture, la méthode simplifiée s'annule automatiquement. En pareil cas, le fournisseur de la prestation doit acquitter l'impôt – **sans droit à la déduction de l'impôt préalable**.

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

b) Cette simplification peut être utilisée pour les opérations suivantes en relation avec des immeubles :

- la location exclue du champ de l'impôt **d'installations sportives et de places de parc** ([☞] chif. 5.3 et 5.4) ;
- les recettes provenant de **subventions et autres contributions des pouvoirs publics** (art. 33 al. 6 let. b LTVA) ainsi que de dons ;
- les immeubles affectés, d'une part, à **des fins obligatoirement imposables ainsi qu'à la location à des locataires assujettis avec imposition par option** et d'autre part, à la **location à des locataires non assujettis** ; la méthode simplifiée n'est applicable en l'état qu'aux recettes de location provenant de locataires non assujettis, à condition que ceux-ci utilisent les parties de bâtiment louées pour y exercer **des activités commerciales**.

La proportion d'affectation du bâtiment à des fins imposables (imposition par option de la location ou affectation à des fins professionnelles imposables) par rapport à la location pour l'utilisation à des buts professionnels par des locataires non assujettis, ne joue **aucun** rôle en la matière.

Si l'assujetti loue un **logement de concierge** dans un immeuble qu'il utilise, exception faite de ce logement, entièrement à des fins obligatoirement imposables ou pour la location avec imposition par option, la simplification s'applique également à la location du logement de concierge.

c) Opérations pour lesquelles la simplification ne peut pas être appliquée :

Dans le domaine de l'immobilier, cette simplification n'est pas applicable aux parties d'immeuble,

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

d) Début et fin de l'application de la méthode simplifiée :

L'application de cette simplification ne signifie pas que les parties du bâtiment concernées sont **entièrement utilisées à des fins imposables**. Il s'agit plutôt d'une simplification en ce qui concerne la réduction de la déduction de l'impôt préalable consécutive à la location exclue du champ de l'impôt d'immeubles.

Au début et à la fin de l'application de cette méthode simplifiée, une **correction fiscale** peut néanmoins intervenir, à savoir soit un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, soit l'imposition de prestations à soi-même. Seule la réduction de la déduction de l'impôt préalable grevant les frais d'entretien et les charges est prise en considération par l'application de cette simplification. Lorsque l'application de cette méthode simplifiée débute, un crédit d'impôt à valoir sur la valeur vénale (amortissement de 5% par année) des investissements **augmentant la valeur du bâtiment**, effectués sur la partie de celui-ci utilisée à des fins exclues du champ de l'impôt, peut en être la conséquence alors que, lorsque l'application de cette simplification prend fin, la conséquence en est, le cas échéant, une charge d'impôt.

- ☞ Sont applicables en l'espèce les mêmes règles que celles figurant dans la brochure « Changements d'affectation ».

e) Exemples pratiques :

- *Une installation sportive est utilisée à court terme (pour quelques heures ou par jour) en alternance, tant à la réalisation de chiffres d'affaires imposables (entrées individuelles) qu'à la location exclue du champ de l'impôt à des clubs sportifs. En lieu et place de procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable, l'exploitant a la possibilité de déclarer l'ensemble de ses chiffres d'affaires au taux normal (sans mention de la TVA en ce qui concerne les locations exclues du champ de l'impôt), ce qui lui évitera de devoir prendre d'autres mesures.*
- *Une entreprise active dans le commerce de produits informatiques fournit également des prestations de formation exclues du champ de l'impôt. En lieu et place de procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable, elle peut imposer les chiffres d'affaires résultant des cours de formation, ce qui lui évitera de devoir prendre d'autres mesures telles que, par exemple, réduire l'impôt préalable grevant ses dépenses liées à l'immeuble commercial qu'elle possède en propre.*

Annexe 1 : Décompte des frais accessoires (charges) avec réduction périodique de l'impôt préalable (au chif. 4.8.1)

Page 1

Légende	FA	Frais accessoires
	net	Charges (TVA exclue)
	DIP	Déduction de l'impôt préalable (selon clé de répartition de l'année précédente de 75%)
	brut	Charges (TVA incluse)

A) Frais de chauffage

	Total	avec option (75%)			sans option (25%)			Total brut
		net	taux	DIP	brut	Fr.	Fr.	
		Fr.	%	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	
Huile de chauffage, état au 01.07.2005	5'000		7,6					5'380
Achat huile de chauffage	10'000	7'500	7,6	570	2'690			10'760
Ramoneur	263	197	7,6	15	71			283
Part révision citerne	842	632	7,6	48	226			906
Honoraires régie immobilière	421	316	7,6	24	113			453
Huile de chauffage, état au 30.06.2006	-3'000		7,6					-3'228
Total frais de chauffage	13'526			657				14'554

b) Répartition des coûts de chauffage : 40% fixe selon la surface du local (m²)

60% variable selon compteur électrique (MWh)

Exemple de calcul pour le bureau du 1^{er} étage :

Part fixe : 25% part locataire de 40%

Part variable : 20% part locataire de 60%

Charge totale en % des frais totaux

Part aux frais totaux :

= 10%= 12%= 22%

	Clé pour les frais de chauffage				Part aux frais totaux		
	fixes	variables	fixes	variables	total		
	m ²	%	MWh	%	%	%	%
Locations avec imposition par option :							
restaurant	200	40	8.4	35			
bureau 1^{er} étage	125	25	4.8	20	10	12	22
bureau 2 nd étage	50	10	3.6	15	4	9	13
	375	75	16.8	70	30	42	72
Locations sans imposition par option :							
appartement 2 nd étage	75	15	4.1	17	6	10	16
appartement 3 rd étage	50	10	3.1	13	4	8	12
	125	25	7.2	30	10	18	28
(Total)	(500)	(100)	(24)	(100)	(40)	(60)	(100)

c) Répartition des coûts :

Locations avec imposition par option :	part en %	part en Fr.
restaurant	37 (de Fr. 13'526)	5'005
bureau 1 ^{er} étage	22 (de Fr. 13'526)	2'976
bureau 2 nd étage	13 (de Fr. 13'526)	1'758
	72	9'739
Locations sans imposition par option :		
appartement 2 nd étage	16 (de Fr. 14'554)	2'328
appartement 3 rd étage	12 (de Fr. 14'554)	1'746
	28	4'074

B) Charges

	a) Coûts :	Total	avec option (75%)			sans option (25%)	Total
		net Fr.	net Fr.	taux %	DIP Fr.	brut Fr.	brut Fr.
Electricité	474	355	7,6	27	128	510	510
Eau	500	375	2,4	9	128	512	512
Assurances	300	225	0		75	300	300
Ordures	789	592	7,6	45	212	849	849
Concierge	<u>2'400</u>	1'800	0		600	<u>2'400</u>	<u>2'400</u>
Total charges	<u>4'463</u>			<u>81</u>			<u>4'571</u>

b) Répartition des charges : (selon la surface en m², idem page 1)

Locations avec imposition par option :	part en %	part en Fr.
restaurant	40 (de Fr. 4'463)	1'785
bureau 1 ^{er} étage	25 (de Fr. 4'463)	1'116
bureau 2 ^e étage	10 (de Fr. 4'463)	446
	<u>75</u>	<u>3'347</u>
Locations sans imposition par option :		
appartement 2 ^e étage	15 (de Fr. 4'571)	686
appartement 3 ^e étage	10 (de Fr. 4'571)	457
	<u>25</u>	<u>1'143</u>

C) Correction de la déduction de l'impôt préalable**a) Impôt préalable sur les frais de chauffage :**

Les montants d'impôt préalable seront périodiquement et provisoirement mis en compte sur la base de la clé de répartition de l'année précédente (ici, p. ex. 75%, soit Fr. 657.--). La déduction définitive de l'impôt préalable sera effectuée sur la base de la clé de répartition nouvellement calculée. Dans l'exemple ci-dessus, 3% d'impôt préalable ont été déduits en trop (75% - 72%) qui doivent être corrigés dans le prochain décompte TVA :

Impôt préalable déduit	75%	Fr. 657.00
Impôt préalable déductible	72%	Fr. 630.70
Total de la correction supplémentaire de l'impôt préalable		<u>Fr. 26.30</u>

b) Impôt préalable sur les charges :

L'impôt préalable sur les charges sera déduit périodiquement à raison de 75%.

Une correction supplémentaire n'est pas nécessaire, étant donné que la clé de répartition est identique chaque année.

D) Décompte (facturation) aux locataires

La TVA, calculée au taux de 7,6%, est à facturer en sus pour les locations ayant fait l'objet d'une imposition par option. Pour les locations n'ayant pas fait l'objet d'une imposition par option, ce sont les montants susmentionnés qui doivent être facturés.

Annexe 2 : Décompte des frais accessoires (charges) avec déduction complète de l'impôt préalable et correction ultérieure (au chif. 4.8.1)

Page 1

Légende :	FA	Frais accessoires
	net	Charges (TVA exclue)
	DIP	Déduction de l'impôt préalable (100%)
	brut	Charges (TVA incluse)

A) Frais de chauffage

a) Coûts :

	taux %	net Fr.	DIP Fr.	brut Fr.
Huile de chauffage, état au 01.07.2005	7,6	5'000		5'380
Achat huile de chauffage	7,6	10'000	760	10'760
Ramoneur	7,6	263	20	283
Part révision citerne	7,6	842	64	906
Honoraires régie immobilière	7,6	421	32	453
Huile de chauffage, état au 30.06.2006	7,6	3'000		3'228
Total frais de chauffage		13'526	876	14'554

b) Répartition des frais de chauffage :

40% fixe selon la surface (m²)

60% variable selon compteur électrique (MWh)

Exemple de calcul pour le bureau du 1^{er} étage :

Part fixe : 25% part locataire de 40%

Part variable : 20% part locataire de 60%

Charge totale en % des frais totaux

Part aux frais totaux

= 10%= 12%= 22%

	Clé pour les frais de chauffage				Part aux frais totaux		
	fixe m ²	%	variable MWh	%	fixe %	variable %	total %
Locations avec imposition par option :							
restaurant	200	40	8.4	35	16	21	37
bureau 1^{er} étage	125	25	4.8	20	10	12	22
bureau 2 nd étage	50	10	3.6	15	4	9	13
	375	75	16.8	70	30	42	72
Locations sans imposition par option :							
appartement 2 ^e étage	75	15	4.1	17	6	10	16
appartement 3 ^e étage	50	10	3.1	13	4	8	12
	125	25	7.2	30	10	18	28
(Total)	(500)	(100)	(24)	(100)	(40)	(60)	(100)

c) Répartition des coûts :

Locations avec imposition par option :	part en %	part en Fr.
restaurant	37 (de Fr. 13'526)	5'005
bureau 1^{er} étage	22 (de Fr. 13'526)	2'976
bureau 2 nd étage	13 (de Fr. 13'526)	1'758
	72	9'739
Locations sans imposition par option :		
appartement 2 ^e étage	16 (de Fr. 14'554)	2'328
appartement 3 ^e étage	<u>12</u> (de Fr. 14'554)	<u>1'746</u>
	<u>28</u>	<u>4'074</u>

B) Chargesa) Coûts :

	<u>taux</u>	<u>net</u>	<u>DIP</u>	<u>brut</u>
	%	Fr.	Fr.	Fr.
Electricité	7,6	474	36	510
Eau	2,4	500	12	512
Assurances	0	300		300
Ordures	7,6	789	60	849
Concierge	0	<u>2'400</u>		<u>2'400</u>
Total charges		<u>4'463</u>	<u>108</u>	<u>4'571</u>

b) Répartition des charges : (selon surface en m², idem page 1)

Locations avec imposition par option :	part en %	part en Fr.
restaurant	40 (de Fr. 4'463)	1'785
bureau 1 ^{er} étage	25 (de Fr. 4'463)	1'116
bureau 2 ^e étage	10 (de Fr. 4'463)	446
	<u>75</u>	<u>3'347</u>
Locations sans imposition par option :		
appartement 2 ^e étage	15 (de Fr. 4'571)	686
appartement 3 ^e étage	10 (de Fr. 4'571)	457
Total	<u>25</u>	<u>1'143</u>

C) Correction de la déduction de l'impôt préalable

Etant donné que l'impôt préalable a été complètement déduit sur les charges, la part inhérente aux locations sans imposition par option doit être prise en compte, respectivement il faut procéder à la correction suivante :

Frais de chauffage	28% de Fr. 876.--	=	Fr. 245.30
Charges	25% de Fr. 108.--	=	Fr. 27.00
Total correction de l'impôt préalable			<u>Fr. 272.30</u>

D) Décompte (facturation) aux locataires

La TVA, calculée au taux de 7,6%, est à facturer en sus pour les locations ayant fait l'objet d'une imposition par option. Pour les locations n'ayant pas fait l'objet d'une imposition par option, ce sont les montants susmentionnés qui doivent être facturés.

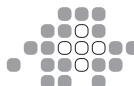
Annexe 3 : Modèle pour la fixation de clés de répartition de l'impôt préalable (au chif. 4.14)

Objet loué	Surface	Locataire	Date Contrat de bail	Propre utilisation Affectation soumise à la TVA	Clé de répartition pour l'impôt préalable		Charges (selon contrat de bail)	
					0% - 100%	DIP %	s/DIP %	DIP %
Banque, propriétaire (rez-de-chaussée)	800	propre utilisation	01.01.99	15	6	34	5.4	30.6
Bureau (1 ^{er} étage)	300	avocat X	01.07.03	15	10	16.0	11.0	35
Bureau (2 ^e étage)	200	fiduciaire Y	01.07.06					
Appartements (1 ^{er} - 3 ^e étage)	700	personnes privées						
Total	2'000							
Légende :	DIP	avec déduction de l'impôt préalable						
	s/DIP	sans déduction de l'impôt préalable						

jusqu'au 31 décembre 2009

Annexe 4 : Formulaire pour l'imposition par option d'immeubles

**Division principale
de la taxe sur la valeur ajoutée**

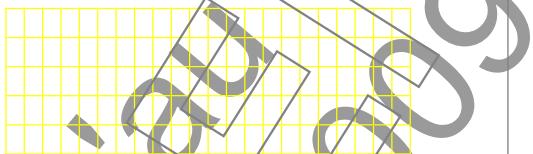


Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Administration fédérale des contributions AFC
Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Administrazion federala da taglia AFT

Votre adresse (en caractères d'imprimerie s.v.p.)

Date du timbre postal

N° TVA _____
N° de réf. _____



Option pour l'imposition dans le secteur immobilier

Pour quelles opérations peut-on opter?

L'option (imposition volontaire) est possible pour les opérations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'article 18 chiffres 20 et 21 de la loi sur la TVA (LTVA), c'est-à-dire pour le transfert et la constitution de droits réels sur des immeubles, ainsi que pour la mise à disposition de tiers d'immeubles ou de parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance. Il est possible d'opter pour l'imposition de ces opérations à condition qu'il puisse être prouvé qu'elles sont fournies à des assujettis qui les destinent en tout ou en partie à un usage professionnel dans le cadre d'une activité imposable. **L'option n'est pas possible pour les terrains à bâtir ni pour les rentes des droits de superficie.**

Le sous-bailleur peut également opter pour l'imposition de loyers qui lui sont versés par des assujettis, qui destinent l'objet en tout ou en partie à un usage professionnel dans le cadre d'une activité imposable. L'option est aussi possible pour la location d'immeubles à des institutions bénéficiaires exonérées.

Début de l'option, volume de chiffre d'affaires qui doit être réalisé et durée de l'option

Il est possible de requérir l'option en tout temps, mais au plus tôt pour le début du trimestre au cours duquel la requête a été déposée, dans la mesure où la limite minimale de chiffre d'affaires nécessaire pour l'option (Fr. 40'000,- par an) est atteinte. Si la totalité des chiffres d'affaires provenant de prestations exclues est inférieure à 40'000 francs, mais qu'additionnée aux chiffres d'affaires obligatoirement imposables elle s'élève à plus de 40'000 francs par an, on peut tout de même opter pour l'assujettissement. **La durée minimale de l'option est de cinq ans.** Après l'expiration de ce délai, une révocation peut avoir lieu chaque année au 31 décembre. La demande de révocation doit être déposée au plus tard jusqu'à fin février de l'année suivante.

L'autorisation pour l'option est subordonnée au fait que l'assujetti remplit strictement ses obligations, en particulier qu'il envoie régulièrement son décompte, qu'il paie la TVA due et qu'il tienne les livres comptables exigés.

D'autres informations relatives à l'imposition par option de biens immobiliers sont données aux ch. 683 ss et sous chif. 4. dans la brochure « Administration, location et vente d'immeubles ».

Option et taux de la dette fiscale nette ou taux forfaitaires

Celui qui établit ses décomptes au moyen de taux de la dette fiscale nette ou de taux forfaits ne peut pas opter pour l'imposition des opérations exclues du champ de l'impôt.

Changements d'affectation, dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable et imposition des prestations à soi-même

A ce sujet, on tiendra compte de la brochure « Changements d'affectation ».

Requête d'option pour l'imposition d'opérations exclues du champ de l'impôt (secteur immobilier)

Une requête séparée doit être déposée pour chaque objet (immeuble ou part d'immeuble).

Par la présente, le/la soussigné(e) opte pour l'imposition de l'objet suivant:

Nom du requérant (propriétaire immobilier ou sous-bailleur)	
Rue, n° postal et lieu de l'objet pour l'imposition duquel il est opté	
Description exacte (immeuble entier, étages ou autres)	
Nom, adresse et n° TVA du locataire/acheteur/PDE	
Début de l'option	N° de page du registre foncier

Annonce de mutation suite au changement de locataire: Nom, n° TVA, début du nouveau contrat de bail		Visa AFC:
Annonce de mutation suite au changement de locataire: Nom, n° TVA, début du nouveau contrat de bail		Visa AFC:

Nous avons pris note que, sauf en cas de changement de situation, la durée minimale de l'option est de 5 ans, qu'une comptabilité conforme doit être tenue et que si l'option prend fin suite à la cessation de l'assujettissement ou suite à un changement d'affectation, l'impôt à titre de prestations à soi-même est dû.

Dès que les conditions pour l'option ne sont plus réalisées, nous demanderons notre radiation du registre des assujettis **dans un délai de 30 jours**. Si l'assujettissement de l'entreprise persiste pour d'autres raisons, nous communiquerons la fin de l'option à l'AFC **dans les 30 jours au plus tard**. Nous informerons l'AFC des éventuels changements de locataires en remplissant les rubriques correspondantes du présent formulaire.

Lieu et date

Timbre et signature valable

Déclaration d'engagement

Le/la requérant(e) soussigné(e) déclare par la présente avoir pris connaissance des conséquences fiscales découlant de l'aliénation ou d'un changement d'affectation. Il/elle s'engage à **payer** l'impôt dû pour toute aliénation ou tout changement d'affectation.

Lieu et date

Timbre et signature valable

Seules les requêtes dûment remplies et signées seront traitées.

Autorisation

L'option pour l'immeuble/la part d'immeuble susmentionné(e)

* Moins selon annexe

- est accordée dès le:
 n'est pas accordée *

Berne, le
Division Perception