

Brochure n° 19

Formation et recherche

Valable à partir du 1^{er} janvier 2008

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



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF
Administration fédérale des contributions AFC

Compétences

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

Pour contacter la Division principale de la TVA :

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

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

par fax : 031 325 75 61

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

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

- **en principe uniquement sous forme électronique**

par internet : www.estv.admin.ch

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

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

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL

Diffusion publications

Imprimés TVA

3003 Berne

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

Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la brochure publiée en septembre 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir de l'introduction de la loi sur la TVA (1^{er} janvier 2001). La présente version contient cependant des changements structurels importants, c'est-à-dire que les chapitres ne correspondent plus à ceux de la brochure publiée en 2000.

Les nombreuses modifications intervenues depuis le 1^{er} janvier 2001 (loi sur la TVA, ordonnance relative à la loi sur la TVA, changements et précisions de la pratique) ont été reprises dans la présente publication. Afin d'en faciliter la lecture, les modifications ne sont exceptionnellement pas présentées sur fond gris.

Des **modifications législatives et des changements de pratiques** importants ont été opérés dans les domaines suivants :

- sponsoring en vertu de l'article 33a LTVA (☞ chif. 2.10.2.3.4) ;
- lieu des prestations de services d'ordre organisationnel (☞ chif. 3.9 et 8.3) ;
- prestations de services d'ordre organisationnel en relation avec la formation (☞ chif. 3.9.1 et 3.9.2) ;
- délimitation par rapport à la formation spécifique à l'entreprise imposable (☞ chif. 5) ;
- prestations principales en relation avec la formation (☞ chif. 6.1) ;
- exonération possible des prestations de services d'ordre organisationnel en cas de représentation indirecte (☞ chif. 8.3) ;
- lieu des prestations d'analyse (☞ chif. 10) ;
- communautés de recherche considérées comme bénéficiaires de contributions au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre c LTVA (☞ chif. 11).

Des **précisions de la pratique** ont notamment eu lieu dans les domaines suivants :

- sponsoring (☞ chif. 2.10) ;
- définition des diverses sortes de formation (☞ chif. 3.1 ss) ;
- cours pour chômeurs (☞ chif. 4.3) ;
- mise à disposition d'apprentis (☞ chif. 4.7).

Par ailleurs, des améliorations du point de vue stylistique ont été apportées et les exemples ont été actualisés, ce qui n'a toutefois entraîné aucune modification du point de vue matériel. En outre, les points importants et les particularités font l'objet de remarques spéciales.

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente notice se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
CO	Code des obligations (RS 220)
CTI	Commission pour la technologie et l'innovation
FNS	Fonds national suisse
LFPr	Loi fédérale du 13 décembre 2002 sur la formation professionnelle (RS 412.10)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (RS 641.201)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
SER	Secrétariat d'Etat à l'éducation et à la recherche
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne

Table des matières

	Page
1. Introduction	9
2. Généralités sur la TVA	9
2.1 Opérations imposables	9
2.2 Opérations exclues de la TVA	9
2.3 Opérations exonérées de la TVA	9
2.5 Assujettissement	10
2.5.1 Généralités	10
2.5.2 Sociétés simples dans le domaine de la formation et la recherche	11
2.6 Option pour l'imposition des prestations de formation exclues de la TVA	12
2.7 Impôt préalable	13
2.8 Contre-prestation	13
2.9 Subventions et autres contributions des pouvoirs publics	13
2.10 Dons, legs, contributions de tiers et sponsoring	15
2.10.1 Dons, legs et contributions de tiers (sans contrepartie)	15
2.10.2 Sponsoring (avec contrepartie)	15
2.10.2.1 Base de calcul	16
2.10.2.2 Facturation de prestations de sponsoring	16
2.10.2.3 Exceptions	16
2.10.2.3.1 Mention nominative dans des rapports annuels, des comptes rendus et/ou des rapports de recherche	16
2.10.2.3.2 Mention nominative dans des communications relatives à la recherche ou au développement	17
2.10.2.3.3 Mention nominative dans d'autres publications	17
2.10.2.3.4 Institutions d'utilité publique (art. 33a LTVA)	18
2.11 Taux de la TVA	19
2.12 Lieu de la prestation	20
2.13 Facturation et transfert de la TVA	20
2.14 Décompte TVA	20
2.14.1 Principes	20
2.14.2 Méthode effective (impôt frappant le chiffre d'affaires moins l'impôt préalable)	21
2.14.3 Etablissement du décompte TVA au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette ou de celle des taux forfaitaires	21
2.14.3.1 Taux de la dette fiscale nette	21
2.14.3.2 Taux forfaitaires	22
2.15 Comptabilité et conservation des livres comptables et des documents	22
3. Prestations de formation en vertu de l'article 18 chiffre 11 LTVA	23
3.1 Education	23
3.2 Enseignement	23
3.3 Instruction	23
3.4 Formation continue	23
3.5 Recyclage professionnel	24
3.6 Cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique	24
3.7 Activité des conférenciers	25

3.8	Examens	25
3.9	Prestations de services d'ordre organisationnel	26
3.9.1	Prestations de services d'ordre organisationnel selon l'article 18 chiffre 11 lettre d LTVA	26
3.9.2	Prestations de services d'ordre organisationnel selon l'article 18 chiffre 11 lettre e LTVA.	27
4.	Formes particulières de transmission du savoir	27
4.1	Cours à distance	27
4.1.1	Cours interactifs à distance	27
4.1.2	Cours à distance pour autodidactes	28
4.2	Cours pour enfants et jeunes	28
4.3	Cours pour chômeurs.	29
4.4	Vente de paquets de formation par des tiers	29
4.5	Séjours linguistiques.	29
4.5.1	Séjours linguistiques en Suisse	30
4.5.2	Séjours linguistiques à l'étranger	30
4.6	Echange d'étudiants	30
4.7	Mise à disposition d'apprentis	30
4.8	Enseignement fourni par l'entreprise à son propre personnel	31
4.9	Elaboration de cours	31
4.10	Internats / écoles de jour	31
4.10.1	Prestations d'hébergement exclues de la TVA / location.	32
4.10.2	Calcul de la TVA lorsque l'hébergement est exclu de la TVA (location)	32
4.10.3	Calcul de la TVA en cas d'hébergement imposable au taux spécial.	33
4.11	Manifestations particulières organisées par des écoles ou des internats	33
5.	Délimitation avec les prestations n'ayant pas un caractère didactique	34
5.1	Délimitation par rapport aux prestations de conseil	34
5.1.1	« Formation » spécifique à l'entreprise	35
5.1.2	Coaching / training	35
5.2	Délimitation par rapport aux manifestations dans le domaine du divertissement, des événements, des réunions amicales, du sport	36
5.2.1	Généralités	36
5.2.2	Sport	36
6.	Prestations principales, prestations indépendantes et prestations accessoires	37
6.1	Prestations principales et prestations indépendantes en relation avec la formation	37
6.2	Pluralité de prestations indépendantes et unité de la prestation.	38
6.2.1	Pluralité de prestations indépendantes	38
6.2.2	Unité de la prestation.	38
6.3	Prestations accessoires liées à la formation	39
6.3.1	Généralités	39
6.3.2	Remise de matériel didactique liée à la formation	39
7.	Particularités de la contre-prestation en relation avec la formation.	40
7.1	Contre-prestation pour des prestations de formation	40
7.2	Frais en cas d'annulation, taxe en cas de non-utilisation (« no show »)	40
7.3	Publicité pour un tiers à l'occasion de manifestations à caractère didactique	41

8.	Organisation de manifestations	41
8.1	Organisateur proprement dit	42
8.2	Organisateur mandaté	42
8.3	Lieu de la prestation pour l'organisateur proprement dit et l'organisateur mandaté	43
8.4	Combinaison de prestations de formation avec d'autres prestations dans le cadre d'une manifestation	44
8.4.1	Prestations accessoires	44
8.4.2	Prestations indépendantes	45
8.4.3	Exemples de factures pour des prestations d'organisation	46
9.	Recherche et développement	49
9.1	Traitement fiscal des prestations de recherche, de développement et d'analyse	49
9.2	Contributions de soutien à la recherche scientifique et au développement.	49
9.3	Recherche valant prestation de services scientifique	50
9.4	Recherche valant prestation de conseil	52
9.5	Délimitation par rapport aux prestations d'analyse	52
10.	Lieu des prestations de recherche et d'analyse	53
11.	Communautés de recherche considérées comme bénéficiaires de contributions au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre c LTVA	54
Annexe 1	Bases légales	57
Annexe 2	Diagramme	60
Annexe 3	Diagramme pour déterminer le traitement fiscal de projets de recherche	62
Annexe 4	Exemple de facturation d'une prestation de publicité en échange d'une prestation de sponsoring en nature	64

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

1. Introduction

La présente publication s'adresse aux entreprises sises sur le territoire suisse et à l'étranger déployant leur activité dans le domaine de l'enseignement, de la formation, de l'éducation, du perfectionnement, de la recherche, du développement et de l'analyse. Elle renseigne sur l'assujettissement et sur le caractère imposable ou non de leurs prestations. La publication a pour but d'aider les assujettis et leurs représentants à exercer les droits et à assumer les obligations liés à la TVA.

2. Généralités sur la TVA

2.1 Opérations imposables

En vertu de l'article 5 LTVA, sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles n'en soient pas expressément exclues selon l'article 18 LTVA, les opérations suivantes effectuées par des assujettis :

- a. les **livraisons de biens** faites à titre onéreux sur le territoire suisse (☞ ch. 23) ;
- b. les **prestations de services** fournies à titre onéreux sur le territoire suisse (☞ ch. 24) ;
- c. les **prestations à soi-même** effectuées sur le territoire suisse (☞ ch. 25 et brochure « Prestations à soi-même ») ;
- d. l'**acquisition** à titre onéreux **de prestations de services** d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (☞ ch. 26).

2.2 Opérations exclues de la TVA

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

Les prestations de formation énumérées à l'article 18 chiffre 11 LTVA sont en particulier traitées dans cette brochure (☞ ch. 603 à 606 et chif. 3 et 4).

2.3 Opérations exonérées de la TVA

Les livraisons de biens et les prestations de services fournies sur le territoire suisse, énumérées exhaustivement à l'article 19 LTVA, sont exonérées de la TVA (☞ ch. 529 à 579), pour autant que l'assujetti puisse présenter les preuves requises (art. 20 LTVA ; ch. 534 à 576). Les chiffres d'affaires résultant de prestations exonérées de la TVA donnent droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 19 al. 1 LTVA).

Les prestations énumérées à l'article 14 alinéas 2 et 3 LTVA sont réputées fournies sur le territoire étranger, lorsque le lieu de la prestation se situe à l'étranger (art. 14 LTVA ; ch. 367 à 390).

2.4

Puissance publique

Les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes, de même que les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et les organismes chargés de tâches de droit public ne sont pas assujettis pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de la puissance publique, même s'ils perçoivent des émoluments, des contributions ou des taxes pour ces prestations (art. 23 al. 1 LTVA).

Est considérée comme tâche relevant de la puissance publique toute prestation qui peut être exécutée au détriment de tiers, même contre leur volonté.

Les personnes et organismes privés qui fournissent des prestations dans l'exercice de tâches de droit public et de fonctions officielles et qui sont pour cela autorisés à prendre **en leur propre nom** des décisions au sens de l'article 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RS 172.021) ou des dispositions cantonales ou communales correspondantes, contre lesquelles les voies de recours peuvent être utilisées, agissent dans l'exercice de la puissance publique (art. 23 al. 1 LTVA). Toutefois, si l'autorisation de prendre en son propre nom des décisions pouvant faire l'objet d'un recours fait défaut, la prestation est en principe imposable.

- ☞ Une liste non exhaustive d'activités imposables déployées par les collectivités publiques figure à l'article 23 alinéa 2 LTVA.
- ☞ Des exemples de tâches relevant de la puissance publique sont donnés dans la brochure « Collectivités publiques ».

2.5

2.5.1

Assujettissement Généralités

Les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé ou de droit public, les établissements publics non autonomes, ainsi que les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique (p. ex. sociétés simples) qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune peuvent être assujettis à la TVA.

Est assujetti quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de 75'000 francs par an (art. 21 al. 1 LTVA).

Les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 250'000 francs sont exemptées de l'assujettissement, à condition qu'après la déduction de l'impôt préalable, le montant de la TVA restant dû ne dépasse pas régulièrement 4'000 francs par année (art. 25 al. 1 let. a LTVA).

Sont déterminants pour l'assujettissement les chiffres d'affaires résultant de :

- livraisons de biens imposables effectuées sur le territoire suisse ;
- l'exportation de biens (art. 19 LTVA) ;
- livraisons de biens effectuées sur le territoire suisse exonérées de la TVA (monnaies d'or et or fin en vertu des art. 36 et 37 OLTVA) ;
- prestations de services imposables dont le lieu se situe sur le territoire suisse en vertu de l'article 14 LTVA ;
- prestations de services imposables dont le lieu se situe sur le territoire suisse, mais qui sont exonérées de la TVA en vertu de l'article 19 LTVA ;
- prestations à soi-même en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA.

Ne sont notamment pas déterminants pour l'assujettissement les chiffres d'affaires ou recettes résultant :

- d'opérations exclues de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA ;
- de prestations de services dont le lieu se situe à l'étranger en vertu de l'article 14 alinéa 2 LTVA ;
- de prestations de services énumérées à l'article 14 alinéa 3 LTVA, pour autant que le destinataire soit domicilié à l'étranger ;
- de livraisons de biens à l'étranger (opérations étranger – étranger) ;
- de tâches relevant de la puissance publique en vertu de l'article 23 alinéa 1 LTVA ;
- de contributions énumérées à l'article 33 alinéa 6 LTVA, en particulier certains subsides pour la recherche, subventions et autres contributions des pouvoirs publics.

Concernant l'assujettissement en raison d'acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger, voir les articles 10 et 24 LTVA (cf. ch. 512 à 528).

☞ D'autres informations figurent dans la brochure « Assujettissement à la TVA ».

2.5.2 Sociétés simples dans le domaine de la formation et la recherche

Les groupements ci-après énumérés sont réputés sociétés simples, pour autant qu'ils ne revêtent pas une autre forme juridique (art. 530 ss CO) :

- plusieurs écoles indépendantes, des entreprises et/ou des institutions publiques qui offrent ensemble une formation ou qui organisent ensemble un cours ou un congrès ;
- des chercheurs s'associant avec d'autres chercheurs indépendants, des entreprises et/ou des institutions (communauté de recherche) dans le but de réaliser ensemble un projet de recherche.

Afin d'atteindre un but commun, les membres apportent à la société simple des contributions consistant par exemple en travail, en mise à disposition de matériel, de machines, d'appareils, de bâtiments ou de locaux, et éventuellement en

lui versant des contributions financières. Si la société simple apparaît comme tel vis-à-vis des tiers et réalise des chiffres d'affaires, elle s'annoncera auprès de l'AFC si les conditions de l'assujettissement sont remplies (☞ chif. 2.5.1).

Les prestations fournies à des tiers par la société simple assujettie sont imposables. Si les exigences formelles relatives aux pièces justificatives sont remplies (art. 37 LTVA), la société simple peut procéder à la déduction de l'impôt grevant ses acquisitions de prestations (p. ex. effectuées auprès des membres de la société simple).

Les prestations fournies par les membres assujettis à la société simple peuvent être imposables sur la base d'autres dispositions de la LTVA. Le droit à la déduction de l'impôt préalable est possible au sens de l'article 38 LTVA.

Le versement par la société simple à ses membres d'une participation au bénéfice ne constitue pas une opération imposable et n'entraîne pas une réduction de la déduction de l'impôt préalable.

☞ Le traitement fiscal des contributions versées à une communauté de recherche en vertu de l'article 33 alinéa 6 lettre c LTVA est décrit au chif. 11.

2.6

Option pour l'imposition des prestations de formation exclues de la TVA

Selon l'article 26 alinéa 1 lettre a LTVA, les entreprises qui fournissent des prestations de formation exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 11 LTVA, peuvent opter pour l'imposition volontaire de ces opérations, pour autant que les conditions énumérées aux ch. 683 à 708 soient remplies. Une demande d'option écrite doit être adressée à l'AFC.

L'option accordée porte sur cinq ans au moins et s'applique à l'ensemble des prestations de services énumérées à l'article 18 chiffre 11 LTVA.

Quiconque opte pour l'imposition de chiffres d'affaires exclus de la TVA ne peut pas établir ses décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette (art. 59 LTVA) ou des taux forfaitaires (art. 58 al. 3 LTVA).

Exemple

L'option pour l'imposition volontaire des prestations de formation (cours d'informatique) demandée par un centre de formation en informatique a été accordée. Le montant de la participation au cours, les manuels et les prestations de restauration sont facturés comme suit :

	Montant	TVA
Cours d'informatique du 5 au 9 février 2007	Fr. 1'350.00	7,6% incl.
Manuels 1, 2 et 3	Fr. 150.00	2,4% incl.
Restauration : 5 repas de midi et boissons pendant les pauses	Fr. 350.00	7,6% incl.
Montant total de la facture	<u>Fr. 1'850.00</u>	

En optant pour l'imposition volontaire au taux normal des prestations de formation qui sont exclues de la TVA, le centre est en droit de déduire, au titre d'impôt préalable, la TVA grevant les charges afférentes au cours.

Les assujettis peuvent déduire, au titre d'impôt préalable, la TVA qui leur est transférée, pour autant qu'ils utilisent les prestations acquises dans le but de réaliser des activités imposables (art. 38 al. 2 LTVA). Sont exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable 50% des montants de TVA grevant les frais de nourriture et de boisson (art. 38 al. 5 LTVA). Si la prestation de formation n'est que partiellement ou pas du tout utilisée pour une des affectations énumérées à l'article 38 alinéa 2 LTVA, l'impôt préalable ne peut être déduit qu'en partie ou pas du tout.

2.7 Impôt préalable

Concernant la déduction de l'impôt préalable, la réduction de la déduction de l'impôt préalable lors de double affectation et le droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt préalable, voir les brochures « Réduction de la déduction l'impôt préalable en cas de double affectation » et « Changements d'affectation » ainsi que les ch. 816 à 877.

2.8 Contre-prestation

L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 33 LTVA). Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire – ou un tiers à sa place – dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services, y compris les dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, y compris ceux qui sont facturés séparément (p. ex. frais de port, fret, taxes de remboursement facturés séparément).

☞ Pour plus de détail, voir ch. 206 ss.

☞ Les chif. 2.9 et 2.10 renseignent au sujet des subventions, des autres contributions des pouvoirs publics et du sponsoring.

2.9 Subventions et autres contributions des pouvoirs publics

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

Les prestations qui sont financées entièrement ou partiellement au moyen de subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics ne sont ainsi pas soumises à la TVA pour la part couverte par les subventions et contributions.

Ne font pas non plus partie de la contre-prestation les contributions de soutien à la recherche scientifique et au développement effectués notamment par les hautes écoles ou des institutions de recherche analogues, pour autant que le bénéficiaire n'agisse pas sur mandat et pour les besoins de celui qui verse la contribution ; la mention nominative de celui qui verse la contribution, dans des communications relatives à la recherche ou au développement en cause, ne constitue pas une contre-prestation (art. 33 al. 6 let. c LTVA).

Par « pouvoirs publics » en relation avec l'octroi de subventions et autres contributions, on entend une collectivité publique située sur le territoire suisse ou à l'étranger qui peut, en se fondant sur une base légale, octroyer des subventions ou d'autres contributions ; il s'agit par exemple de la Confédération, des cantons, des communes, de leurs commissions, des fondations de droit public et des fonds de droit public.

Les chiffres d'affaires résultant de mandats d'institutions publiques pour **leurs propres besoins** sont imposables (¹ chif. 2.1).

Les contributions octroyées par le FNS, la CTI¹, le SER (dans le cadre de projets EU-COST) et l'UE (en rapport avec les 6^e et 7^e programmes-cadres et analogues) aux **chercheurs** valent contributions de soutien à la recherche scientifique et ne sont pas imposables, pour autant que celui qui verse la contribution n'ait pas de droit exclusif sur les résultats de la recherche.



Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics peuvent entraîner une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable pour l'assujetti (art. 41 LTVA).

- ☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ».
- ☞ La brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation » donne de plus amples informations.

¹ Les prestations fournies sur mandat de la CTI dans le but de soutenir les entreprises nouvellement fondées (p. ex. recherches, études de faisabilité, coaching, conseil) ainsi que les mandats attribués par la CTI et d'autres institutions pour leurs propres besoins sont par contre imposables.

2.10

Dons, legs, contributions de tiers et sponsoring

2.10.1

Dons, legs et contributions de tiers (sans contrepartie)

Les versements ou autres contributions accordés indépendamment d'une contrepartie déterminée ne constituent pas une contre-prestation (art. 33 al. 2 LTVA) et ne sont par conséquent pas imposables. De telles aides peuvent se présenter sous différentes formes et leur valeur exacte n'est pas toujours connue précisément à l'avance. Il est judicieux que le destinataire de dons et de contributions de tiers soit en possession d'un document duquel ressort l'absence d'une contrepartie.

Exemples

- Versements en argent (dons).
- Prestations en nature, telles que mise à disposition de personnel, de locaux, de matériel, subsistance.



Si l'assujetti reçoit des dons, des legs, des contributions de tiers, etc., qui ne peuvent être considérés comme la contre-prestation d'une opération déterminée, il réduit proportionnellement l'impôt préalable.

Exemple

La société Chimie SA prend à sa charge les frais de l'organisateur lors d'un apéritif durant un congrès. Elle ne reçoit aucune contrepartie de quelque forme que ce soit.

2.10.2

Sponsoring (avec contrepartie)

Il y a sponsoring lorsque le destinataire d'une aide (en argent ou appréciable en argent, comme une prestation en nature, une mise à disposition de personnel) fournit en contrepartie une prestation publicitaire en faveur du sponsor ou toute autre prestation visant à promouvoir l'image de celui-ci. C'est le cas par exemple de la mention du nom ou de la raison sociale du sponsor dans un communiqué (cf. chif. 2.10.2.3.3).

Les termes que les parties utilisent pour qualifier leurs relations (sponsoring, partenariat, patronage, mécénat, donation) ne sont pas déterminants pour le traitement fiscal.

Exemples

Chimie SA prend à sa charge les frais de l'organisateur lors d'un apéritif durant un congrès, ce qui est mentionné dans le programme du congrès.

- *Une entreprise chimique finance une chaire dans une haute école. Un lien permettant d'accéder au site internet de cette entreprise se trouve sur celui de l'école.*

- *Le constructeur d'une voiture fonctionnant à l'énergie solaire participe à hauteur de 50'000 francs à une course destinée à de tels véhicules. Ce fait est mentionné dans le programme de la manifestation.*
- *A l'occasion d'une course automobile, l'organisateur prévoit de mettre des inscriptions sur les véhicules y participant. Un constructeur de voitures fonctionnant à l'énergie solaire prend à sa charge les frais qui en résultent. Sa prestation est mentionnée dans le programme de la manifestation. Il s'agit ici de sponsoring en nature et l'organisateur de la course doit imposer la valeur de l'inscription (contrepartie = publicité).*

2.10.2.1 Base de calcul

Afin de déterminer s'il existe ou non un échange de prestations, il est généralement sans importance de savoir si le montant payé en échange de la prestation correspond effectivement à la valeur de celle-ci ou si la contre-prestation est due ou versée à titre volontaire. Il est également sans importance de savoir si le sponsor aurait pu obtenir, selon les circonstances, la prestation publicitaire à un meilleur prix ou si deux sponsors ont payé des montants différents pour des prestations comparables. C'est pourquoi, on ne peut pas faire valoir que la part du montant payé qui dépasse les frais de publicité ne fait pas partie de la contre-prestation.

2.10.2.2 Facturation de prestations de sponsoring

En cas d'échange de prestations dans le cadre d'un contrat de sponsoring, des pièces justificatives correspondantes doivent être établies lorsque les parties sont des assujettis. Dans le cadre de sponsoring en nature, le destinataire de la prestation en nature doit facturer sa prestation publicitaire à une valeur équivalant à celle qu'un tiers indépendant de la même catégorie d'acquéreurs aurait dû payer pour cette prestation. Chacune des parties (fournisseur et celui qui est sponsorisé) doit facturer sa prestation en nature ou sa prestation publicitaire (☞ annexe 4).

2.10.2.3 Exceptions

2.10.2.3.1 Mention nominative dans des rapports annuels, des comptes rendus et/ou des rapports de recherche

Il n'y a pas de prestation de publicité et donc pas de sponsoring lorsque le sponsor est nommé dans la partie officielle d'un rapport annuel, de comptes rendus et/ou d'un rapport de recherche.

Exemple

La société Chimie SA contribue à hauteur de 10'000 francs à une semaine d'étude destinée aux étudiants d'une haute école spécialisée. Ce fait est relaté dans le rapport annuel de l'école.

2.10.2.3.2 Mention nominative dans des communications relatives à la recherche ou au développement

La mention nominative de celui qui verse la contribution dans des communications relatives à la recherche ou au développement ne constitue pas une contre-prestation, pour autant que seuls le nom ou la raison sociale et sa qualité de bailleur de fonds soient mentionnés. Les communications relatives à la recherche ou au développement sont par exemple les publications scientifiques dans des revues, magazines ou sur internet.²

Exemple

La société Chimie SA contribue à hauteur de 100'000 francs à un projet de recherche réalisé par une fondation qui n'est pas d'utilité publique et est citée en cette qualité dans le rapport de recherche et/ou dans un article paru dans une revue scientifique.

2.10.2.3.3 Mention nominative dans d'autres publications

Toutes les publications qui ne sont pas des rapports annuels, des comptes rendus et des rapports de recherche sont réputées autres publications, par exemple les journaux de club, les programmes, les tirés à part, les génériques de début et de fin de films, les affiches, les projections de diapositives et autres projections, les annonces par haut-parleurs, les mentions des donateurs sur des écriteaux.

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

- personnes privées indépendantes sans indication de l'activité professionnelle ;
- personnes dépendantes ;
- pouvoirs publics et personnes morales, corporations et institutions de droit public, lorsque la mention porte sur une collectivité publique en tant que telle (canton, ville, commune, église) ou sur l'un de ses services n'exerçant pas d'activité commerciale (police, militaire, etc.).

Exemple

Le président du conseil d'administration de la société Chimie SA et la ville de Lausanne offrent l'apéritif à l'occasion d'un congrès et sont nommés dans le programme du congrès.

Lorsque la mention porte sur des institutions ou des services de collectivités publiques qui exercent une activité commerciale (p. ex. services industriels tels qu'usine électrique ou à gaz ou encore régies de la Confédération), il y a prestation publicitaire et la contre-prestation y relative est soumise à la TVA.

² Le lien sur le site internet de l'auteur de la contribution ou la publication de logos, etc., vaut par contre toujours prestation publicitaire imposable au taux normal.

Exemple

Si ce n'est pas le président du conseil d'administration et la ville de Lausanne qui financent cet apéritif, mais l'avocate indépendante Claire B. et les services industriels de la ville de Lausanne et s'ils sont mentionnés nominativement comme offrant l'apéritif (Claire B., avocate), la contribution versée à l'organisateur du congrès est imposable au taux normal.

2.10.2.3.4 Institutions d'utilité publique (art. 33a LTVA)

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

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

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

En vertu de l'article 33a alinéa 4 LTVA, une organisation est réputée d'utilité publique lorsque les conditions suivantes sont remplies :

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

Si l'organisation dispose d'une attestation indiquant qu'elle est exonérée de l'impôt fédéral direct, les conditions précitées sont considérées comme étant remplies.

La notion « sous forme neutre » de l'article 33a LTVA signifie par exemple que les produits fabriqués par celui qui verse la contribution ne doivent pas être cités.

Ne sont pas considérés comme des publications au sens de l'article 33a LTVA par exemple les vêtements avec inscription publicitaire, banderoles publicitaires ou inscriptions sur des véhicules. Dans ces cas, il s'agit toujours de prestations de sponsoring imposables.

Exemples sans aucune contrepartie imposable

- Une haute école soutient une fondation d'utilité publique pour la promotion de l'énergie solaire en versant un montant de 100'000 francs ; elle est citée à l'entrée des bureaux de la fondation sur le panneau des donateurs.
- La fondation d'utilité publique SIDA soutient la recherche dans le domaine du sida réalisée par la société Chimie SA au moyen d'une contribution annuelle de 50'000 francs. Elle est citée sur le site internet de Chimie SA avec un lien sur son propre site.
- La fondation Chimie (d'utilité publique / fondation de la société Chimie SA) participe à raison de 100'000 francs à l'exploitation du théâtre de la ville de Lausanne. Le logo de la fondation apparaît sur les affiches contenant le calendrier du théâtre.



Les liens renvoyant sur le site internet d'entreprises qui ne sont pas d'utilité publique sont considérés comme des contreparties imposables. Il y a également contrepartie imposable lorsqu'en plus du nom de celui qui verse la contribution, ses produits sont cités.

2.11

Taux de la TVA

Le taux d'impôt applicable est déterminé en fonction du genre des biens livrés ou des services fournis (☞ ch. 327 à 366).

Les livraisons de biens, les prestations à soi-même ainsi que la fourniture de prestations de services qui ne sont soumises ni au taux réduit, ni au taux spécial, sont imposables au taux normal (☞ ch. 341 à 349).

Les livraisons et les prestations à soi-même des biens énumérés à l'article 36 alinéa 1 LTVA, ainsi que les prestations de services mentionnées à ce même alinéa, sont imposables au taux réduit (☞ ch. 327 à 339).

Les prestations d'hébergement sont imposables au taux spécial (nuitée y compris petit-déjeuner).

- ☞ De plus amples informations concernant les prestations d'hébergement figurent dans la brochure « Hôtellerie et restauration ».

2.12 Lieu de la prestation

A l'exception des prestations de services d'ordre organisationnel, les prestations de formation, énumérées aux chif. 3 et 4, et les prestations accessoires sont réputées fournies au lieu où la manifestation à caractère didactique se déroule, conformément à l'article 14 alinéa 2 lettre d LTVA.

Le lieu des prestations indépendantes fournies avec une prestation de formation se détermine en fonction du genre de la prestation.

☞ Pour plus de détails au sujet du lieu des prestations de recherche et d'analyse, voir le chif. 10.

2.13 Facturation et transfert de la TVA

L'assujetti, sur demande de ses clients assujettis, établit une facture détaillée qui remplit les conditions énumérées à l'article 37 LTVA.

Sont considérées comme factures non seulement celles qu'établissent normalement les fournisseurs, mais aussi d'autres pièces qui en font office (p. ex. avis de crédit, tickets de caisse, quittances). Celles-ci doivent également satisfaire aux exigences formelles. Toutefois, pour les montants jusqu'à 400 francs par fiche ou ticket de caisse, on peut renoncer à la mention du nom et de l'adresse de l'acquéreur de la prestation.

Les avis de débit des paiements au moyen de cartes de crédit ne sont pas considérés comme factures du fournisseur.

☞ Pour de plus amples informations concernant la facturation et le transfert de la TVA, voir ch. 751 à 815.

☞ Concernant la facturation portant sur des prestations de formation, il faut également tenir compte des explications données au chif. 6.

2.14 Décompte TVA

2.14.1 Principes

L'assujetti déclare à l'AFC le chiffre d'affaires réalisé et l'impôt préalable.

Des informations détaillées au sujet de l'établissement du décompte TVA se trouvent sous ch. 975 ss et ressortent des articles 43 à 51 LTVA.

En principe, le décompte TVA est établi d'après les contre-prestations convenues (moment de la facturation ; ☞ ch. 962 et 963). Si, dans le grand livre, les événements commerciaux sont comptabilisés selon les mouvements d'argent, il est possible, sur demande, d'établir le décompte TVA selon les contre-prestations reçues (moment du paiement ; ☞ ch. 964 et 965).

L'assujetti peut déclarer l'impôt selon la méthode effective (☞ chif. 2.14.2) ou, s'il remplit certaines conditions, opter pour une méthode de décompte simplifiée au moyen de taux de la dette fiscale nette ou de taux forfaitaires (☞ chif. 2.14.3).

Les documents permettant de déterminer le chiffre d'affaires ainsi que l'impôt préalable doivent être conservés durant le délai de prescription et présentés sur demande.

2.14.2 Méthode effective (impôt frappant le chiffre d'affaires moins l'impôt préalable)

En cas d'application de la méthode effective, tant les chiffres d'affaires que l'impôt préalable déductible sont à déclarer par trimestre. Les documents permettant de déterminer les montants déclarés doivent être conservés durant le délai de prescription.

2.14.3 Etablissement du décompte TVA au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette ou de celle des taux forfaitaires

Si l'assujetti remplit les conditions, il peut être autorisé – à sa demande – à établir ses décomptes au moyen de la méthode de décompte simplifiée des taux de la dette fiscale nette ou de celle des taux forfaitaires (☞ ch. 949 et 950).

Les taux de la dette fiscale nette et les taux forfaitaires sont utilisables dans le décompte TVA comme des multiplicateurs, c'est-à-dire que la totalité des chiffres d'affaires imposables bruts, impôt compris, doivent être déclarés et multipliés par le taux de la dette fiscale nette ou le taux forfaitaire. Les factures adressées aux clients mentionneront toutefois les taux de TVA figurant dans la loi applicables aux prestations facturées selon l'article 36 LTVA.

En appliquant la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires, l'impôt préalable ne doit plus être déterminé. Les décomptes sont établis semestriellement lors de l'application des taux de la dette fiscale nette et trimestriellement lors de l'application des taux forfaitaires.



Celui qui établit ses décomptes TVA au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette ou de celle des taux forfaitaires ne peut pas simultanément opter pour l'imposition des opérations exclues de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA.

2.14.3.1 Taux de la dette fiscale nette

Un assujetti n'a en principe besoin que d'un seul taux de la dette fiscale nette pour calculer l'impôt dû sur son chiffre d'affaires. Au maximum deux taux de la dette fiscale nette sont accordés aux assujettis dont les activités sont soumises à différents taux de la dette fiscale nette.

Les entreprises réalisant des chiffres d'affaires annuels imposables selon le chif. 2.5.1 n'excédant pas **3 millions de francs** et dont la dette fiscale ne se monte pas à plus de **60'000 francs** peuvent remplir leurs décomptes TVA au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette.

Lors de l'application de l'imposition de la marge selon l'article 35 LTVA, ce n'est pas seulement la marge, mais la totalité du produit de la vente qui fait partie du chiffre d'affaires déterminant pour la limite du chiffre d'affaires.

Lors de la fixation des taux de la dette fiscale nette, il a été tenu compte des spécificités de chaque branche. Des taux de la dette fiscale nette individuels par entreprise ne sont en revanche pas possibles.

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

2.14.3.2 Taux forfaitaires

Les collectivités publiques, les institutions sociales, les écoles et internats ainsi que les associations ont la possibilité d'établir leurs décomptes TVA au moyen des taux forfaitaires. Dans le domaine de la formation et de la recherche, les entreprises suivantes peuvent requérir des taux forfaitaires pour remplir leurs décomptes :

- instituts de recherche et d'essais de collectivités publiques ;
- écoles d'ingénieurs et écoles techniques, privées et publiques ;
- hautes écoles, universités, hautes écoles spécialisées et autres écoles analogues, privées et publiques ;
- ateliers d'apprentissage privés et publics.

Ces institutions qui ont la possibilité d'établir leurs décomptes à l'aide de taux forfaitaires ne peuvent pas appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette.

L'application des taux forfaitaires n'est liée à aucune limite concernant le chiffre d'affaires ou la dette fiscale.

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

2.15 Comptabilité et conservation des livres comptables et des documents

Chaque assujetti (même celui qui a opté pour l'assujettissement) doit tenir ses livres comptables avec ordre et de manière à ce que les faits importants qui déterminent l'assujettissement, le calcul de la TVA sur les opérations et de l'impôt préalable déductible puissent être constatés aisément et avec sûreté.

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

3. **Prestations de formation en vertu de l'article 18 chiffre 11 LTVA**

Les opérations énumérées aux chif. 3.1 ss ci-après dans le domaine de l'éducation des enfants et des jeunes ainsi que dans celui de la formation sont exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 11 LTVA. Il y a lieu de préciser toutefois que les prestations de restauration et d'hébergement fournies en relation avec des prestations de formation sont imposables.

Seule la formation de l'être humain bénéficie de l'exclusion de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 11 LTVA et non pas celles d'animaux. Toutefois, on admet qu'il y a prestation de formation en relation avec la formation d'un animal, lorsque seul l'être humain est formé ou lorsque l'être humain et l'animal sont formés ensemble et en même temps (p. ex. le propriétaire d'un chien et son chien).

3.1 **Education**

Les prestations dans le domaine de l'éducation visent, d'une part, à former le caractère d'une personne et, d'autre part, à lui transmettre les connaissances fondamentales de la vie et du quotidien, comme par exemple les manières, le comportement social, la prise de responsabilités, les soins et l'hygiène corporels. Seule l'éducation des enfants et des jeunes (jusqu'à l'âge de 18 ans révolus), et non pas celle d'adultes, est exclue de la TVA.

3.2 **Enseignement**

Est réputé enseignement la transmission planifiée et continue de connaissances ou de compétences. L'enseignement dispensé par des écoles publiques, des écoles privées ou des professeurs privés pendant la scolarité obligatoire (p. ex. écoles primaires, écoles secondaires et écoles de district), l'enseignement facultatif qui s'ensuit (p. ex. la dixième année scolaire, l'année de préparation au choix professionnel, la classe de perfectionnement professionnel [ou de formation continue], l'année de stage social) et l'enseignement du niveau des écoles professionnelles, de maturité et des gymnases répondent en particulier à cette définition.

3.3 **Instruction**

L'instruction est la transmission de longue durée de connaissances et de compétences dans des domaines déterminés par les exigences d'un profil professionnel. En font par exemple partie les apprentissages et les stages éventuels d'orientation professionnelle qui les précèdent, les études dans les écoles normales, les hautes écoles et les hautes écoles spécialisées ainsi que d'autres études dans des écoles publiques ou privées.

3.4 **Formation continue**

La formation continue est considérée comme un perfectionnement qui met à jour, par des diplômes ou des certificats de capacité, les connaissances d'une personne dans des branches particulières ou qui, d'une autre manière, est en rapport direct ou indirect avec l'exercice de la profession. Il y a rapport direct avec l'exercice d'une profession lorsque la formation continue a pour but de transmettre des (nouvelles) connaissances ou vise à ce que l'exercice d'une pro-

fession soit plus efficient (p. ex. cours de langue, cours sur les techniques de travail, l'organisation, la gestion des conflits, l'utilisation de l'informatique).

3.5 **Recyclage professionnel**

Le recyclage professionnel consiste en mesures de formation qui permettent aux personnes de changer d'activité professionnelle. Il s'agit souvent de cours spécifiques élaborés en partie en fonction de l'expérience professionnelle des participants.

3.6 **Cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique**

Est considéré comme un **cours** une suite cohérente de leçons qui permet, par un enseignement limité dans le temps visant un objectif d'apprentissage prédéfini, d'acquérir des connaissances dans une ou plusieurs branches. La durée du cours ne joue pas de rôle. Il peut s'agir de cours se déroulant sur une ou plusieurs heures, sur une demi-journée, une journée ou plusieurs jours, sur des semaines, mois ou années, à condition qu'au début du cours, la date de fin soit fixée. Les leçons et stages d'essai sont également exclus de la TVA.

Une **conférence** est la présentation orale d'un thème précis, souvent à caractère scientifique, quand bien même, contrairement à un cours, l'interaction soit d'une importance secondaire.

Sont considérées comme **autres manifestations à caractère scientifique ou didactique** les manifestations qui n'entrent pas dans les catégories de manifestations dans le domaine de la formation précitées, par exemple les symposiums, les congrès et les ateliers (workshops).

Une telle prestation présente un aspect didactique lorsque, en premier lieu, le but poursuivi est la transmission de connaissances existantes et que les besoins personnels des participants sont au premier plan.

Une prestation est considérée comme ayant un caractère scientifique lorsque, en premier lieu, de nouvelles connaissances dans un domaine précis sont acquises et interprétées, et ce avec un public de spécialistes. Les cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique sont exclus de la TVA, lorsque l'aspect scientifique ou didactique est prédominant et représente en premier lieu le but poursuivi par l'organisateur.

Exemples de prestations de formation exclues de la TVA

A l'occasion de son jubilé, une fiduciaire organise une manifestation au cours de laquelle différents conférenciers externes interviennent sur des thèmes spécifiques à la branche fiduciaire (p. ex. impôts). La fiduciaire perçoit une contribution aux frais généraux auprès des participants. Tant la contribution aux frais généraux des participants que les honoraires des conférenciers sont exclus de la TVA.

Vino SA, qui vend des vins italiens et français, organise un séminaire sur le vin qui a lieu durant trois soirs, à raison de trois heures par soir. Les finances de participation s'élèvent à 100 francs. Différents vins sont présentés lors de ce séminaire (culture, histoire, variétés de raisin, conservation, maturation, température à laquelle il faut boire le vin, choix du vin en fonction du repas, etc.). Le dernier soir, les vins peuvent être dégustés. Les finances de participation sont exclues de la TVA.

3.7 **Activité des conférenciers**

L'activité de conférencier consiste en une présentation orale d'un thème précis durant une manifestation. L'enseignement, à titre indépendant, dans les écoles professionnelles, les hautes écoles spécialisées, les écoles de formation continue, etc. est assimilé à l'activité de conférencier. La contre-prestation en résultant est exclue de la TVA, indépendamment du fait qu'elle soit versée à des échelons précédant l'utilisation de la prestation et qu'elle soit versée au conférencier ou à son employeur.

3.8 **Examens**

En vertu de l'article 18 chiffre 11 lettre c LTVA, l'indemnité pour faire passer des examens (taxes d'examens) est exclue de la TVA.

Il y a lieu de remarquer que les examens reconnus par la Confédération ou les cantons relèvent de la puissance publique et qu'une option pour l'imposition des taxes d'examen n'est pas possible.

En vertu de l'article 18 chiffre 11 lettre b LTVA, les opérations suivantes réalisées dans le cadre des examens sont exclues de la TVA :

- activité d'expert aux examens (faire passer des examens oraux et corriger les examens écrits) ;
- assurer la surveillance d'examens.

Le lieu des prestations précitées est réglé à l'article 14 alinéa 2 lettre d LTVA (lieu de l'activité).



La conception de devoirs et les travaux de correction qui n'ont aucun rapport avec un examen sont imposables (☞ exceptions, chif. 4.4). Le lieu de la prestation est régi par l'article 14 alinéa 3 lettre c LTVA (principe du lieu du destinataire).

3.9 Prestations de services d'ordre organisationnel

Ces prestations sont en principe imposables au taux normal (☞ chif. 8).

Les prestations de services d'ordre organisationnel fournies en relation avec des manifestations à caractère didactique qui remplissent les conditions énumérées aux chif. 3.9.1 et 3.9.2 ci-après sont exclues de la TVA.

3.9.1 Prestations de services d'ordre organisationnel selon l'article 18 chiffre 11 lettre d LTVA

Les prestations de services d'ordre organisationnel fournies à une institution, par exemple une société simple en tant qu'organisme responsable d'un examen ou d'autres prestations de formation, sont exclues de la TVA pour autant que le prestataire soit **membre de cette institution** et que ces prestations soient fournies directement en vue de la réalisation d'opérations visées aux lettres a à c de l'article 18 chiffre 11 LTVA.

Exemples d'examens

- La taxe d'examen prélevée par l'organisateur de l'examen fédéral d'expert fiscal diplômé auprès des candidats relève de la puissance publique et n'est donc pas imposable.
- Un membre de l'Association des avocats qui est membre de l'organisme responsable, facture à cet organisme la conception de l'examen dans le domaine du droit. Cette prestation de services d'ordre organisationnel est exclue de la TVA.
- L'Union des fiduciaires (membre de l'organisme responsable) facture à cet organisme la gestion du secrétariat mis en place pour un examen. Cette prestation de services d'ordre organisationnel est exclue de la TVA.
- La fiduciaire X (qui n'est pas membre de l'association) facture la tenue de la comptabilité en relation avec l'examen. Il s'agit là d'une prestation imposable au taux normal.

Exemples de cours

Les hautes écoles L et B et la société Tax SA forment une société simple qui offre en son propre nom des cours de formation continue dans le domaine fiscal. Les finances d'inscription des participants sont exclues de la TVA, sous réserve d'éventuelles prestations de restauration et d'hébergement, de sorte que la société simple ne remplit pas les conditions d'assujettissement.

- La haute école L (membre de la société) élabore les documents des cours (notes de cours, devoirs, etc.) et met les salles à disposition. L'élaboration des documents (ne représentant pas une livraison) est exclue de la TVA, car elle relève d'une prestation de services d'ordre organisationnel. Par contre, la location des salles ne fait pas partie des prestations de services d'ordre organisationnel. Elle est toutefois aussi exclue de la TVA, dans cet exemple, en vertu de l'article 18 chiffre 21 LTVA.

- La haute école B (membre de la société) met le personnel enseignant à disposition (conférenciers). Cette prestation est exclue de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 11 lettre b LTVA.
- La société Tax SA (membre de la société) liquide les travaux administratifs en relation avec les cours (publication, décompte, encaissement, etc.). Il s'agit ici d'une prestation de services d'ordre organisationnel exclue de la TVA.

3.9.2 Prestations de services d'ordre organisationnel selon l'article 18 chiffre 11 lettre e LTVA

Les prestations de services d'ordre organisationnel fournies aux pouvoirs publics (Confédération, cantons, communes) qui réalisent, à titre onéreux ou à titre gratuit, des prestations de formation exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 11 lettres a à c LTVA sont exclues de la TVA. Les prestations de services d'ordre organisationnel sont en relation directe avec les prestations de formation en question.

Exemple

Une société active dans le domaine du conseil et de la formation continue met sur pied le concept d'un cours offert par l'Office fédéral du personnel aux collaborateurs de la Confédération (il ne s'agit pas d'une formation spécifique à l'entreprise au sens du chif. 5.1.1) et en réalise le support. Ces prestations de services d'ordre organisationnel sont exclues de la TVA. Si des supports de cours complémentaires sont livrés, ils sont alors imposables au taux correspondant.

4. Formes particulières de transmission du savoir

4.1 Cours à distance

Les cours à distance se caractérisent par le fait que la transmission du savoir n'a pas lieu en présence de l'enseignant et de l'élève dans la même pièce.

Dans ce contexte, il faut faire la distinction entre les cours interactifs à distance et les cours à distance pour autodidactes.

4.1.1 Cours interactifs à distance

Dans les cours interactifs à distance, il existe, malgré la distance, un échange régulier entre l'enseignant ou l'école et l'élève. De telles prestations de formation sont aussi exclues de la TVA.

Exemples

- Formation par correspondance lors de laquelle l'enseignant corrige les devoirs faits par l'élève.
- Cours pour lesquels l'enseignant et l'élève communiquent via internet.

4.1.2 Cours à distance pour autodidactes

Dans les cours à distance pour autodidactes, il n'existe aucun échange entre l'enseignant et l'élève. Il n'y a pas de transmission de savoir et l'obligation du fournisseur se limite à remettre une fois, ou de façon échelonnée, des manuels, des cassettes, des programmes informatiques et d'autres biens semblables ou à donner accès à l'offre internet correspondante.

Le fait que le destinataire utilise ou non les biens et les services fournis, assimile ou non les matières présentées, fait ou non les éventuels devoirs et les corrige selon les solutions délivrées, demeure exclusivement la volonté du destinataire. Le fournisseur n'a à ce sujet ni droits ni obligations.

Exemples

- Cours de langue sur CD-ROM.
- Livre sur le sujet « TVA » accompagné d'exercices et de solutions.
- EAO (enseignement assisté par ordinateur) de toutes sortes.



Les cours à distance pour autodidactes sont réputés livraisons et/ou prestations de services imposables.

4.2 Cours pour enfants et jeunes

Contrairement à la formation destinée aux adultes, celle destinée aux enfants et aux jeunes comprend, en plus de la formation, des prestations d'assistance. L'assistance d'enfants et de jeunes fournie par des institutions aménagées à cet effet étant également exclue de la TVA, les prestations offertes à des enfants et des jeunes sont en principe exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 9, en relation avec le chiffre 11, LTVA. Les personnes n'ayant pas encore atteint l'âge de 18 ans révolus sont considérées comme des jeunes.

☞ Pour de plus amples informations à ce sujet, voir la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives ».



Lorsque les prestations offertes prévoient l'accompagnement par les parents ou une autre personne, il n'y a aucune prestation d'assistance. Si ces prestations n'ont pas un caractère didactique, elles sont imposables (p. ex. gymnastique mère-enfant et parents-enfant, aérobic pour mère et enfant).

Si par contre une prestation a un **caractère didactique, elle est toujours exclue de la TVA**, indépendamment du fait qu'un accompagnateur participe ou non.

Exemples

- Cours de natation pour la petite enfance.
- Cours de langue pour enfants en bas âge.

4.3 Cours pour chômeurs

Les mesures de marché du travail (MMT) **financées par les pouvoirs publics dans le cadre d'un contrat de prestations** sont exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 11 lettre b LTVA. Le but de ces mesures est l'amélioration de l'aptitude au placement et de la réinsertion professionnelle des chômeurs ou des assurés menacés de chômage. En plus des prestations de formation typiques (p. ex. cours de postulation), les MMT offrent d'autres prestations dans le domaine de la recherche d'emploi qui soutiennent et accompagnent concrètement le chômeur (p. ex. coaching individuel, stages de formation et professionnels) ou conseillent quant aux possibilités d'emploi.

☞ Pour de plus amples informations à ce sujet, voir la brochure « Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives ».

4.4 Vente de paquets de formation par des tiers

Lorsqu'une entreprise achète des prestations de formation (paquet de formation) exclues de la TVA qu'elle vend par la suite en son propre nom à des tiers, tant les recettes provenant de la vente de ces prestations de formation que les recettes réalisées par son fournisseur sont exclues de la TVA selon l'article 18 chiffre 11 LTVA. Dans le cas de paquets de formation, le conférencier expose lui-même le cours préparé, contrairement à la simple élaboration de cours (☞ chif. 4.9).

Exemple

Un moniteur d'auto-école assujetti mandate un collègue pour effectuer la formation théorique des élèves conducteurs en vue de l'examen de conduite et assume lui-même exclusivement la formation pratique. Il facture cependant la totalité de la formation aux élèves. La partie théorique lui est facturée par son collègue qui l'a préparée et l'a enseignée. Tant le chiffre d'affaires résultant des montants facturés aux élèves conducteurs par le moniteur que le chiffre d'affaires réalisé par son collègue pour la formation théorique sont exclus de la TVA.

La mise à disposition de l'infrastructure (p. ex. le matériel didactique, l'ordinateur, les instruments de musique, le matériel audiovisuel à un organisateur de cours) est imposable au taux normal, indépendamment du fait que le cours soit lui-même imposable ou exclu de la TVA.

Exemple

L'organisateur d'un cours d'introduction à la chimie loue des instruments de mesure et d'analyse auprès d'une entreprise pharmaceutique. Celle-ci doit imposer au taux normal les recettes provenant de cette location.

4.5 Séjours linguistiques

Les séjours linguistiques peuvent comprendre aussi bien des prestations exclues de la TVA (p. ex. cours) que des prestations imposables (p. ex. transport, excursions, restauration). Si la durée du séjour est d'au moins deux semestres, le loge-

ment n'est pas, à certaines conditions, considéré comme une prestation d'hébergement imposable, mais comme de la location exclue de la TVA.

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».

4.5.1 Séjours linguistiques en Suisse

Les différentes prestations fournies lors de séjours linguistiques en Suisse organisés en son propre nom sont à traiter fiscalement selon leur genre ; elles sont soit imposables, soit exclues de la TVA. Elles peuvent être facturées de manière détaillées (avec mention de la TVA) ou forfaitairement (sans mention de la TVA ;

☞ chif. 6.1).

☞ Lors de la vente de séjours linguistiques en qualité de simple intermédiaire, voir la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».

4.5.2 Séjours linguistiques à l'étranger

Lors de séjours linguistiques à l'étranger, chaque prestation doit être facturée séparément à l'acquéreur, en raison d'une éventuelle exonération de la TVA. Le cours de langue est exclu de la TVA ; les transports transfrontaliers aériens et ferroviaires (art. 19 al. 3 LTVA) et les autres prestations (hébergement, restauration, etc.), en soi imposables, mais réalisées à l'étranger (art. 19 al. 2 ch. 9 LTVA) sont exonérés de la TVA. La partie du transport effectuée sur le territoire suisse est par contre imposable, pour autant qu'elle ne soit pas exonérée de la TVA en vertu des articles 6 et 7 OLTVA.

☞ Lors de la vente de séjours linguistiques en qualité de simple intermédiaire, voir la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».

4.6 Echange d'étudiants

Les finances de participation versées à une organisation d'utilité publique d'échange de jeunes par des personnes de moins de 25 ans révolus dans le cadre d'un échange d'étudiants pour l'hébergement, la restauration, l'assistance et la formation sont exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 10 LTVA. La préparation au temps d'échange et le suivi au retour font également partie de l'assistance. Les voyages aller et retour et les éventuels frais d'assurance sont réputés accessoires à la prestation exclue de la TVA et suivent le traitement fiscal de celle-ci.

4.7 Mise à disposition d'apprentis

La formation professionnelle initiale comprend en particulier également une formation à la pratique professionnelle (art. 16 al. 1 let. a LFPr). Elle se déroule dans l'entreprise formatrice, un réseau d'entreprises formatrices, une école de métiers, une école de commerce ou dans d'autres institutions accréditées à cette fin (lieux de formation). Si un apprenti change de lieu de formation pour compléter sa formation à la pratique professionnelle (art. 16 al. 2 let. c LFPr) ou est « mis à

disposition » d'un membre du réseau d'entreprises formatrices, par exemple lorsque l'entier de la formation ne peut pas être donnée selon le règlement d'apprentissage, il n'y a **pas** de location de services. Les versements y afférents effectués entre les lieux de formation (salaire de l'apprenti et les charges sociales) sont réputés chiffres d'affaires du domaine de la formation chez le destinataire. Si toutefois l'intérêt de l'entreprise locataire de services porte sur un besoin de main-d'œuvre immédiatement rentable, il s'agit alors d'une location de services imposable au taux normal.

4.8 Enseignement fourni par l'entreprise à son propre personnel

Une entreprise qui forme uniquement son propre personnel peut déduire l'impôt préalable sur les charges relatives à cet enseignement (supports de cours, infrastructure, etc.), pour autant que ce dernier serve à réaliser des opérations imposables.

4.9 Elaboration de cours

L'élaboration de cours (concept, contenu) destiné à la vente à des tiers est une opération imposable au taux normal, indépendamment de l'utilisation qui en est faite par l'acquéreur (☞ chiff. 3.9 et 4.4).

Exemple

Un assujetti élabore un cours de danse en 10 leçons pour débutants, avec un programme détaillé de chaque leçon. Il vend ce cours à des écoles de danse qui l'utilisent pour former leurs élèves. L'assujetti qui a élaboré le cours doit imposer la vente du cours au taux normal. Par contre, les écoles de danse qui dispensent l'enseignement fournissent une prestation de formation exclue de la TVA.



Les honoraires perçus par un auteur pour l'élaboration d'un manuel d'enseignement ou d'un ouvrage spécialisé sont exclus de la TVA (art. 18 ch. 16 LTVA).

4.10 Internats / écoles de jour

L'une des caractéristiques des internats est que ceux-ci offrent à l'élève les prestations suivantes :

- prestations de formation ;
- prestations de restauration ;
- prestations d'hébergement ou location.

Les prestations de formation sont exclues de la TVA, alors que les prestations de restauration sont imposables. L'hébergement est en principe imposable au taux spécial ; il est cependant exclu de la TVA lorsque certaines conditions sont remplies. Les prestations des écoles de jour doivent être traitées de manière analogue.

☞ Pour de plus amples informations relatives à la distinction entre prestations indépendantes et prestations accessoires, voir le chif. 6.

4.10.1 Prestations d'hébergement exclues de la TVA / location

Les prestations d'hébergement (nuitées **sans** petit-déjeuner) dans des internats, établissements pour séminaristes, foyers pour apprentis, foyers pour étudiants, etc., sont exclues de la TVA selon l'article 18 chiffre 21 LTVA si les deux conditions suivantes sont remplies cumulativement :

- La formation dure au moins un an (deux semestres) sans interruption. Les vacances scolaires ne valent pas interruption. La formation peut débuter à n'importe quelle époque de l'année. La durée prévue de la formation est l'élément déterminant.
- Durant la période de formation, l'élève réside sans interruption dans le centre de formation (internat, établissement pour séminaristes, foyer pour apprentis ou étudiants, etc.). Les absences pendant les vacances scolaires, les week-ends, en raison de stages prescrits par l'école ou d'une hospitalisation ne sont pas considérées comme des interruptions.

Le petit-déjeuner est imposable au taux normal.



Si ces deux conditions ne sont pas remplies, l'hébergement, y compris un éventuel petit-déjeuner, est imposable au taux spécial.

Sont par conséquent soumises à la TVA en particulier les prestations d'hébergement de personnes dont la formation dure moins d'un an ou comporte une interruption.

4.10.2 Calcul de la TVA lorsque l'hébergement est exclu de la TVA (location)

Lorsque les prestations d'hébergement remplissent les conditions mentionnées aux chif. 4.10.1 et sont ainsi exclues de la TVA, il existe deux méthodes de calcul de la TVA :

- **Calcul effectif de la part relative à l'hébergement et de celle relative à la restauration**

La part relative à l'hébergement exclu de la TVA et celle relative aux autres prestations imposables (principalement restauration) peuvent être prouvées par un calcul détaillé. La part relative à la restauration, y compris le petit-déjeuner, doit être imposée au taux normal.

- **Calcul forfaitaire de la part relative à l'hébergement et de celle relative à la restauration**

Au sens d'un calcul par approximation selon l'article 58 alinéa 3 LTVA, on peut admettre que les coûts relatifs à l'hébergement (y compris un éventuel encadrement) exclu de la TVA compris dans le prix de la pension s'élèvent à 50% du montant global de la pension. Les 50% restants demeurent imposables au taux normal.

4.10.3 **Calcul de la TVA en cas d'hébergement imposable au taux spécial**

Lorsque les conditions mentionnées aux chif. 4.10.1 ne sont pas remplies et que les prestations d'hébergement sont imposables au taux spécial, il existe également deux méthodes de calcul de la TVA :

- **Calcul effectif de la part relative à l'hébergement et de celle relative à la restauration**

La part relative à l'hébergement et celle relative à la restauration peuvent être prouvées par un calcul détaillé. La part relative à la restauration doit être imposée au taux normal, celle pour l'hébergement avec petit-déjeuner au taux spécial.

- **Calcul forfaitaire de la part relative à l'hébergement et de celle relative à la restauration**

Il faut procéder conformément aux indications figurant dans la brochure « Hôtellerie et restauration ».

4.11 **Manifestations particulières organisées par des écoles ou des internats**

Lorsqu'une contre-prestation séparée est exigée auprès des élèves ou de leurs parents à l'occasion d'une manifestation particulière (p. ex. excursions, manifestations sportives), elle est exclue de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 9 LTVA, pour autant que le participant n'ait pas encore atteint l'âge de 18 ans révolus.

Si par contre le participant est âgé de plus de 18 ans, il y a lieu d'observer ceci :

- Manifestations auxquelles les élèves doivent **obligatoirement prendre part** : Les contre-prestations résultant des prestations de restauration et d'hébergement sont soumises à la TVA au taux correspondant. Les autres prestations sont exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 11 LTVA (prestations de formation).
- Manifestations **facultatives** : L'ensemble des prestations facturées, par exemple pour le voyage, l'hébergement, la restauration, l'abonnement, sont à imposer en fonction de leur genre (ou sont exclues, voire exonérées de la TVA).

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».

5. **Délimitation avec les prestations n'ayant pas un caractère didactique**

Les prestations ont un caractère didactique lorsque – du point de vue du fournisseur – la transmission de connaissances est le but premier poursuivi. C'est pourquoi, il y a lieu de délimiter les prestations de formation des autres prestations qui transmettent également des connaissances, mais visent en premier lieu un autre but.

5.1 **Délimitation par rapport aux prestations de conseil**

Les prestations de conseil peuvent également consister à transmettre des connaissances, mais ce n'est toutefois par leur but premier. Contrairement aux prestations de formation, les prestations de conseil ne se limitent pas à la transmission de connaissances. Au contraire, leur but premier est de donner un conseil permettant de mettre en pratique des connaissances théoriques dans le but de résoudre un problème concret.

Il existe une prestation de conseil lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- la prestation (contrat) est adaptée au client de manière individuelle et/ou
- elle repose sur une analyse préalable de la situation en cause et/ou
- des solutions aux problèmes sont élaborées et éventuellement mises en pratique.

L'orientation professionnelle, universitaire ou les conseils de planification de carrière fournis à titre onéreux à des tiers en font également partie.

Les conseils sont des prestations de services imposables ; ils sont réputés fournis à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique (art. 14 al. 3 let. c LTVA).

Une prestation contient souvent non seulement des prestations de formation, mais aussi des prestations de conseil. Afin de déterminer si de telles prestations mixtes sont à qualifier de formation ou de conseil, il faut prendre en considération le contrat conclu entre les parties.

Si le but premier poursuivi par les parties au contrat est le **conseil**, les éventuelles prestations de formation se placent au second plan et la totalité de la contre-prestation est **imposable**.

Si le but premier poursuivi par les parties au contrat est une **prestation de formation**, les éventuelles prestations de conseil se placent au second plan et la totalité de la contre-prestation est **exclue de la TVA**.

Exemples

- *Un bureau spécialisé est chargé de permettre à une banque d'obtenir un certificat ISO pour l'octroi de crédits. A cette occasion, il constate que les connaissances du personnel dans le domaine de l'analyse de bilans sont lacunaires et organise un cours de perfectionnement portant sur l'analyse de bi-*

lans. Ce cours est considéré comme une prestation accessoire à la prestation de conseil et est donc imposable au taux normal.

- *Un prestataire montre à un grand magasin les moyens permettant de réduire les coûts et les pertes résultant de vols à l'étalage. Il s'agit d'une prestation de conseil imposable.*
- *Un prestataire montre à un grand magasin les moyens permettant de réduire les coûts et les pertes résultant de vols à l'étalage ; c'est le mandataire lui-même qui met en place et en pratique dans l'entreprise (p. ex. au moyen de la formation ou du coaching du personnel) la solution qui a finalement été choisie d'entente avec la direction. L'enseignement est considéré comme une prestation accessoire à la prestation de conseil et est donc imposable au taux normal.*

5.1.1 « Formation » spécifique à l'entreprise

La « formation » spécifique à l'entreprise est également considérée comme une prestation de conseil. Elle consiste en une instruction interne destinée aux collaborateurs d'une entreprise. Grâce à cet « enseignement », les employés doivent être capables de faire face à des situations ou à des tâches. Les connaissances et compétences transmises dans le cadre d'une « formation » spécifique à l'entreprise ont en premier lieu pour but d'accroître les performances des collaborateurs au sein de l'entreprise. Elles ne contribuent pas, ou en tout cas pas en premier lieu, à développer leur personnalité. La particularité d'une « formation » spécifique à l'entreprise est qu'elle ne donne pas, ou seulement dans une moindre mesure, aux employés une qualification généralement reconnue qui leur permettrait, indépendamment de leur employeur actuel, de se valoriser sur le marché du travail.



Il y a « formation » spécifique à l'entreprise, et donc prestation de conseil imposable, lorsqu'une entreprise acquiert des prestations de formation pour ses propres besoins et pour son propre personnel.

Exemples

- *Une entreprise industrielle mandate une entreprise de conseil pour former aux techniques de vente ses représentants attachés au service externe.*
- *Une banque souhaite s'implanter en Chine. Elle mandate donc une école spécialisée afin d'enseigner aux collaborateurs qui seront chargés de cette activité en Chine, les règles indispensables de comportement dans les rapports avec les cercles financiers et économiques chinois.*

5.1.2 Coaching / training

L'activité indépendante de coach ou trainer en relation avec des prestations de formation et/ou de conseil est en principe imposable, car c'est le « conseil » qui prédomine et non pas la formation.

Exemples

- Une entreprise de conseil est mandatée pour coacher les cadres d'une banque.
- Un animateur de vente indépendant est mandaté pour entraîner le personnel de vente d'une entreprise de commerce de vins à la vente par téléphone.

5.2 Délimitation par rapport aux manifestations dans le domaine du divertissement, des événements, des réunions amicales, du sport

5.2.1 Généralités

Les manifestations dans le domaine du divertissement, des activités de loisirs, des réunions amicales et des activités en commun, des activités sportives, etc. peuvent également comporter un aspect didactique. Comme le but premier poursuivi par de telles activités n'est pas la transmission de connaissances, mais le fait de vivre une expérience et/ou une aventure, elles ne sont pas considérées comme des prestations de formation au sens de l'article 18 chiffre 11 LTVA. Les instructions permettant d'exercer l'activité correctement ou visant à limiter les dangers ne confèrent pas un caractère didactique à la prestation.

Exemples

- *Riverrafting, canyoning.*
- *Vacances actives (vacances de peinture, séjours équestres, semaines pédestres, etc.).*
- *Excursions guidées en montagne, à ski, en VTT.*
- *Activités permettant de renforcer l'esprit d'équipe.*
- *Saut unique en parachute ou plongée unique.*

5.2.2 Sport

Les recettes résultant de cours dont le but premier n'est pas la formation, mais l'exercice d'activités de fitness, l'entraînement sportif ou l'animation sportive sont imposables au taux normal.

Exemples

- *Gymnastique, aerobic, pump, spinning, (nordic) walking, gymnastique aquatique.*
- *Bodybuilding, musculation.*
- *Cours Allez Hop.*

Toutefois, lorsque l'apprentissage d'une discipline sportive ou la formation de moniteur est au premier plan, il peut alors s'agir d'une prestation de formation.

Exemples

- *Cours de tennis pour débutants en 10 leçons.*
- *Cours de karaté pour préparer l'obtention d'une ceinture.*
- *Leçons d'équitation pour préparer l'obtention du brevet de cavalier.*
- *Cours de plongée.*
- *Cours de formation pour devenir moniteur Jeunesse+Sport.*

- *Cours de formation des fédérations (p. ex. cours pour moniteur de tir de la FST, cours d'entraîneurs, cours pour les dirigeants de clubs sportifs).*

Les chiffres d'affaires résultant de l'organisation et du déroulement de camps d'entraînement mis sur pied par des associations ou sociétés sportives sont en principe imposables. Que la participation facturée au participant couvre ou non les dépenses ne joue pas de rôle. Si une facture détaillée est établie, chaque prestation sera imposée selon son genre.

- ☞ Vous trouverez de plus amples détails dans la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».
- ☞ S'agissant de la participation de jeunes de moins de 18 ans révolus, voir le chif. 4.11.

6. Prestations principales, prestations indépendantes et prestations accessoires

6.1 Prestations principales et prestations indépendantes en relation avec la formation

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

Lorsque des prestations sont acquises auprès de tiers, il y a lieu d'ajouter au prix de revient d'achat un supplément approprié pour les frais généraux et pour la marge bénéficiaire. S'il ne peut être calculé sur la base des chiffres effectifs, le supplément peut être estimé à 10% du prix de revient d'achat. Cette estimation peut être utilisée aussi bien dans les factures détaillées que dans celles établies forfaitairement. Si les prestations sont imposables ou exonérées de la TVA, l'impôt grevant les dépenses peut être déduit au titre de l'impôt préalable.

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

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



Il n'existe en outre aucune déduction possible de l'impôt grevant les frais relatifs aux prestations de formation. Toutefois, l'impôt grevant les dépenses relatives aux prestations indépendantes imposables peut être entièrement déduit. Du fait que le destinataire de la prestation ne peut, sur les frais de nourriture et de boissons, que faire valoir l'impôt préalable à raison de 50% (art. 38 al. 5 LTVA), il est autorisé à demander à son fournisseur la valeur des prestations correspondantes.

Exemples de prestations indépendantes en relation avec la formation exclue de la TVA

- Prestations de restauration et d'hébergement lors d'un cours de perfectionnement.
- Prestations touristiques durant un séminaire.

☞ D'autres exemples se trouvent au chif. 8.4.2.

6.2 Pluralité de prestations indépendantes et unité de la prestation

6.2.1 Pluralité de prestations indépendantes

Lors de la combinaison de plusieurs prestations indépendantes, le traitement fiscal de la formation et des autres prestations indépendantes dépend de l'étroitesse du lien entre les différentes prestations indépendantes. Une prestation de formation fournie avec une prestation indépendante imposable n'est exclue de la TVA que si la formation est dispensée indépendamment de la conclusion d'une affaire afférente à la prestation indépendante imposable et qu'elle est ouverte au public aux mêmes conditions pour tous.

Exemple

Une entreprise vend du matériel et des logiciels informatiques et dispense parallèlement des cours d'informatique. Tout intéressé, qu'il ait ou non acheté du matériel, peut s'inscrire à un de ces cours. La vente du matériel et le cours sont considérés comme deux prestations indépendantes et sont de ce fait traités fiscalement de manière différente : la vente de l'ordinateur est imposable au taux normal alors que le cours d'informatique est exclu de la TVA.

6.2.2 Unité de la prestation

Une prestation de formation (p. ex. cours d'utilisation de l'ordinateur) fournie avec une prestation indépendante imposable (p. ex. vente de matériel et/ou de logiciels informatiques) est soumise à la TVA lorsque l'acquéreur n'achète le ma-

tériel et/ou les logiciels informatiques auprès du fournisseur qu'à la condition que ce dernier lui fournisse également le cours ou lorsque le fournisseur ne propose ce cours d'utilisation que conjointement à la vente du matériel ou des logiciels informatiques. Les deux prestations sont étroitement liées du point de vue économique et sont à considérer comme un tout indissociable (art. 36 al. 4 LTVA), sans égard au fait qu'elles aient fait ou non l'objet du même contrat.

Si la formation proposée par le fournisseur avec la prestation indépendante imposable n'est pas ouverte au public, elle est soumise à la TVA en qualité de prestation étroitement liée du point de vue économique à la prestation imposable, et cela jusqu'à ce que le client puisse résilier pour la première fois le contrat portant sur la formation. S'il n'existe aucune possibilité de résiliation, la formation est imposable pour la totalité de la durée du contrat.

Exemple

Une entreprise d'informatique vend à un groupe de sociétés du matériel permettant de connecter plusieurs postes de travail avec un système de traitement de texte courant et s'engage à dispenser des cours aux utilisateurs pendant deux ans, à raison d'un cours tous les trois mois. Ce cours suit le traitement fiscal de la vente du matériel et du logiciel de traitement de texte, puisqu'il est la condition à la conclusion du contrat de vente.

6.3

6.3.1

Prestations accessoires liées à la formation

Généralités

Les prestations accessoires au sens de l'article 36 alinéa 4 LTVA font partie de la prestation principale et sont à traiter fiscalement comme celle-ci. Les prestations accessoires à la formation sont donc exclues de la TVA. Les frais pour la mise à disposition de l'infrastructure nécessaire aux élèves pour atteindre le but éducatif représentent par exemple une part de la contre-prestation exigée pour la formation. Le fournisseur n'a pas le droit de déduire l'impôt grevant les dépenses y afférentes.

Exemples de prestations accessoires liées à la formation exclue de la TVA (mise à disposition de l'infrastructure)

- Ordinateur pour un cours Word.
- Voiture, moto, avion, bateau pour les cours de conduite et de pilotage.
- Cheval pour des leçons d'équitation.
- Machine à travailler le bois pour la formation de menuisier.
- Equipement de cuisine de l'école pour un cours culinaire.

D'autres exemples figurent au chif. 8.4.1.

6.3.2

Remise de matériel didactique liée à la formation

Le matériel didactique n'est en principe pas une prestation accessoire à la formation. Au sens d'une exception à cette règle, le matériel didactique et les fournitu-

res, utilisé et remis dans le cadre de cours, séminaires, congrès, etc., sont aussi – **pour autant qu'ils soient compris dans l'écologie ou dans les finances d'inscription** – considérés comme des prestations accessoires à la formation et sont donc à traiter fiscalement comme celle-ci. Aucune mention de la TVA n'est admise dans la facture établie pour les prestations de formation (y compris le matériel didactique). Le fournisseur n'a pas le droit de déduire l'impôt grevant les dépenses.

Exemples

- *Manuels d'enseignement.*
- *Photocopies.*
- *Bois, métal, tissu, etc. pour les cours spécialisés de travaux sur ces matériaux.*
- *Pinceaux, couleurs, papier, etc. pour les cours de peinture.*
- *Denrées alimentaires pour les cours de cuisine.*

7. Particularités de la contre-prestation en relation avec la formation

7.1 Contre-prestation pour des prestations de formation

La finance versée pour la participation à une formation est exclue de la TVA. Les frais compris dans le prix ou facturés séparément pour l'utilisation de l'infrastructure ainsi que les finances d'inscription et d'immatriculation font partie de la finance de participation à une formation et sont également exclus de la TVA.



Les prestations accessoires comprises dans la finance de participation (☞ chif. 6.3) suivent le traitement fiscal de celle-ci et sont aussi exclues de la TVA.

Les éventuelles autres prestations principales comprises dans la finance de participation, telles que restauration et hébergement, sont à imposer selon leur genre (☞ chif. 6.1).

7.2 Frais en cas d'annulation, taxe en cas de non-utilisation (« no show »)

Si, après avoir été valablement inscrit, l'élève ne participe pas à la prestation de formation et que les finances d'inscription ou d'immatriculation ne lui sont pas, ou pas entièrement, remboursées, le montant retenu par l'organisateur est considéré comme une indemnité de dommages-intérêts non imposable. Ceci est également valable si l'organisateur facture une finance de non-participation.

☞ Pour plus de détail, voir la notice « Prétentions en dommages-intérêts ».

Le paiement de dommages-intérêts n'entraîne pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable lorsque la prestation initiale aurait dû être imposée. Il n'y a par contre aucun droit à la déduction de l'impôt préalable lorsque la prestation initialement prévue est une prestation de formation exclue de la TVA.

7.3 Publicité pour un tiers à l'occasion de manifestations à caractère didactique

Il y a prestation publicitaire pour un tiers lorsqu'à l'occasion d'une manifestation, telle que cours ou congrès,

- des recommandations pour l'acquisition de biens sont faites, ou
- des produits ou des services peuvent être acquis, ou
- des produits sont utilisés.

La base de calcul pour la prestation publicitaire est le montant qui compense la contrepartie (p. ex. prise en charge des frais des locaux).

Les finances de participation à la manifestation restent exclues de la TVA si c'est la formation qui est au premier plan de cette manifestation et que cette dernière ne consiste pas en une prestation de conseil et/ou une manifestation ayant un caractère de divertissement au sens du chif. 5.

Exemple

Une école professionnelle de coiffure dispense des cours de formation continue pour les coiffeurs pour dames. Durant les cours – se déroulant au printemps – les nouvelles tendances sont présentées et enseignées. Les participants versent une finance de participation. En outre, l'école de coiffure obtient un soutien financier d'un fabricant de cosmétiques réputé et fait de la publicité pour les produits de ce fabricant pendant le cours, tels que shampoings et couleurs, et recommande de les utiliser.

Le montant versé par l'entreprise de cosmétiques est soumis à la TVA au taux normal en tant que contre-prestation à la prestation publicitaire. Les finances de participation versées par les participants sont par contre exclues de la TVA.

8. Organisation de manifestations

Les dispositions qui suivent s'adressent notamment aux organisateurs proprement dits et aux organisateurs mandatés de manifestations à caractère didactique, telles que congrès, séminaires, conférences, cours, ateliers (workshops), qui sont réunis ci-après sous la notion de « manifestation ».

☞ S'agissant de l'organisation de rencontres culturelles ou sportives, il y a lieu de consulter la notice « Manifestations culturelles et sportives et autres festivités ».

Les prestations suivantes fournies par un organisateur mandaté dans le cadre d'une manifestation sont par exemple considérées comme prestations d'organisation :

- élaborer des concepts, établir le programme des conférences, de l'encadrement et de l'accompagnement ;
- traiter avec les conférenciers et les sponsors ;

- exécuter les travaux de secrétariat, s'occuper des publications en rapport avec la manifestation (p. ex. annonces, programmes avec talon d'inscription), des formalités d'inscription, de l'encaissement, tenir la comptabilité ;
- préparer l'infrastructure ;
- élaborer les cours et les épreuves d'examens ;
- exercer l'activité de chef de cours.

Ne sont par exemple **pas** considérées comme prestations d'organisation :

- la location de salles et de biens ;
- la livraison d'imprimés ;
- les prestations publicitaires ;
- l'activité de conférencier ;
- les prestations de restauration et d'hébergement ;
- les prestations de transport ;
- la location de services ;
- les prestations culturelles et touristiques, telles que théâtre, concert, manifestations sportives ;
- la tenue de la comptabilité de l'entreprises et le controlling pour un organisateur de manifestations.



Les prestations d'organisation sont réputées fournies à l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique (art. 14 al. 3 let. c LTVA).

☞ Les chif. 3.9.1 et 3.9.2 donnent des informations au sujet des prestations d'organisation exclues de la TVA, par exemple celles qui consistent à faire passer des examens.

8.1

Organisateur proprement dit

L'organisateur proprement dit est celui qui est réputé offrir et fournir des prestations aux visiteurs et aux participants en son propre nom dans le cadre d'une manifestation. Celui qui mandate un ou plusieurs tiers pour mettre sur pied tout ou partie d'une manifestation est également réputé être organisateur proprement dit.

8.2

Organisateur mandaté

L'organisateur mandaté est celui qui est chargé par l'organisateur proprement dit de prendre les dispositions nécessaires pour mettre sur pied une manifestation.

Si, vis-à-vis de tiers, l'organisateur mandaté

- **gère les affaires relatives à l'organisation de la manifestation expressément au nom et pour le compte de l'organisateur proprement dit**, de sorte que les opérations commerciales ont lieu directement entre celui-ci et les tiers, l'organisateur mandaté est réputé, pour ces opérations, simple intermédiaire (représentation directe en vertu de l'art. 11 al. 1 LTVA).

Dans ce cas, l'organisateur mandaté assujéti doit seulement imposer ses « honoraires » (commission) au titre de contre-prestation pour ses prestations d'organisation. Il est en droit de déduire l'impôt grevant les frais afférents à la réalisation de ses honoraires au titre de l'impôt préalable.

- **ne gère pas les affaires relatives à l'organisation de la manifestation expressément au nom et pour le compte de l'organisateur proprement dit**,

il y a opérations commerciales distinctes aussi bien entre lui et les tiers qu'entre lui et l'organisateur proprement dit (représentation indirecte en vertu de l'art. 11 al. 2 LTVA).

Dans ce cas, l'organisateur mandaté assujéti doit non seulement facturer ses « honoraires », mais également facturer toutes les prestations fournies dans le cadre de l'exécution du contrat d'organisation et imposer le montant total, pour autant que les prestations soient imposables. Le lieu de la prestation est réglé selon le genre de livraisons ou de prestations de services fournies (cf. chif. 8.3).

L'impôt grevant les frais afférents à la réalisation d'opérations imposables, exonérées de la TVA ou dont le lieu est régi par l'article 14 alinéa 3 LTVA peut être déduit au titre de l'impôt préalable.

8.3 **Lieu de la prestation pour l'organisateur proprement dit et l'organisateur mandaté**

Le lieu des prestations de services fournies par l'**organisateur proprement dit** est le lieu où se déroule la manifestation (art. 14 al. 2 let. d LTVA).

Le lieu des prestations de services fournies par l'**organisateur mandaté en cas de représentation directe** est défini à l'article 14 alinéa 3 lettre c LTVA (principe du lieu du destinataire).

Lorsque de telles prestations de services sont fournies par un organisateur mandaté ayant son siège à l'étranger, l'acquéreur sis sur le territoire suisse doit les déclarer à titre d'acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (art. 10 LTVA). L'organisateur étranger ne sera pas assujéti sur le territoire suisse en raison de tels chiffres d'affaires (art. 25 al. 1 let. c LTVA).

Lorsque l'**organisateur mandaté agit en qualité de représentant indirect**, il y a lieu d'observer ce qui suit :

Pour chaque prestation fournie par l'organisateur mandaté à l'organisateur proprement dit, il faut déterminer où se situe le lieu de la livraison ou de la prestation de services en cause.

Si l'organisateur mandaté acquiert auprès de tiers des prestations « d'agences de voyages » (en particulier des prestations de restauration et d'hébergement) et qu'elles sont fournies à l'étranger, ces prestations, lors de leur refacturation, sont exonérées de la TVA sur la base de l'article 19 alinéa 2 chiffre 9 LTVA. Cette règle s'applique aussi à l'organisateur proprement dit. Par contre, si de telles prestations (en particulier des prestations de restauration et d'hébergement) sont fournies par l'organisateur mandaté lui-même, le lieu de la prestation est régi par l'article 14 alinéa 1 LTVA (principe du lieu du prestataire).

Si l'organisateur mandaté facture séparément ses honoraires pour les prestations d'organisation, ils seront répartis en fonction du traitement fiscal des prestations fournies (imposables, exclues de la TVA, exonérées de la TVA) à l'organisateur proprement dit.

L'organisateur mandaté facture de manière détaillée à l'organisateur les prestations fournies (à l'exception des honoraires pour les prestations d'organisation).

8.4 Combinaison de prestations de formation avec d'autres prestations dans le cadre d'une manifestation

Dans le cadre d'une manifestation, l'organisateur proprement dit fournit aussi bien des prestations de formation que des prestations accessoires à la formation qui sont étroitement liées et/ou d'autres prestations indépendantes.

☞ Pour plus de détail, voir le chif. 6.

8.4.1 Prestations accessoires

Les prestations suivantes, fournies lors de manifestations (p. ex. congrès), sont considérées comme des prestations accessoires (liste non exhaustive) :

- documentation ;
- transports entre les divers sites du congrès ; service pendulaire entre l'hôtel et le site du congrès ; transport à partir de l'aéroport à destination de l'hôtel ou du congrès ;
- prestations de télécommunication telles que fax, téléphone, etc., pour autant qu'elles ne soient pas facturées séparément ;
- « cadeaux publicitaires » et/ou remise de biens d'une valeur totale maximale de 300 francs (prix de revient d'achat) par participant ;
- garderie.

- ☞ De plus amples informations au sujet des prestations accessoires en relation avec la formation se trouvent au chif. 6.3.

8.4.2 Prestations indépendantes

Sont toujours considérées comme prestations indépendantes dans le cadre d'une manifestation :

- prestations touristiques (p. ex. excursions et activités de loisirs) ;
- programmes pour enfants ;
- pratique du sport ;
- prestations de services culturelles ;
- toutes les prestations destinées aux accompagnants des participants ;
- prestations de restauration et d'hébergement ;
- cadeaux publicitaires et/ou remise de biens d'une valeur de plus de 300 francs (prix de revient d'achat) par participant.

Des prestations accessoires peuvent être liées aux prestations de restauration et d'hébergement (p. ex. utilisation libre de la piscine couverte de l'hôtel).

- ☞ Pour plus d'informations, voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».

8.4.3

Exemples de factures pour des prestations d'organisation**Exemple 1a**

Facture de l'organisateur mandaté agissant en son nom à l'organisateur proprement dit pour une manifestation en Suisse

Restauration	Fr. 100'000.--	7,6%	33,3%	1)
Hébergement	Fr. 100'000.--	3,6%	33,3%	1)
Places de théâtre	Fr. 50'000.--	0%	16,7%	2)
Location de la salle de conférence	Fr. 50'000.--	0%	16,7%	3)
	Fr. 300'000.--			
Dédommagement de l'organisateur mandaté	Fr. 50'000.--			4)
Total	Fr. 350'000.--			

1) Prestations indépendantes imposables au taux normal ou au taux spécial.

2) Prestation exclue de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 14 lettre a LTVA ; la TVA grevant les dépenses y afférentes ne peut pas être déduite au titre d'impôt préalable.

3) Prestation exclue de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 21 LTVA. Prestation imposable si l'organisateur mandaté exploite lui-même un restaurant ou des stands de foire.

4) Réparti en fonction de chaque prestation et imposable au taux correspondant.

Exemple 1b

Même exemple que ci-dessus, mais le congrès se déroule à l'étranger.

Dans ce cas, la restauration et l'hébergement des participants sont exonérés de la TVA en vertu de l'article 19 alinéa 2 lettre 9 LTVA. Les deux autres prestations (places de théâtre et location de la salle) sont réputées fournies à l'étranger. Comme il s'agit de prestations exclues de la TVA, la TVA grevant les dépenses y afférentes ne peut pas être déduite au titre d'impôt préalable. Les honoraires pour les prestations d'organisation sont répartis en fonction des prestations fournies et ne sont dans ce cas pas imposables.

Exemple 2a

Organisateur proprement dit

Une entreprise pharmaceutique ayant son siège à Genève organise en son nom un congrès en Suisse ayant pour thème la grippe aviaire.

Les participants (médecins, chercheurs, représentants des autorités, etc.) viennent aussi bien de Suisse que de l'étranger.

La manifestation est financée par les taxes des participants et par des sponsors.

Un organisateur mandaté domicilié à Bâle met ce congrès sur pied.

La traduction des documents est effectuée par un bureau de traduction en France.

L'organisateur proprement dit dresse à chaque participant la facture suivante :

Taxe de participation, y compris la documentation et le transfert de l'hôtel au lieu du congrès	Fr. 550.--	TVA 0%	1)
Deux repas de midi, repas du soir, boissons durant les pauses	Fr. 180.--	TVA 7,6% incl.	
Hébergement, y compris petit-déjeuner	Fr. 140.--	TVA 3,6% incl.	
Tour de ville de Genève	Fr. 50.--	TVA 7,6% incl.	
Entrée au Grand Théâtre de Genève	Fr. 60.--	TVA 0%	2)
Total	<u>Fr. 980.--</u>		

1) Exclu de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 11 lettre b LTVA.

2) Exclu de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 14 lettre a LTVA.

☞ Concernant la facturation forfaitaire, voir le chif. 6.1.

S'il dispose des pièces justificatives requises, l'organisateur proprement dit peut déduire la totalité de l'impôt préalable grevant ses dépenses relatives aux opérations imposables.

Les prestations des sponsors ayant leur siège sur le territoire suisse sont imposables au taux normal. Celles des sponsors ayant leur siège à l'étranger ne sont pas imposables en vertu de l'article 14 alinéa 3 lettre b LTVA.

☞ La question du sponsoring en nature est réglée au chif. 2.10.2.2 et dans l'annexe 4.

L'organisateur proprement dit doit déclarer à titre d'acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger les dépenses en relation avec les travaux de traduction. L'impôt préalable ne peut toutefois pas être déduit, car les dépenses servent à fournir des prestations de formation exclues de la TVA.

Organisateur mandaté

L'organisateur mandaté effectue toutes les acquisitions en son propre nom et les facture à l'organisateur proprement dit (représentation indirecte).

<i>Restauration des participants</i>	<i>Fr. 10'000.--</i>	<i>TVA 7,6% incl.</i>	
<i>Hébergement des participants</i> <i>122 nuitées, y compris le petit-déjeuner</i> <i>à l'Hôtel de la Croix-Blanche au prix</i> <i>de 140 francs la nuitée</i>	<i>Fr. 17'080.--</i>	<i>TVA 3,6% incl.</i>	
<i>Conférenciers</i> <i>(Professeur M., Bâle / Dr. C., Paris)</i>	<i>Fr. 5'000.--</i>	<i>TVA 0%</i>	<i>1)</i>
<i>Tour de ville de Genève</i> <i>80 personnes à 45 francs</i>	<i>Fr. 3'600.--</i>	<i>TVA 7,6% incl.</i>	
<i>122 entrées au Grand Théâtre de Genève</i> <i>à 60 francs</i>	<i>Fr. 7'320.--</i>	<i>TVA 0%</i>	<i>2)</i>
<i>Location de la salle de conférence</i>	<i>Fr. 2'000.--</i>	<i>TVA 0%</i>	<i>3)</i>
<i>130 exemplaires de documentation</i> <i>(20 pages reliées)</i>	<i>Fr. 2'600.--</i>	<i>TVA 2,4% incl.</i>	
<i>Honoraires de l'organisateur mandaté pour</i> <i>ses prestations de services</i>	<i>Fr. 6'400.--</i>		<i>4)</i>
<i>Total</i>	<i>Fr. 54'000.--</i>		

- 1) Exclu de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 11 lettre b LTVA.*
- 2) Exclu de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 14 lettre a LTVA.*
- 3) Exclu de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 21 LTVA. Prestation imposable si l'organisateur mandaté exploite ou loue lui-même un restaurant ou des stands de foire.*
- 4) Réparti en fonction de chaque prestation par rapport à l'ensemble des prestations (7,6%, 3,6%, 2,4%, 0%).*

S'il dispose des pièces justificatives requises, l'organisateur mandaté peut déduire la totalité de l'impôt préalable grevant ses dépenses relatives aux opérations imposables.

Exemple 2b

Même exemple que ci-dessus, mais le congrès se déroule à l'étranger.

Dans ce cas, la restauration et l'hébergement des participants et le tour de ville (à l'étranger) sont exonérés de la TVA en vertu de l'article 19 alinéa 2 chiffre 9 LTVA et la documentation est exonérée en vertu de l'article 19 alinéa 2 chiffre 1 LTVA (si une décision de taxation de l'Administration fédérale des douanes existe). Les autres prestations sont à traiter comme dans l'exemple 1b.

9. Recherche et développement

9.1 Traitement fiscal des prestations de recherche, de développement et d'analyse

Les travaux de recherche, de développement et d'analyse fournis sur le territoire suisse à titre onéreux à des tiers sont en principe soumis à la TVA.³ Pour déterminer dans un cas concret si une prestation est imposable ou non, il faut se référer aux situations décrites aux chif. 9.2 à 11 ci-après.

Les résultats d'activités de recherche, de développement et d'analyse peuvent se matérialiser sous la forme de rapports, de procès-verbaux, de calculs, de plans, etc. Lorsque le résultat se présente tant sous la forme de rapports et de plans que de biens (p. ex. prototypes, échantillons), la prestation est en principe toujours considérée comme une prestation de services. Si ces biens sont exportés, des décisions de taxation de l'Administration fédérale des douanes sont indispensables pour bénéficier de l'exonération. Sont également soumises à la TVA les recettes résultant de brevets et de licences.



Pour déterminer le traitement fiscal des travaux de recherche, de développement et d'analyse, il est sans importance que les contributions soient versées par les pouvoirs publics ou par l'économie privée.

Il est également sans importance que le résultat de ces travaux puisse ensuite être utilisé ou non par le mandant.

Les prestations de recherche qui seront abordées par la suite incluent systématiquement les prestations de développement.

9.2 Contributions de soutien à la recherche scientifique et au développement

Ne font pas partie de la contre-prestation (imposable) les contributions de soutien à la recherche scientifique qui sont notamment allouées aux hautes écoles ou à des institutions de recherche analogues, pour autant que celui qui verse la contribution n'ait pas de droit exclusif sur les résultats de la recherche.⁴ La mention nominative de celui qui verse la contribution dans des communications relatives à la recherche ou au développement en cause ne constitue pas une contre-prestation.

3 Seuls les travaux de laboratoire dans le domaine de la médecine humaine qu'exécutent des laboratoires médicaux sur mandat d'un médecin, d'un hôpital ou d'autres centres de soins médicaux sont exclus de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 2 LTVA (☞ brochure « Santé »).

4 Article 33 alinéa 6 lettre c LTVA en relation avec l'article 8 OLTVA. L'octroi de telles contributions entraîne une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

Les contributions octroyées par le FNS, la CTI⁵ et le SER dans le cadre de projets EU-COST aux chercheurs valent contributions de soutien à la recherche scientifique et ne sont pas imposables, pour autant que celui qui verse la contribution n'ait pas de droit exclusif sur les résultats de la recherche.

Les travaux de recherche et de développement effectués sur mandat et pour les besoins de celui qui verse la contribution sont, du point de vue de la TVA, considérés comme des prestations de conseil.

Dans chaque cas, les points suivants doivent être clarifiés (ou vérifiés) :

- La recherche est-elle effectuée **sur mandat et pour les besoins** de celui qui verse la contribution ?
 - Si oui, il s'agit d'une prestation de conseil imposable (☞ chif. 9.4).
 - Si non, il s'agit d'une prestation dans le domaine de la recherche scientifique ou du développement (☞ chif. 9.3).
- S'il s'agit d'une prestation dans le domaine de la recherche scientifique ou du développement, celui qui verse la contribution se réserve-t-il un **droit exclusif** ?
 - Si oui, il s'agit d'une prestation de services imposable.
 - Si non, il s'agit d'une contribution non imposable.

Dans le cas où celui qui verse la contribution se réserve totalement ou partiellement le droit exclusif, limité ou non dans le temps⁶, sa contribution est soumise à la TVA. On entend par **droit exclusif** en principe le droit – par celui qui verse la contribution – d'utiliser seul les résultats de la recherche. Si plusieurs bailleurs de fonds bénéficient ensemble du droit d'utilisation des résultats de la recherche, l'AFC considère en pratique qu'il y a aussi un droit exclusif.



Si, dans le cadre de l'exécution d'un mandat de recherche, un **mandat de sous-traitance** est donné à un tiers, celui-ci fournit alors une prestation imposable.

9.3

Recherche valant prestation de services scientifique

La recherche est une activité technique ou scientifique. Il s'agit de la recherche orientée et de l'acquisition, mais aussi de la mise en valeur intellectuelle et créati-

5 Les prestations fournies sur mandat de la CTI dans le but de soutenir les entreprises nouvellement fondées (p. ex. recherches, études de faisabilité, coaching, conseil) ainsi que les mandats attribués par la CTI et d'autres institutions pour leurs propres besoins sont par contre imposables.

6 Lorsque celui qui verse la contribution exige de pouvoir fixer le moment de la publication des résultats de la recherche, afin que ces résultats ne soient pas compromis par la publication des résultats provisoires, il ne s'agit pas d'un droit exclusif.

ve (recherche appliquée), de **nouvelles connaissances** dans un domaine déterminé. La recherche peut couvrir plusieurs disciplines (recherche interdisciplinaire) ou se rapporter à un objet tout à fait déterminé (p. ex. produit, méthode). Les prestations dans le domaine de la recherche englobent toutes sortes d'activités, telles que la recherche fondamentale, la recherche appliquée, la recherche universitaire ou réalisée en entreprise, la recherche sectorielle.

Exemples de recherche valant prestation de services scientifique

- *Un office fédéral mandate une université afin d'étudier les effets du trou d'ozone sur la santé publique.*
- *Un institut de recherche privé est mandaté par un parti politique afin d'étudier les conséquences sur la vie familiale de l'augmentation de l'activité professionnelle des femmes.*
- *Un office fédéral mandate une association afin d'étudier les conséquences des giratoires sur le trafic routier.*

Dans ces situations, la recherche (mise en valeur intellectuelle et créative de nouvelles connaissances) est certes effectuée **sur mandat de celui qui verse la contribution, mais pas pour ses besoins concrets**. Si celui qui verse la contribution ne s'assure pas d'avoir un **droit exclusif** sur les résultats de la recherche et qu'il n'y a pas d'état de fait constitutif de sponsoring imposable (☞ chif. 2.10), la contribution n'est pas imposable.⁷

Dans les exemples ci-après, la recherche (mise en valeur intellectuelle et créative de nouvelles connaissances) n'est pas effectuée **sur mandat de celui qui verse la contribution** ; les résultats peuvent toutefois servir aux besoins concrets de celui qui verse la contribution. Si celui-ci ne se réserve pas le droit exclusif sur les résultats de la recherche et qu'il n'y a pas d'état de fait constitutif de sponsoring imposable (☞ chif. 2.10), la contribution n'est pas imposable. Le lieu de la prestation est régi par l'article 14 alinéa 2 lettre d LTVA (lieu de l'activité).

Exemples

- *Un institut de recherche effectue de la recherche fondamentale dans le domaine du cancer ; il se voit régulièrement attribuer des contributions d'une entreprise pharmaceutique. La seule condition imposée par celle-ci est d'utiliser ces contributions pour effectuer de la recherche dans le domaine en question.*
- *Une entreprise de médias soutient l'enquête d'un bureau d'études privé au sujet des effets de la télévision sur les prestations scolaires des jeunes.*

⁷ Afin de connaître le traitement fiscal des contributions de soutien à la recherche scientifique, il est important de savoir si une prestation est fournie sur **mandat et pour les besoins** de celui qui verse la contribution (art. 33 al. 6 let. c LTVA) ou si un **droit exclusif** (art. 8 al. 2 let. c OLTVA) sur les résultats de la recherche et du développement existe (☞ chif. 9.2).

- *Pour ses travaux de recherche dans le domaine de l'énergie alternative, une université sollicite le soutien d'un constructeur automobile. Celui-ci verse une contribution, sans qu'aucune condition ne soit exigée.*

9.4 Recherche valant prestation de conseil

Les prestations de recherche peuvent consister en **prestations de services scientifiques** ou en **prestations de conseil**. La délimitation entre recherche valant prestation scientifique et recherche valant prestation de conseil se détermine comme suit :

Il y a **prestation de conseil** lorsque les prestations de recherche servent au **mandant** à trouver la solution à des problèmes techniques, économiques ou juridiques concrets, à savoir lorsque la recherche est effectuée sur **son mandat et pour ses besoins**. Si ces conditions sont remplies, il s'agit alors d'une prestation de conseil imposable.

Exemples de recherche valant prestation de conseil

- *Un fabricant d'installations solaires mandate un bureau d'ingénieurs afin de déterminer, dans le cadre d'un projet de recherche, quel matériau améliorerait le rendement des installations solaires.*
- *Une entreprise ferroviaire mandate un fabricant de machines afin de développer une nouvelle locomotive pour le transport de marchandises.*
- *Un office fédéral mandate une entreprise de conseils afin de mettre au point des propositions en vue de réorganiser l'office, dans le but d'améliorer de manière conséquente le rendement et la serviabilité.*

Dans ces situations, la recherche (mise en valeur intellectuelle et créative de nouvelles connaissances) est effectuée aussi bien **sur mandat que pour les besoins concrets** de celui qui verse la contribution. Les contributions sont donc imposables. Le lieu de la prestation est régi par l'article 14 alinéa 3 lettre c LTVA (principe du lieu du destinataire).

9.5 Délimitation par rapport aux prestations d'analyse

Il faut distinguer les prestations d'analyse des prestations de recherche. L'analyse est l'étude systématique d'un objet ou d'un état de choses par rapport à tous les composants ou facteurs particuliers qui le déterminent, **sans pour autant apporter quelque chose de nouveau du point de vue intellectuel et créateur**. L'objet du mandat d'analyse est la classification, l'évaluation et l'expertise d'un bien ou d'un état de choses en vue de consigner les résultats correspondants dans un compte rendu (p. ex. estimation de la valeur de timbres-poste, d'antiquités ou de voitures de collection, analyse des résultats d'un vote, analyse chimio-biologique de l'eau de mer, analyse de matériaux par des laboratoires).

Exemples

- *Un laboratoire est mandaté par une entreprise pharmaceutique afin d'examiner (analyser) la composition chimique de médicaments.*
- *Une brasserie fait examiner (analyser) les habitudes en matière de boisson des jeunes en relation avec les bières avec et sans alcool, car elle envisage de fabriquer une nouvelle bière sans alcool.*
- *Une société privée active dans le domaine de la recherche/bureau d'étude analyse les habitudes des jeunes consommateurs (tabagisme) sur mandat de l'association des fabricants de tabac. Les résultats seront mis à la disposition des cercles d'intéressés.*
- *Un institut universitaire analyse sur mandat de la Confédération les résultats d'une votation.*

Dans ces cas, un état de fait est analysé, sans apporter quelque chose de nouveau du point de vue intellectuel et créateur. C'est pourquoi les chiffres d'affaires résultant des prestations d'analyse indépendantes sont imposables, indépendamment du fait que les résultats de l'analyse soient utilisés par celui qui verse la contribution à des fins scientifiques, de conseil ou à d'autres fins. Le lieu de la prestation est régi par l'article 14 alinéa 3 lettre d LTVA (principe du lieu du destinataire).

Lorsque des travaux de recherche contiennent également des prestations d'analyse, l'AFC considère qu'il s'agit d'une prestation globale unique. Une distinction entre la partie recherche et la partie analyse n'est pas possible.

10. Lieu des prestations de recherche et d'analyse

Selon l'article 14 alinéa 2 lettre d LTVA, le lieu des **prestations de recherche valant prestations de services scientifiques** est le lieu où le prestataire exerce, exclusivement ou principalement, ces activités. Le lieu des prestations d'analyse faisant partie d'une prestation scientifique dont elles partagent le traitement fiscal est également le lieu où le prestataire exerce, exclusivement ou principalement, ces activités. Ces prestations fournies sur le territoire suisse – au cas où le droit exclusif sur les résultats de la recherche appartient à l'acquéreur de la prestation – sont par conséquent imposables, indépendamment du domicile ou du siège du fournisseur ou de l'acquéreur. Les prestations de recherche fournies à l'étranger par un prestataire sis sur le territoire suisse ne sont donc pas soumises à la TVA suisse.

Le lieu des **prestations de recherche valant prestations de conseil et les prestations d'analyse en faisant partie** et des **prestations d'analyse indépendantes** est l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique (art. 14 al. 3 let. c ou let. d LTVA). Lorsque de telles prestations sont fournies à un destinataire ayant son siège sur le territoire suisse, elles sont imposables au taux normal. Par contre, si elles sont fournies à un destinataire ayant son siège ou son domicile à l'étranger, elles ne sont pas soumises à l'impôt. Les dépenses y afférentes ouvrent le droit à la déduction de l'impôt préalable, si les conditions citées

à l'article 38 LTVA sont remplies. Une société, une autre institution ou une personne qui acquiert les prestations en question d'un fournisseur sis à l'étranger peut devenir assujettie en vertu de l'article 10 LTVA en relation avec l'article 24 LTVA (acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger).

11. **Communautés de recherche considérées comme bénéficiaires de contributions au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre c LTVA**

a) **Champ d'application de l'article 33 alinéa 6 lettre c LTVA**

L'article 33 alinéa 6 lettre c LTVA mentionne les « contributions de soutien à la recherche scientifique et au développement » en général. En font partie les institutions publiques (p. ex. un office fédéral, le FNS) et les bailleurs de fonds privés (p. ex. une entreprise industrielle). Le fait que le bénéficiaire de la contribution fasse partie des pouvoirs publics ou de l'économie privée ne joue aucun rôle du point de vue de la TVA.

b) **Définition du bénéficiaire de la contribution**

La notion de « bénéficiaire de la contribution » au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre c LTVA englobe aussi bien **des individus, des institutions et des communautés de chercheurs ou d'instituts de recherche**. Une communauté de recherche est considérée comme bénéficiaire de la contribution lorsqu'elle apparaît comme telle vis-à-vis de celui qui verse la contribution. Pour remplir cette condition, les parties contractantes dans le cadre d'un contrat ou les parties dans le cadre d'une décision sont les suivantes :

- d'une part, celui qui verse la contribution (p. ex. FNS, CTI, offices fédéraux, EU-COST, entreprises soutenant la recherche) ;
- d'autre part, la communauté de recherche en tant que telle.

Il faut en outre que **tous les participants** figurent dans la décision et/ou le contrat. De cette façon, celui qui verse la contribution se trouve face à une communauté de recherche. Pour cette raison, le requérant principal (leading house) apparaît uniquement comme le représentant de la communauté de recherche. Si, au cours de la réalisation du projet de recherche, la communauté de recherche s'agrandit par la venue d'un nouveau participant ou diminue par le départ d'un participant, la décision ou le contrat sera adapté.

c) **Fixation du montant total de la contribution dans la décision ou le contrat**

Le **montant total** accordé par le bailleur de fonds à la communauté de recherche doit être fixé dans la décision ou le contrat. Si celui qui verse la contribution octroie à la communauté de recherche une contribution supplémentaire dépassant celle dont il était question initialement, la décision ou le contrat sera adapté.

d) Activité de la communauté de recherche

L'activité de la communauté de recherche comprend des **prestations de recherche scientifique ou de développement**. Les projets qui ont un rapport avec la recherche « appliquée » (p. ex. les projets CTI) entrent aussi dans cette catégorie, à condition qu'il s'agisse de contributions de soutien à la recherche au sens du chif. 9.3.

e) Parts reversées par le requérant principal (leading house)

Les montants partiels ou les parts du montant total prévu dans le contrat ou la décision sont considérés comme des parts de subvention ou comme des parts de la contribution de soutien à la recherche non imposables, si le requérant principal reverse ces parts aux partenaires de la communauté de recherche. Il est possible que les participants à un projet se reversent des parts de la contribution entre eux, si le bailleur de fonds choisit une autre adresse de paiement que celle du requérant principal.

Le requérant principal ne peut reverser des parts aux autres partenaires que jusqu'à concurrence du montant total de la contribution fixée dans la décision ou le contrat. Si le requérant principal verse des contributions dépassant le montant prévu, elles ne sont plus régies par l'article 33 alinéa 6 lettres b ou c LTVA. Le remboursement des parts de la contribution qui n'ont pas été utilisées ne constitue pas une opération.

f) Autres situations

Si les conditions de l'article 33 alinéa 6 lettre c LTVA en relation avec l'article 8 OLTVA sont remplies (en d'autres termes, si les bénéficiaires ne fournissent aucune contrepartie à l'octroi de cette contribution), une contribution non soumise à la TVA peut également se présenter dans les cas suivants :

- part de contribution entre le requérant principal (leading house) et un seul des participants au projet ou
- entre les participants eux-mêmes.



S'il existe un échange de prestations entre les membres d'une communauté de recherche, l'opération est soumise à la TVA, à moins qu'elle ne soit exclue de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA.

g) Prestations propres comme condition à l'octroi d'une contribution

En vertu de l'article 8 alinéa 2 OLTVA, l'octroi de la contribution (art. 33 al. 6 let. b ou c LTVA) peut être lié à des conditions à remplir dans le cadre de mandats de prestations, par exemple que la contribution sera liée à des prestations propres, de telle manière que la contribution de soutien à la recherche n'est attribuée que si le bénéficiaire contribue aussi au projet de recher-

che (appelées « prestations propres » telles que mise à disposition d'infrastructure, de personnel). Ces contributions des membres d'une communauté de recherche ne sont pas imposables. On parlera de ce genre de conditions – et donc d'une non-opération – lorsque les propres prestations d'un participant à une communauté de recherche ne sont pas indemnisées par les versements d'un autre participant. Dans le cas contraire, ces versements sont en principe imposables selon les règles générales d'imposition. Sont également imposables les prestations fournies à la communauté de recherche à titre onéreux par des tiers (externalisation) ou les prestations supplémentaires que les membres de la communauté de recherche se fournissent entre eux.

h) Appel de fonds

Il ne faut pas établir de factures, mais uniquement de simples demandes de versement pour que le centre de compétences reverse aux participants des parts de la contribution accordée.

i) Impôt préalable

L'octroi de contributions au sens de l'article 33 alinéa 6 lettres b ou c LTVA entraîne une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA).

Exemple

Une communauté de recherche formée des hautes écoles A, B et C (société simple) se voit octroyer de la part du FNS un montant de 1 million de francs dans le cadre d'un projet de recherche scientifique. Les participants à la communauté de recherche et le montant total sont fixés dans un contrat ou une décision. La contribution est accordée à condition que chaque haute école fournisse des prestations propres (personnel, infrastructure) pour un montant de 100'000 francs. Le montant total est versé par le FNS à la haute école A, qui transfère 300'000 francs à chaque haute école B et C et qui conserve le montant restant de 400'000 francs. Tant le versement du FNS à la haute école A que les montants reversés par celle-ci aux hautes écoles B et C et que les prestations propres ne sont pas soumises à la TVA.

Il y a lieu de préciser que de telles contributions en vertu de l'article 33 alinéa 6 lettre c LTVA entraînent une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable chez le destinataire desdites contributions (art. 38 al. 8 LTVA), pour autant que celui-ci ne remplisse pas ses décomptes au moyen de la méthode des taux forfaitaires.

Annexe 1 Bases légales

Article 33 alinéa 6 lettres b et c LTVA

Base de calcul de la TVA sur la livraison de biens et la prestation de services

« Ne font pas partie de la contre-prestation :

- a. ...
- b. *les subventions et autres contributions des pouvoirs publics, même lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations, ainsi que les montants des consignes d'emballages ;*
- c. *les contributions de soutien à la recherche scientifique et au développement effectués notamment par les Hautes Ecoles ou des institutions de recherche analogues, pour autant que le bénéficiaire n'agisse pas sur mandat et pour les besoins de celui qui verse la contribution ; la mention nominative de celui qui verse la contribution, dans des communications relatives à la recherche ou au développement en cause, ne constitue pas une contre-prestation ;*
- d. ... »

Article 8 OLTVA

Contributions ne faisant pas partie de la contre-prestation

« ¹ Les contributions visées à l'art. 33, al. 6, let. b ou c, de la loi ne font pas partie de la contre-prestation lorsqu'elles ne sont pas versées dans le cadre d'un échange de prestations.

² Il n'y a pas échange de prestations si celui qui verse la contribution n'exige aucune contrepartie déterminée du bénéficiaire, mais verse les contributions uniquement dans le but d'inciter le bénéficiaire à adopter un comportement déterminé qui serve les intérêts de la politique économique, scientifique et sociale ou analogues de celui qui verse la contribution. L'octroi de la contribution peut être lié à des conditions et à des objectifs à remplir dans le cadre de mandats de prestations et peut comporter pour le bénéficiaire l'obligation de rendre des comptes sur son activité. Il n'y a pas échange de prestations, notamment :

- a. *si celui qui verse la contribution ne fait que soutenir une activité du bénéficiaire, l'encourager ou favoriser son maintien ;*
- b. *si celui qui verse la contribution la destine uniquement à diminuer ou à compenser des charges financières découlant de l'exécution de tâches de droit public ; ou*

- c. *si, dans le domaine des contributions à la recherche, celui qui verse la contribution n'a pas de droit exclusif sur les résultats de la recherche. »*

Article 33a LTVA

Contributions versées à ou par des organisations d'utilité publique

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

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

³ Les principes énoncés aux al. 1 et 2 s'appliquent également lorsque l'aide prend la forme d'une prestation en argent, notamment celle d'apports en nature.

⁴ Une organisation est réputée d'utilité publique lorsque les conditions énumérées ci-dessous sont remplies :

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

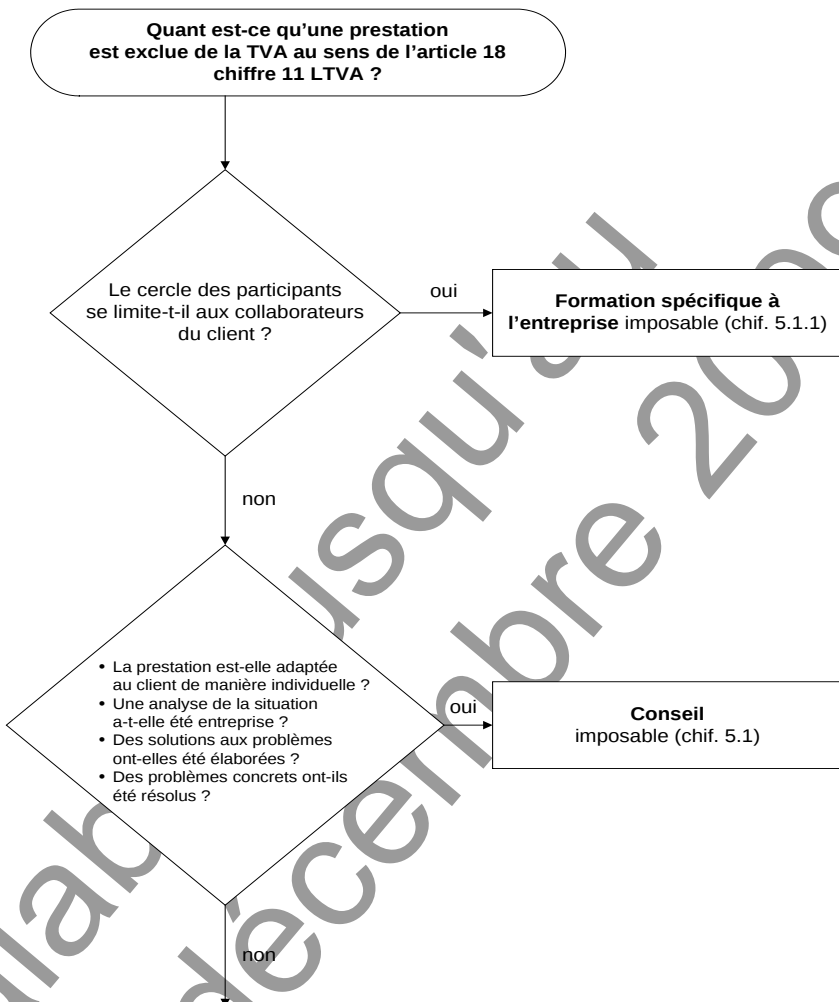
Article 41 LTVA
Double affectation

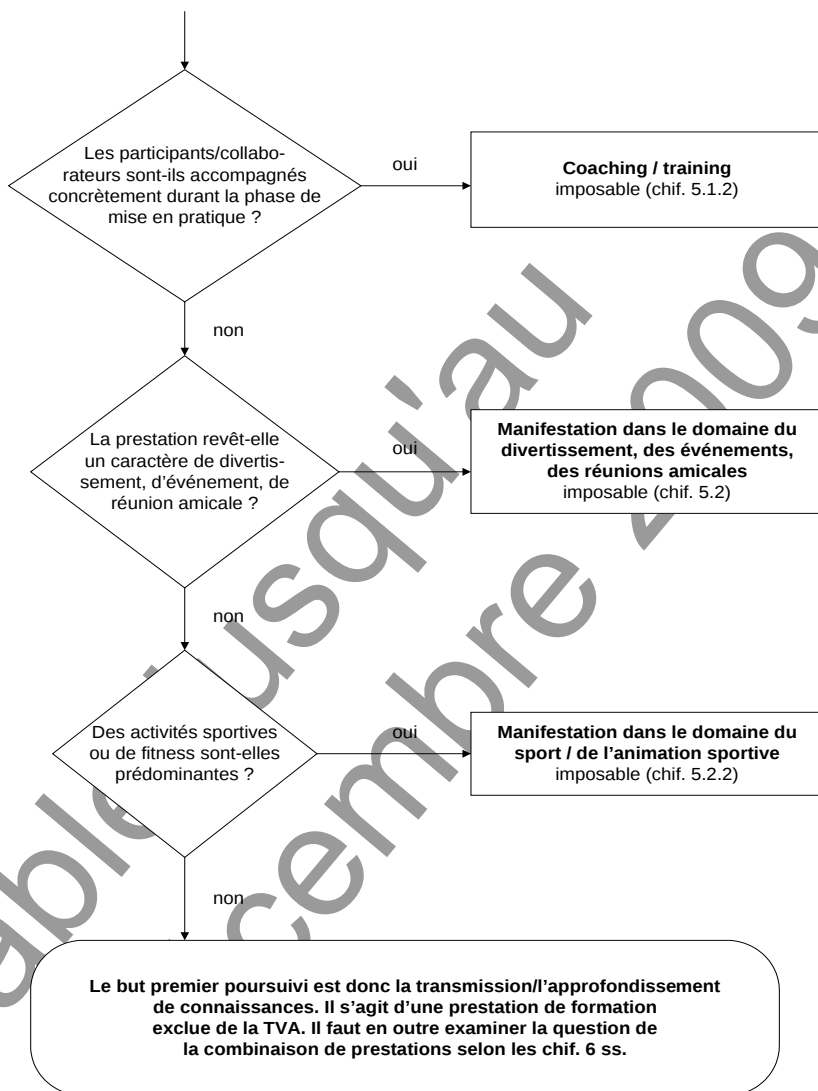
« ¹ Si l'assujetti utilise des biens, des parties de biens ou des services tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation.

² S'il utilise les biens ou les services grevés de la TVA préalable principalement pour réaliser des opérations imposables, la déduction de l'impôt préalable peut être opérée intégralement et les prestations à soi-même peuvent être imposées une fois par an. »

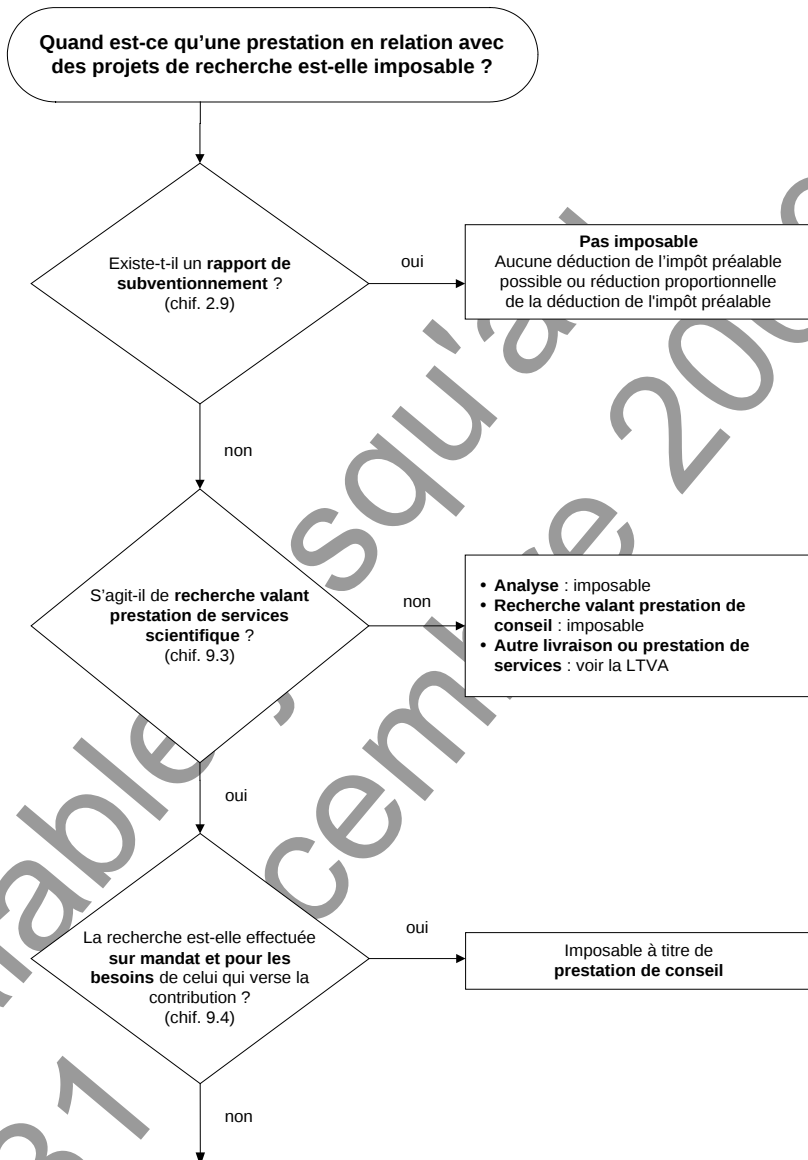
Valable jusqu'au
31 décembre 2009

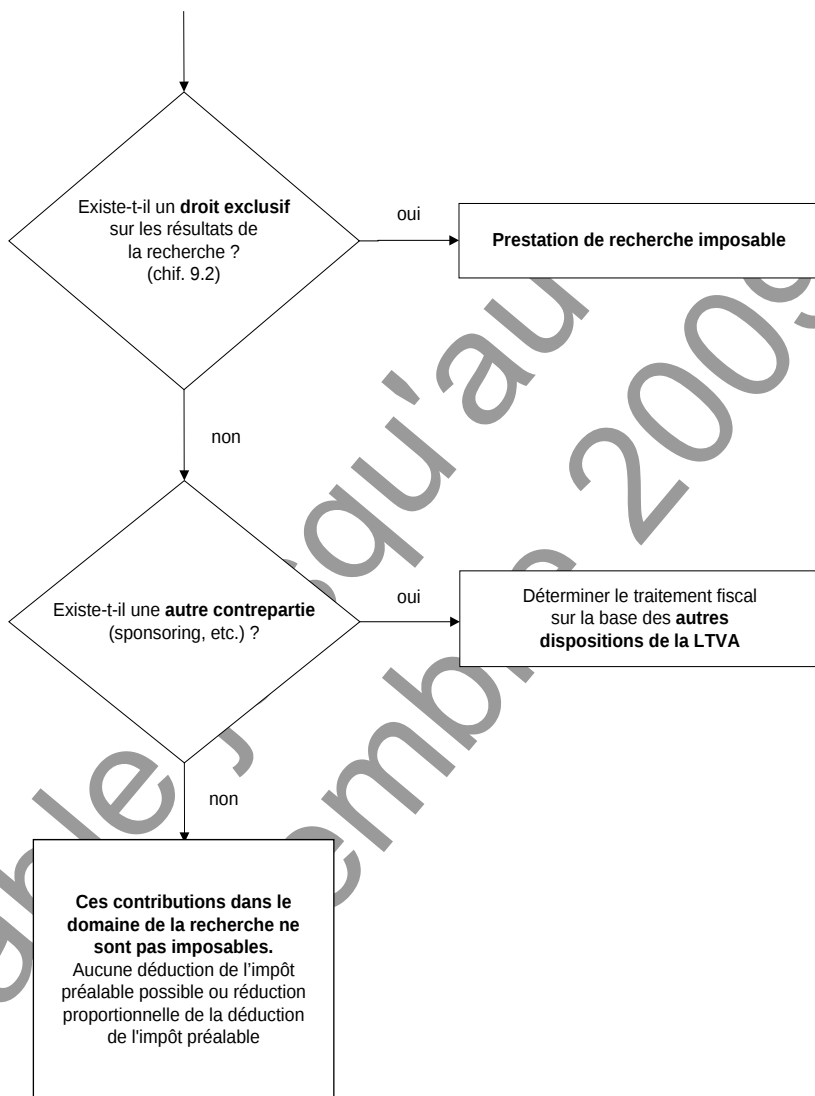
Annexe 2 Diagramme





Annexe 3 Diagramme pour déterminer le traitement fiscal de projets de recherche





Annexe 4 Exemple de facturation d'une prestation de publicité en échange d'une prestation de sponsoring en nature

Les Services industriels de la Ville de Delémont dispensent des conseils à la société Edi SA à Porrentruy qui organise une course pour voitures solaires.

En échange, Edi SA fait inscrire sur son propre véhicule la mention « Services industriels de la Ville de Delémont ».

La facturation de la prestation de sponsoring en nature (☞ chif. 2.10.2.2) peut être établie de deux manières : deux factures (☞ variante 1) ou facture avec note de crédit (☞ variante 2).

Variante 1 : Facture avec compensation des créances

Les deux prestataires s'établissent mutuellement une facture.

a) Facture des Services industriels de la Ville de Delémont à la société Edi SA

Services industriels de la Ville de Delémont Rue du Château 25 2800 Delémont N° TVA 900'001	19 janvier 2008
Facture	Edi SA Rue Neuve 12 2900 Porrentruy
Divers conseils durant décembre 2007	Fr. 5'000.00
TVA 7,6 %	Fr. 380.00
Total	<u>Fr. 5'380.00</u>

b) Facture de la société Edi SA aux Services industriels de la Ville de Delémont

Edi SA Rue Neuve 12 2900 Porrentruy N° TVA 900'002	29 janvier 2008
Facture	Services industriels de la Ville de Delémont Rue du Château 25 2800 Delémont
Mention sur notre véhicule « Services industriels de la Ville de Delémont »	Fr. 5'000.00
TVA 7,6 %	Fr. 380.00
Total	<u>Fr. 5'380.00</u>

Variante 2 : Facture avec note de crédit

L'un des prestataires établit une facture à l'adresse de l'autre ; il tient cependant compte de la prestation qui lui a été fournie par le destinataire de sa facture en la déduisant simultanément.

Dans cet exemple, c'est la société Edi SA qui établit un document à l'attention des Services industriels de la Ville de Delémont.

Edi SA Rue Neuve 12 2900 Porrentruy N° TVA 900'002	29 janvier 2008
	Services industriels de la Ville de Delémont Rue du Château 25 2800 Delémont N° TVA 900'001
F a c t u r e	
Mention sur notre véhicule « Services industriels de la Ville de Delémont »	Fr. 5'000.00
TVA 7,6 %	Fr. 380.00
Total	Fr. 5'380.00 *
Déduction de votre créance	
Divers conseils durant décembre 2007	Fr. 5'000.00
TVA 7,6 %	Fr. 380.00
Total	Fr. 5'380.00 **
Total	Fr. 0.00

*) Edi SA comptabilise le montant comme chiffre d'affaires et l'impose au taux de 7,6%.

Les Services industriels de la Ville de Delémont comptabilisent ce montant comme dépense (la facture étant conforme aux dispositions de l'article 37 LTVA, la déduction de l'impôt préalable est autorisée).

**) Les Services industriels de la Ville de Delémont comptabilisent ce montant comme chiffre d'affaires et l'imposent au taux de 7,6%.

Edi SA comptabilise ce montant comme dépense (la facture étant conforme aux dispositions de l'article 37 LTVA, la déduction de l'impôt préalable est autorisée).

Il faut de plus tenir compte d'une réduction de la déduction de l'impôt préalable individuelle inhérente à l'exploitation en cas de double affectation.