



610.540.18

Brochure n° 18

# Collectivités publiques

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

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

valable jusqu'au  
31 décembre 2009



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

**Administration fédérale des contributions AFC**

## Compétences

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

## **Pour contacter la Division principale de la TVA :**

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

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

par fax : 031 325 75 61

par courriel : [mwst.webteam@estv.admin.ch](mailto:mwst.webteam@estv.admin.ch)

*Indication indispensable de l'adresse postale, du numéro de téléphone ainsi que du numéro de TVA (si disponible) !*

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

- en principe uniquement sous forme électronique

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

- exceptionnellement sous forme d'imprimés contre facture

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

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL

## Diffusion publications

## Imprimés TVA

3003 Berne

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

## Remarques préliminaires importantes

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

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

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

valable  
31 décembre

**Abréviations**

A	Chiffre de l'annexe 9 de la présente publication
AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
CC	Code civil suisse (RS 210)
CF	Compte de fonctionnement
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente brochure se réfèrent encore aux instructions 2001)
chif.	Chiffre de la présente publication
CI	Compte des investissements
CO	Code des obligations (RS 220)
CP	Collectivité(s) publique(s)
DIP	Déduction de l'impôt préalable
IP	Impôt préalable
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de l'assujetti
OFEV	Office fédéral de l'environnement
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (RS 641.201)
PA	Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RS 172.021)
PASM	Prestation(s) à soi-même
REDIP	Réduction de la déduction de l'impôt préalable
RS	Recueil systématique du droit fédéral
S	Service(s) autonome(s)
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

<b>Table des matières</b>		<b>Page</b>
1.	Objet de l'impôt . . . . .	9
1.1	Principe . . . . .	9
1.2	Activité relevant de la puissance publique . . . . .	9
1.2.1	Définition . . . . .	9
1.2.2	Exemples d'activités relevant de la puissance publique . . . . .	10
2.	Sujet de l'impôt . . . . .	11
2.1	Principe . . . . .	11
2.2	Sujet à l'impôt à la Confédération, dans les cantons et dans les communes . . . . .	11
2.2.1	Service autonome (S) . . . . .	11
2.2.2	Entité (imposition globale) . . . . .	12
2.2.3	Groupe de services selon l'article 23 alinéa 4 LTVA . . . . .	13
2.2.4	Conditions pour une modification du sujet fiscal . . . . .	13
2.3	Imposition de groupe selon l'article 22 LTVA . . . . .	14
2.4	Autres institutions de droit public . . . . .	14
2.5	Les différentes collaborations communales et leurs incidences fiscales . . . . .	14
2.5.1	Collaboration contractuelle . . . . .	14
2.5.1.1	Contrat de collaboration (p. ex. contrats entre communes) . . . . .	14
2.5.1.2	Contrat de société . . . . .	15
2.5.2	Collaboration dans le cadre d'une association intercommunale ou d'un groupement de collectivités publiques . . . . .	16
3.	Assujettissement . . . . .	16
3.1	Principe . . . . .	16
3.2	Exemples d'examen de l'assujettissement . . . . .	18
3.2.1	Service sans financement spécial . . . . .	18
3.2.2	Service avec financement spécial . . . . .	20
3.3	Assujettissement volontaire (option) . . . . .	22
3.3.1	Option pour l'assujettissement volontaire (art. 27 LTVA) . . . . .	22
3.3.2	Option pour l'imposition des opérations exclues de la TVA (art. 26 LTVA) . . . . .	24
4.	Base de calcul de l'impôt . . . . .	25
4.1	Contre-prestation . . . . .	25
4.2	Ne font pas partie de la contre-prestation (art. 33 al. 6 LTVA) . . . . .	26
4.2.1	Subventions et autres contributions des pouvoirs publics . . . . .	26
4.2.2	Echange de prestations (dit système bipartite) ; paiements faisant partie de la contre-prestation . . . . .	28
4.3	Fonds pour l'approvisionnement en eau, le traitement des eaux usées et la gestion des déchets . . . . .	29
4.4	Imposition de la marge . . . . .	30
5.	Facturation et transfert de la TVA . . . . .	31
6.	Déduction de l'impôt préalable . . . . .	33
6.1	Généralités . . . . .	33
6.1.1	Principes . . . . .	33
6.1.1.1	Exigences formelles concernant les justificatifs d'impôt préalable . . . . .	33
6.1.1.2	Déduction de l'impôt préalable sur les biens mobiliers . . . . .	33
6.1.1.3	Déduction de l'impôt préalable lors de constructions immobilières . . . . .	33
6.1.2	Déduction totale de l'impôt préalable . . . . .	34

6.1.3	Déduction partielle de l'impôt préalable . . . . .	34
6.1.4	Exclusion de la déduction de l'impôt préalable . . . . .	34
6.1.5	Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable . . . . .	34
6.2	Déduction de l'impôt préalable dans les services avec financement spécial . . . . .	35
6.2.1	Définition « financement spécial » . . . . .	35
6.2.2	Méthode comptable des S avec financement spécial . . . . .	36
6.2.3	Principes de la déduction de l'impôt préalable dans le CI et CF . . . . .	37
6.2.4	Détermination effective de la réduction de la déduction de l'impôt préalable . . . . .	38
6.2.4.1	Réduction de la déduction de l'impôt préalable dans le CI suite au financement d'investissements par des subventions octroyées . . . . .	38
6.2.4.2	Réduction de la déduction de l'impôt préalable dans le CI suite au financement des investissements par des produits exclus de la TVA . . . . .	38
6.2.4.3	Réduction de la déduction de l'impôt préalable dans le CF en raison de subventions et/ou de la réalisation de produits exclus de la TVA . . . . .	39
6.2.5	Détermination par approximation de la réduction de la déduction de l'impôt préalable . . . . .	40
6.2.5.1	Impôt préalable dans le CI . . . . .	40
6.2.5.2	Impôt préalable dans le CF . . . . .	41
6.2.5.3	Exemple : Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de subventions cantonales et de la réalisation de produits exclus de la TVA . . . . .	42
6.2.6	Intérêts créditeurs sur le compte d'engagement . . . . .	44
6.2.7	Durée d'application de la méthode de la réduction de la déduction de l'impôt préalable . . . . .	44
6.3	Déduction de l'impôt préalable dans les services sans financement spécial . . . . .	45
6.3.1	Généralités . . . . .	45
6.3.2	Exemple : Réduction de la déduction de l'impôt préalable dans le service « affaires culturelles » . . . . .	45
7.	Prestations à soi-même . . . . .	47
7.1	Généralité . . . . .	47
7.2	Utilisation de véhicules commerciaux par les collaborateurs à des fins privées . . . . .	47
7.3	Prestations à soi-même dans le domaine immobilier conformément à l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA . . . . .	48
7.4	Prestations à soi-même dans le domaine immobilier conformément à l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA . . . . .	49
7.5	Prestations à soi-même dans le domaine du génie civil (routes, chemins, etc.) . . . . .	50
7.6	Prestations à soi-même inhérentes à des changements d'affectation en vertu de l'article 9 alinéa 1 LTVA . . . . .	50
8.	Comptabilité et conservation des documents . . . . .	51
9.	Taux forfaitaires . . . . .	51
9.1	Que sont les taux forfaitaires ? . . . . .	51
9.2	Domaine d'application des taux forfaitaires . . . . .	52
9.3	Impossibilité d'application des taux forfaitaires . . . . .	53
9.4	Début et fin de l'adhésion aux taux forfaitaires . . . . .	53
9.5	Taux forfaitaires par branches / activités . . . . .	54
9.6	Nombre de taux forfaitaires applicables . . . . .	56
9.7	Autres règles . . . . .	57

Annexe 1 : Classification fonctionnelle des cantons et des communes selon le « Manuel de la comptabilité publique » (édition française 1982) . . . . .	58
Annexe 2 : Exemple d'une classification administrative . . . . .	63
Annexe 3 : Détermination de l'assujettissement / chiffre d'affaires à imposer . . . . .	66
Annexe 4 : Admission d'un service dans un groupe de services (art. 23 al. 4 LTVA) . . . . .	67
Annexe 5 : Détermination par approximation de la réduction de la déduction de l'impôt préalable dans les S avec financement spécial (☞ chif. 6.2.5) . . . . .	68
Annexe 6 : Détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable dans les S sans financement spécial (☞ chif. 6.3) . . . . .	85
Annexe 7 : Représentations schématiques des différents états de fait constitutifs de prestations à soi-même en matière de travaux de construction . . . . .	89
Annexe 8 : Récapitulation des plus importantes caractéristiques des services avec ou sans financement spécial et les conséquences fiscales inhérentes . . . . .	92
Annexe 9 : Réponses à des questions fréquentes . . . . .	93
Annexe 10 : Spécimen d'un décompte TVA au moyen des taux forfaitaires . . . . .	127
Annexe 11 : Directives concernant la manière de remplir le décompte TVA au moyen des taux forfaitaires . . . . .	128
Annexe 12 : Spécimen de la déclaration d'adhésion aux taux forfaitaires (Form. 759-1) . . . . .	136
Annexe 13 : Spécimen de l'annexe au décompte TVA selon les taux forfaitaires / exportations (Form. 1050-1) . . . . .	137
Annexe 14 : Spécimen de l'annexe au décompte TVA selon les taux forfaitaires / imposition de la marge (Form. 1055-1) . . . . .	138
Index alphabétique de l'annexe 9 . . . . .	139

valable jusqu'au  
31 décembre 2009

## 1. Objet de l'impôt

### 1.1 Principe

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

- a) les **livraisons** de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse (☞ chif. 23) ;
- b) les **prestations de services** fournies à titre onéreux sur le territoire suisse (☞ chif. 24) ;
- c) les **prestations à soi-même** effectuées sur le territoire suisse (☞ chif. 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** (☞ chif. 26).

Pour les collectivités publiques, les activités mentionnées à l'article 23 alinéa 2 LTVA sont notamment réputées professionnelles ou commerciales, et donc imposables.

Une collectivité publique (ou un S de celle-ci) non inscrite dans le registre TVA qui acquiert, au cours d'une année civile, pour plus de 10'000 francs de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger est assujetti à l'impôt pour ces acquisitions. Il doit alors s'annoncer spontanément, par écrit, auprès de l'AFC dans les 60 jours qui suivent l'expiration de l'année civile.

Lorsqu'une collectivité publique décompte la TVA globalement comme un seul assujetti ou par groupes de services au sens l'article 23 alinéa 4 LTVA, la limite de 10'000 francs s'applique pour l'ensemble de la collectivité publique ou les groupes de services.<sup>1</sup>

## 1.2 Activité relevant de la puissance publique

### 1.2.1 Définition

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

Les prestations relèvent de la puissance publique lorsqu'elles peuvent être opposées, à des tiers, même contre leur volonté, au moyen d'une décision qui répond aux exigences de l'article 5 PA.

**Les autres institutions de droit public, les personnes et les organismes privés** sont réputés exercer des activités de puissance publique dans l'exercice de leurs tâches relevant de l'administration publique ou de leurs fonctions officielles si toutes les conditions suivantes sont remplies :

- la collectivité publique délégante (Confédération, canton, commune) a elle-même la compétence juridique d'effectuer l'activité dans l'exercice de la puissance publique ;
- la délégation du droit d'exercer la fonction à d'autres institutions de droit public, à des personnes ou des organismes privés est prévue par la loi ;
- les délégataires qui agissent en exerçant la puissance publique sont habilités à exiger, au moyen d'une décision au sens de l'article 5 PA ou de dispositions cantonales correspondantes prises **en leur propre nom**, non seulement les mesures nécessaires, mais également le paiement de la contre-prestation due par le destinataire de la décision (émolument ou contribution).



Si toutes les conditions mentionnées ci-dessus ne sont pas remplies, la prestation est imposable, car elle ne relève pas de la puissance publique.

#### 1.2.2

#### Exemples d'activités relevant de la puissance publique

- *Les activités des laboratoires cantonaux, en vertu des prescriptions de la Loi fédérale du 9 octobre 1992 sur les denrées alimentaires et les objets usuels (RS 817.0), c.-à-d. les examens chimiques, physiques et bactériologiques de denrées alimentaires, d'objets usuels et de biens de consommation. L'inspection des viandes est également régie par cette loi.*

*Sont par contre imposables les analyses de denrées alimentaires, d'échantillons d'eau, etc. ne relevant pas de la puissance publique (mandats d'entreprises, de particuliers, des services d'approvisionnement en eau, etc.). Si un laboratoire cantonal fait effectuer des analyses relevant de sa puissance publique par un tiers laboratoire, cette prestation est imposable auprès du laboratoire mandaté.*

- *L'établissement des permis d'élève conducteur, des permis de conduire et des permis de circulation, les examens de conduite, les expertises périodiques des véhicules automobiles, etc. par les offices cantonaux de la circulation.*

*Sont par contre imposables les chiffres d'affaires provenant d'activités ne relevant pas de la puissance publique, p. ex. la vente de livres de théorie et de brochures pour l'examen de conduite, les prestations de restauration dans la cafétéria, les ventes de boissons et de denrées alimentaires au moyen de distributeurs automatiques.*

*Les contrôles techniques volontaires des véhicules effectués à titre onéreux par des associations automobiles sont imposables au taux normal, même s'ils sont reconnus par les offices cantonaux de la circulation.*

- Les vérifications (examens et étalonnages officiels) des appareils de mesure utilisés dans les transactions commerciales, de même que les contrôles des déclarations de quantité et de prix effectués par les offices de vérification cantonaux.

*Par contre, si une personne fait étalonner volontairement un appareil de mesure (p. ex. balance), l'office de vérification cantonal fournit alors une prestation imposable.*

- ☞ A 9 pour d'autres activités relevant de la puissance publique.

## **Sujet de l'impôt**

### **2.1**

#### **Principe**

Les S autonomes de la Confédération, des cantons et des communes (également les établissements juridiquement dépendants des communes, comme les exploitations communales, transports urbains, services industriels), les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et les organismes chargés de tâches publiques sont assujettis si leurs prestations commerciales dépassent les limites déterminantes et si le chiffre d'affaires provenant des prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques excède le montant de 25'000 francs par année (art. 23 al. 1 LTVA).

Les collectivités publiques peuvent demander à être imposées globalement (entité) ou par groupes de services et non pas par S autonome (art. 23 al. 4 LTVA).

- ☞ Chif. 3 et annexe 3 quant à la manière de procéder à l'examen de l'assujettissement en vertu de l'article 23 LTVA.

## **Sujet à l'impôt à la Confédération, dans les cantons et dans les communes Service autonome (S)**

### **2.2**

Tout en déterminant le sujet de l'impôt en premier lieu d'après le S autonome, le législateur tient compte du fait que les collectivités publiques ont, en règle générale, des structures complexes. Les domaines autonomes d'une collectivité publique sont donc aussi assujettis, s'ils sont juridiquement dépendants.

La loi ne précise pas autrement ce qu'est un S autonome. Judicieusement, on s'appuie ici sur la classification des comptes. Selon l'importance de la collectivité publique, cette classification se fait selon les tâches ou les services. Elle permet ainsi de définir les S autonomes.

La structure administrative des grandes collectivités publiques - Confédération, cantons et communes de plus de 25'000 habitants - dépend des besoins économiques et politiques spécifiques. Le modèle de compte (NMC) d'après le « Manuel de comptabilité publique » comprend une classification double des comptes de fonctionnement et des investissements par centre de charges (☞ classification administrative à l'annexe 2) et selon la nature des opérations financières (plan comptable général à trois positions). Celle-ci est complétée par une classification statistique établie d'après les tâches (☞ classification fonctionnelle à l'annexe 1).

Les autres communes de moins de 25'000 habitants appliquent le plus souvent, à la place de la classification administrative, la classification statistique par tâches, c'est-à-dire la classification fonctionnelle. En conséquence, les services autonomes sont déterminés d'après cette classification (2 ou 3 positions).

Du point de vue de la TVA, une subdivision des S autonomes n'est pas possible. Ainsi, les homes, les hôpitaux, les universités, etc. juridiquement dépendants ne peuvent pas encore être divisés.

Lors d'une subdivision d'une fonction (p. ex. eaux usées) en deux centres de charges (p. ex. « conduites des eaux usées » et « station d'épuration »), on considère ces centres de charges comme **un** S autonome et donc **un** seul sujet fiscal.

## 2.2.2

### Entité (imposition globale)

Conformément à l'article 23 alinéa 4 LTVa les collectivités publiques peuvent demander, par écrit, l'imposition globale. Une telle demande ne peut être formulée que si les limites déterminantes du chiffre d'affaires (art. 21 al. 1 en relation avec les art. 25 al. 1 let. a et art. 23 al. 1 LTVa) sont dépassées pour l'ensemble de la collectivité ou lorsqu'on a opté pour l'assujettissement selon l'article 27 LTVa.<sup>2</sup>

Dans ce cas tous les S doivent appartenir à l'entité. Une facture détaillée est à établir pour chaque prestation à l'intérieur de l'entité. Aucune mention de TVA ne doit figurer sur les factures relatives à ces opérations internes. Chaque S de l'entité établit un décompte de TVA (interne). Ensuite, l'entité établit un décompte TVA unique en cumulant les chiffres d'affaires et les impôts préalables de tous les S.



Lors du décompte par entité (imposition globale), il n'est pas possible d'appliquer la méthode des taux forfaitaires (☞ chif. 9).

## 2.2.3

### Groupe de services selon l'article 23 alinéa 4 LTVA

Conformément à l'article 23 alinéa 4 LTVA, les collectivités publiques peuvent demander, par écrit, à être imposées par groupes de services. La requête est acceptée si

- chaque S autonome du groupe dépasse les limites déterminant l'assujettissement (art. 21 al. 1 en relation avec l'art. 25 al. 1 let. a ainsi que l'art. 23 al. 1 LTVA) ou opte pour l'imposition des opérations exclues de la TVA selon l'article 26 alinéa 1 LTVA ou pour l'assujettissement selon l'article 27 alinéa 1 LTVA et
- en raison de la structure comptable, les S autonomes concernés font partie d'une même tâche principale selon la classification fonctionnelle (p. ex. regroupement des S « approvisionnement en eau », « protection des eaux » et « élimination des déchets » au sein du groupe « environnement ») ou ces services autonomes relèvent de la compétence d'une même administration/direction (p. ex. la direction des services industriels englobe la distribution d'eau, d'électricité, de gaz, le traitement des eaux usées et le réseau câblé).

☞ Représentation schématique à l'annexe 4.

Pour chaque prestation à l'intérieur du groupe de services, une facture détaillée est à établir sans aucune mention de TVA. Chaque S du groupe établit un décompte TVA (interne). Ensuite, le groupe de services établit un décompte TVA unique en cumulant les chiffres d'affaires et les impôts préalables de tous les membres.



Lors du décompte par groupe de services, il est possible d'appliquer la méthode des taux forfaitaires (☞ chif. 9).

## 2.2.4

### Conditions pour une modification du sujet fiscal

Lors d'une modification du sujet fiscal (p. ex. S autonomes en une entité), les prescriptions et délais suivants sont à respecter :

- un changement n'est possible qu'après cinq années civiles ;
  - le changement ne peut s'opérer qu'à la fin d'une année civile ;
  - la requête est à déposer sous la forme écrite auprès de l'AFC au plus tard jusqu'à la fin février de l'année à partir de laquelle la modification est à opérer.
- Les demandes qui ont été postées à partir du 1<sup>er</sup> mars ne déplient leurs effets que pour l'année qui suit.

**2.3****Imposition de groupe selon l'article 22 LTVA**

L'imposition de groupe en vertu de l'article 22 LTVA est possible pour la Confédération, les cantons et les communes seulement si une collectivité publique décompte comme une **entité** selon chif. 2.2.2 et domine une ou plusieurs autres personnes morales. Elle peut demander à être traitée comme un seul assujetti conformément à l'article 22 LTVA (☞ notice « Imposition de groupe »).



Lors du décompte par imposition de groupe, il n'est pas possible d'appliquer la méthode des taux forfaitaires (☞ chif. 9).

**2.4****Autres institutions de droit public**

Les autres institutions de droit public (p. ex. les groupements de collectivités publiques, **les établissements juridiquement indépendants ou les fondations de droit public**<sup>3</sup>) sont considérées en général comme un seul sujet fiscal. Une subdivision des institutions n'est pas possible.

**2.5****Les différentes collaborations communales et leurs incidences fiscales<sup>4</sup>**

La collectivité publique peut accomplir seule ou avec d'autres collectivités publiques ses tâches. Il peut être recouru aux collaborations suivantes :

- collaboration contractuelle ;
- collaboration intercommunale ou association de communes.

**2.5.1****Collaboration contractuelle****2.5.1.1****Contrat de collaboration (p. ex. contrats entre communes)**

Deux (ou plusieurs) communes conviennent contractuellement en vertu des dispositions cantonales de la loi sur les communes que des tâches seront accomplies en commun ou déléguées à une commune.

Lorsque la tâche est déléguée à la commune Y, celle-ci fournit une prestation aux communes contractantes (prestation fournie à d'autres collectivités publiques) ou directement aux habitants et industries, etc. (prestation fournie à des tiers autres que des collectivités publiques).

La prestation est effectuée par le S X de la commune Y. S'il fournit la prestation aux communes contractantes, il ne devient assujetti que lorsqu'il fournit encore des prestations de plus de 25'000 francs à des tiers autres que des collectivités publiques (☞ chif. 3.1). S'il n'est pas assujetti et ne l'est pas déjà pour d'autres prestations, la contre-prestation provenant des communes contractantes n'est pas soumise à la TVA. S'il est assujetti, les prestations fournies aux communes

3 Précision de la pratique

4 Précision de la pratique

contractantes sont soumises à TVA, pour autant qu'il fournisse également des prestations analogues à tiers autres que des collectivités publiques.

#### 2.5.1.2 **Contrat de société**

- a) Les associés sont uniquement des collectivités publiques

Lorsque deux ou plusieurs collectivités publiques concluent un contrat de collaboration pour l'accomplissement de tâches publiques et qu'ils apparaissent envers les tiers sous une raison sociale commune, il s'agit d'une collectivité de personnes n'ayant pas la capacité juridique. Vu que cette collectivité de personnes est formée exclusivement de collectivités publiques, elle est traitée comme telle selon l'article 23 LTVA. La collectivité de personnes est un sujet fiscal propre. Lorsque le chiffre d'affaires imposable avec des tiers autres que des collectivités publiques dépasse 25'000 francs par année, la collectivité de personnes peut être assujettie à la TVA (☞ chif. 3.1). Si les conditions d'assujettissement sont remplies, le chiffre d'affaires provenant des prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques ainsi que le chiffre d'affaires analogue avec d'autres collectivités publiques (incl. les collectivités publiques associées) sont imposables.

Les prestations que fournissent les collectivités publiques associées à la collectivité de personnes (p. ex. la mise à disposition de personnel et d'infrastructure, les travaux administratifs) sont des prestations fournies à une autre collectivité publique.

Lorsque les coûts non couverts dans le cadre du contrat de société **ne sont pas facturés** aux associés **en fonction d'une prestation**, mais selon une clé de répartition (p. ex. selon le nombre d'habitants pour un bureau de l'état civil géré conjointement, selon le nombre d'habitants et la capacité financière de la commune lors d'une administration conjointe, selon la valeur d'assurance incendie des locaux communs pour les sapeurs-pompiers, selon la surface forestière d'une exploitation commune), ceux-ci ne sont pas soumis à la TVA. Il s'agit de contributions de droit public au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA ne faisant pas partie de la contre-prestation.

- b) Les associés sont des collectivités publiques et des tiers autres que des collectivités publiques

Lorsqu'une ou plusieurs collectivités publiques concluent un contrat de collaboration avec un ou plusieurs tiers pour l'exécution d'un travail en commun et qu'ils apparaissent envers les tiers sous une raison sociale commune, il s'agit d'une **société simple** en vertu de l'article 530 ss CO. Cette collectivité de personnes sans capacité juridique n'est plus considérée comme une collectivité publique, mais **d'un tiers autre que des collectivités publiques**. Cette société simple est assujettie si les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'elle effectue sur le territoire suisse dépassent globalement 75'000 francs par an (art. 21 al. 1 LTVA). En cas d'assujettissement, tous les chiffres d'affaires sont à décompter avec l'AFC.

Les prestations que fournissent les associés à une société simple (p. ex. la mise à disposition de personnel et d'infrastructure, les travaux administratifs) sont des prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques.

## 2.5.2

### Collaboration dans le cadre d'une association intercommunale ou d'un groupement de collectivités publiques

Les associations intercommunales ainsi que les groupements de collectivités publiques sont des collectivités de droit public avec la personnalité juridique lorsque leurs membres sont des collectivités publiques. Pour autant que ces associations ne fournissent que des prestations à d'autres collectivités publiques, elles ne sont pas assujetties. Par contre, elles peuvent être assujetties si les prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques excèdent 25'000 francs par an (☞ chif. 3.1). L'assujettissement entraîne l'imposition des prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques ainsi que les prestations analogues fournies aux membres de l'association et à d'autres collectivités publiques.

Les prestations des membres fournies à de telles associations représentent des prestations fournies à d'autres collectivités publiques. Si les membres ne sont pas assujettis, ces prestations ne sont pas imposables. En cas d'assujettissement, de telles prestations sont imposables, pour autant que les membres fournissent des prestations analogues à des tiers autres que des collectivités publiques.

☞ Définition de la notion « analogue » au chif. 3.1.

## 3.

### 3.1

#### Assujettissement

##### Principe

Pour examiner l'assujettissement d'un service autonome, d'une entité ou d'un groupe de services en vertu de l'article 23 alinéa 4 LTVA, il faut observer ce qui suit (☞ annexe 3) :

- Ne font pas partie du chiffre d'affaires déterminant les opérations exclues de la TVA (art. 18 LTVA), les recettes d'activités qui relèvent de la puissance publique (art. 23 al. 1 LTVA), les recettes de la vente des produits agricoles, silvicoles, horticoles provenant de la propre exploitation (art. 25 al. 1 let. b LTVA), ainsi que les produits ne faisant pas partie de la contre-prestation au sens de l'article 33 alinéa 6 LTVA (tels que les subventions et autres contributions des pouvoirs publics y compris, la couverture du déficit par la collectivité publique elle-même).
- Pour autant que le chiffre d'affaires provenant des prestations imposables fournies par un S, une entité ou un groupe de services à des tiers autres que des collectivités publiques ne dépasse pas 25'000 francs par année, il n'y a pas d'assujettissement obligatoire.

- Si le chiffre d'affaires provenant des prestations imposables fournies par un S, une entité ou un groupe de services à des tiers autres que des collectivités publiques excède 25'000 francs par année, l'assujettissement est seulement réalisé, si l'ensemble du chiffre d'affaires imposable (le chiffre d'affaires provenant de l'ensemble des prestations imposables fournies à d'autres S et groupes de S à l'intérieur de la même collectivité publique, le chiffre d'affaires provenant des prestations imposables fournies à d'autres collectivités publiques et groupements de collectivités publiques ainsi que le chiffre d'affaires provenant des prestations fournies à des tiers autres que des collectivités publiques) dépasse les limites déterminantes (art. 21 al. 1 et art. 25 al. 1 let. a LTVA).

La collectivité publique qui remplit les conditions de l'assujettissement doit alors **imposer** le chiffre d'affaires provenant des prestations imposables fournies à des tiers autres que des collectivités publiques ainsi que le chiffre d'affaires provenant des prestations analogues fournies à d'autres collectivités publiques et groupements de collectivités publiques. Les prestations analogues fournies par les services ou groupes de service à d'autres services ou groupes de services de la même collectivité publique doivent seulement être imposées lorsque le service respectivement le groupe de services fournit principalement, c'est-à-dire plus de 50%, des prestations analogues à des tiers autres que des collectivités publiques (art. 23 al. 3 LTVA).

**La notion « analogue » est à interpréter de manière large.** Citons les exemples suivants :

- construction, entretien et nettoyage des routes, trottoirs, chemins, places, etc. ;
- travaux forestiers comme : abattre, écorcer, ébrancher des arbres, couper du bois en forêt, préparer des copeaux de bois ;
- entretien des jardins, taille des arbustes/haies, travaux de jardinage, etc. ;
- installation de conduites électriques dans les maisons et les sols, ainsi que de lignes aériennes, etc. ;
- travaux de comptabilité, de facturation, d'encaissement, de secrétariat, etc. ;
- travaux d'offset et d'impression, photocopies, etc.

L'article 28 LTVA détermine le début de l'assujettissement. Le chiffre d'affaires provenant des prestations analogues à d'autres services et groupes de services de la même collectivité publique est à imposer selon l'article 28 alinéa 1 LTVA à l'expiration de l'année civile, c'est-à-dire de l'année qui suit celle au cours de laquelle la tolérance de 50% a été dépassée (art. 28 al. 2 LTVA demeure réservé). Cela est également valable lorsque dans les années suivantes la tolérance de 50% est dépassée.



Par simplification, lors de la détermination de l'assujettissement on admet que les chiffres d'affaires imposables sont des montants bruts (c.-à.-d. TVA comprise).

- ☞ Chif. 6.1.5 quant au droit ultérieur à la déduction de l'impôt préalable (art. 42 LTVA).

### 3.2

#### 3.2.1

#### Exemples d'examen de l'assujettissement

##### Service sans financement spécial

Le S « travaux publics/centre d'entretien » de la commune X n'est pas au bénéfice d'un financement spécial. Les investissements de ce S sont financés par les ressources générales de la commune. Une déduction de l'impôt préalable qui frappe ces investissements est donc exclue (☞ chif. 6.3).

Par conséquent, ni les amortissements, ni les intérêts internes calculés ne sont comptabilisés dans le CF du S de construction et du centre d'entretien. Les principales prestations fournies par le S dans le cadre de son accomplissement des tâches publiques sont à charge de son budget.

#### 620 Travaux publics / centre d'entretien

Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges personnel (sans TVA)	290'000	Emoluments de permis de construire (puissance publique) 20'000
Charges grevées de TVA 7,6%	200'000	Emoluments de banquetage (puissance publique) 10'000
Charges grevées de TVA 2,4%	2'000	Nettoyage des routes privées * 27'000
		Nettoyage des routes pour la commune voisine * 28'000
		Travaux de fouille pour le S des eaux * 30'000
		Travaux de réparation des conduites pour le S de l'épuration * 20'000
		Travaux de nettoyage pour le S de la piscine * 20'000
		Entretien des routes pour le S des forêts * 30'000
		Excédent des dépenses 307'000
	<u>492'000</u>	<u>492'000</u>

\* prestations imposables au taux normal

Le chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement est de 155'000 francs. La créance fiscale se calcule en additionnant la TVA à payer sur le chiffre d'affaires moins l'impôt préalable déductible.

La déduction de l'impôt préalable peut être déterminée soit d'une façon effecti-  
ve ou soit par approximation avec les taux forfaitaires correspondants.<sup>5</sup>

☞ Brochure « Assujettissement à la TVA » pour de plus amples informations.

### Détermination de l'avantage fiscal (art. 25 al. 1 let. a LTVA)

Texte	CA / charges	Taux	Impôt / IP
<i>CA déterminant l'assujettissement</i>	155'000	7.6%	10'948
<i>Charges grevées de TVA</i>	200'000	7.6%	-14'126
<i>Charges grevées de TVA</i>	2'000	2.4%	-47
<i>REDIP en raison des prestations relevant de la puissance publique et de la prise en charge du découvert par la commune</i>			
<i>CA total, découvert incl.</i>	492'000	100.0%	
<i>dont découvert et activités relevant de la puissance publique</i>	337'000	68.5%	
<i>REDIP: 68,5% de CHF 14'173</i>			9'709
<b>Dette fiscale (avantage fiscal)</b>			<b>6'484</b>

L'assujettissement commence l'année suivante en vertu de l'article 21 alinéa 1 en relation avec l'article 23 alinéa 1 et l'article 25 alinéa 1 lettre a LTVA.

En supposant que l'année suivante les conditions restent les mêmes (les prestations fournies à des tiers et à d'autres collectivités publiques sont facturées avec la TVA), **le chiffre d'affaires à imposer se détermine comme suit :**

CA déterminant pour l'assujettissement	155'000
CA à imposer	55'000
• Néttage des routes pour des tiers autres que des CP (TVA excl.)	27'000
• Travaux analogues pour d'autres CP (TVA excl.)	28'000
• Travaux analogues pour des S de la même CP :	
CA analogue imposable	155'000
Part du CA analogue à des tiers autres que des CP	27'000
en % du CA total analogue	17,4 %

Les prestations imposables analogues fournies à des tiers autres que des collectivités publiques ne dépassent pas 50% du chiffre d'affaires total analogue. Ainsi, les prestations analogues fournies à des S de la même collectivité publique ne sont pas à imposer (art. 23 al. 3 LTVA).

### Décompte:

Texte	CA / charges	Taux	Impôt / IP
CA à déclarer (TVA excl.)	55'000	7.6%	4'180
Charges grevées de TVA	200'000	7.6%	-14'126
Charges grevées de TVA	2'000	2.4%	-47
<i>REDIP en raison des prestations relevant de la puissance publique, de la prise en charge du découvert par la commune et des prestations non imposables fournies à d'autres S de la même CP</i>			
CA total, TVA excl.	492'000	100.0%	
dont découvert et activités relevant de la puissance publique, etc.	437'000	88.8%	
REDIP: 88,8% de CHF 14'173			12'586
<b>A déclarer dans les décomptes TVA</b>			<b>2'593</b>

Bien que la TVA à payer ne dépasse pas les 4'000 francs, le S reste assujetti, parce que pour l'examen de l'assujettissement l'impôt de tous les chiffres d'affaires imposables déterminants est à prendre en compte.

#### 3.2.2

#### Service avec financement spécial

Le S « traitement des eaux usées » est au bénéfice d'un financement spécial (☞ chif. 6.2.1). Les investissements sont financés par des taxes affectées. Les produits des taxes d'utilisation et les contributions d'intérêts de l'aide aux investissements selon LF sur la politique régionale\* sont comptabilisés dans le CF. Les charges sont grevées de TVA. Bien que le S non assujetti ne puisse pas facturer la TVA, le chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement est considéré comme brut, c.-à-d. TVA incluse.

- \*) Loi fédérale du 6 octobre 2006 sur la politique régionale (RS 901.0). Celle-ci remplace dès le 1<sup>er</sup> janvier 2008 la Loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'aide à l'investissement en région de montagne (RS 901.1).

## 710 Traitement des eaux usées

Dépenses	Compte des investissements	Recettes
Investissement grevé de TVA 7,6%	295'365	
		Taxes de raccordement *
		Subventions Confédération
		et canton
		Investissement net activé
	295'365	31'535
		197'895
		65'935
		<u>295'365</u>

Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges personnel (sans TVA)	59'000	Taxes d'utilisation *
Charges grevées de TVA 7,6%	167'445	Prestations à d'autres S de la même collectivité publique *
Charges non grevées de TVA	5'455	1'000
Intérêts internes	28'190	18'170
Amortissements	39'000	Report sur compte d'avance resp. d'engagement
	299'090	64'185
		<u>299'090</u>

\* prestations imposables au taux normal

Il y a toujours assujettissement lorsque le chiffre d'affaires imposable selon l'article 21 alinéa 3 LTVA dépasse les 250'000 francs par an. Par contre, si la dette fiscale ne représente pas régulièrement plus de 4'000 francs par année, il n'y a pas d'assujettissement pour le S qui réalise un chiffre d'affaires entre 75'000 et 250'000 francs (art. 25 al. 1 let. a LTVA). Lors de l'examen de l'assujettissement, pour équilibrer les fortes variations des investissements, l'impôt préalable qui les grève se calcule sur la valeur de l'amortissement annuel.

- Lors d'un « **financement spécial pur** », l'examen de l'assujettissement se présente comme suit :

Texte	CA / charges	Taux	Impôt / IP
CA déterminant l'assujettissement :			
- CI	31'535		
- CF (215'735 + 1'000)	216'735		
	248'270	7.6%	17'536
Impôt préalable :			
- CF	167'445		
- Amortissements	39'000		
	206'445		
6,08% de REDIP en raison de la contribution selon LF politique régionale *	-12'552		
	193'893	7.6%	-13'695
<b>Dette fiscale (avantage fiscal)</b>			<b>3'841</b>

\* CA total CF y compris le report sur le compte d'avance ou d'engagement  
dont contribution selon LF politique régionale

299'090	100%
18'170	6.08%

Le S n'est pas assujetti en vertu de l'article 21 alinéa 1 en relation avec l'article 23 alinéa 1 et l'article 25 alinéa 1 lettre a LTVA.

- Il y a un « **financement spécial mixte** », lorsque le déficit est couvert par le compte principal de la commune au lieu d'être reporté dans le compte d'avance ou d'engagement. Dans ce cas, l'examen de l'assujettissement se présente comme suit :

Texte	CA / charges	Taux	Impôt / IP
<i>CA déterminant l'assujettissement :</i>			
- CI	31'535		
- CF (215'735 + 1'000)	216'735		
	248'270	7.6%	17'536
<i>Impôt préalable :</i>			
- CF	167'445		
- Amortissements	39'000		
	206'445		
<i>27,54% REDIP en raison de la contribution selon LF politique régionale et la prise en charge du découvert par la CP *</i>			
	-56'855		
	149'590	7.6%	-10'566
<b>Dette fiscale (avantage fiscal)</b>			<b>6'970</b>
 * CA total du CF, y compris prise en charge du découvert par la commune dont contribution selon LF politique régionale et découvert (18'170 + 64'185)			
	299'090	100%	
	82'355	27.54%	

Le S est assujetti en vertu de l'article 21 alinéa 1 en relation avec l'article 23 alinéa 1 et l'article 25 alinéa 1 lettre a LTVA.

### 3.3

### Assujettissement volontaire (option)

Afin de préserver la neutralité concurrentielle ou de simplifier la perception de l'impôt, l'AFC peut autoriser, sous certaines conditions et sur présentation d'une demande écrite, l'imposition volontaire des chiffres d'affaires. La demande d'option peut être accordée, lorsque le demandeur a un intérêt manifeste et durable de requérir cette demande. L'autorisation d'opter dépend du fait que l'assujetti remplisse ses obligations, en particulier qu'il envoie régulièrement ses décomptes TVA, paie la TVA due et qu'il tient ses livres comptables d'une manière conforme.

#### 3.3.1

#### Option pour l'assujettissement volontaire (art. 27 LTVA)

Les conditions de base pour l'option en vertu de l'article 27 LTVA (cf. ch. 688 à 693) doivent être également remplies par les collectivités publiques (p. ex. S autonome). Une option n'est possible que s'il réalise annuellement plus de 40'000 francs de chiffres d'affaires provenant

- de livraisons et de prestations de services imposables fournies à des **assujettis** sur le territoire suisse et/ou
- d'exportations ou de prestations effectuées à l'étranger (pour des chiffres d'affaires qui seraient imposables s'ils étaient réalisés sur le territoire suisse).

S'il est encore opté en vertu de l'article 26 LTVA pour l'imposition des opérations sur le territoire suisse exclues de la TVA, celles-ci font également partie du chiffre d'affaires minimum de 40'000 francs.

Une option est, en principe, possible au plus tôt au début du trimestre au cours duquel elle est demandée par écrit. Lorsque l'assujettissement volontaire pour l'imposition des opérations exclues de la TVA est requis, l'option n'est par contre possible qu'au moment où ces chiffres d'affaires (location, produits des ventes, etc.) sont réalisés. La durée minimum d'une option est de cinq ans.

Les conditions générales de l'article 23 alinéa 3 LTVA sont également applicables lorsqu'on a opté pour l'assujettissement, c'est-à-dire

- les prestations à d'autres collectivités publiques ne sont à imposer que si des prestations analogues sont fournies à des tiers autres que des collectivités publiques et
- les prestations à d'autres services de la même collectivité publique ne sont à imposer que si des prestations analogues sont fournies principalement (plus de 50%) à des tiers autres que des collectivités publiques.

### **Exemple**

La commune A a pris la décision de déclarer ses chiffres d'affaires par S autonome en vertu de l'article 23 alinéa 1 LTVA. Le S « gravière » de la commune A a réalisé en 2006 les chiffres d'affaires provenant de la vente de gravier et de prestations de transport suivants :

<b>Genre de prestations / destinataires</b>	<b>Chiffre d'affaires en CHF</b>	<b>Dont à des assujettis</b>
<b>Vente de graviers</b>		
• à des tiers autres que des collectivités publiques	15'000	10'000
• à d'autres collectivités publiques	10'000	5'000
• à des S de la même collectivité publique	3'000	2'000
<b>Prestations de transports</b>		
• à des tiers autres que des collectivités publiques	5'000	2'000
• à d'autres collectivités publiques	5'000	3'000
• à des S de la même collectivité publique	<u>30'000</u>	<u>20'000</u>
<b>CA total avec des clients assujettis</b>		
<b>CA total du S</b>	68'000	42'000
<b>CA total avec des tiers autres que des collectivités publiques</b>	20'000	

Dans ce cas, il n'y a pas d'assujettissement obligatoire. Ni la limite des 75'000 francs provenant de prestations imposables, ni celle de 25'000 francs provenant de prestations avec des tiers autres que des collectivités publiques ne sont dépassées.

*L'option en vertu de l'article 27 LTVA est néanmoins possible, car le chiffre d'affaires annuel de 42'000 francs provenant de prestations imposables avec des clients assujettis dépasse la limite de 40'000 francs. Les S assujettis de la même collectivité publique font également partie des clients assujettis.*

*Les chiffres d'affaires à imposer par le S « gravière » ayant opté de la commune A sont les suivants :*

<b>Chiffre d'affaires à imposer en cas d'option</b>	<b>Chiffre d'affaires en CHF</b>
Ventes de graviers à des tiers autres que des collectivités publiques	15'000
Transports à des tiers autres que des collectivités publiques	5'000
Prestations analogues à d'autres collectivités publiques :	
- Vente de graviers	10'000
- Transports	5'000
Prestations analogues à d'autres S de la même collectivité publique (seulement si des prestations analogues sont fournies principalement à des tiers autres que des collectivités publiques) :	
- Ventes de graviers (28'000, dont 15'000 à des tiers autres que des collectivités publiques = 54%)	3'000
- Transports (40'000, dont 5'000 à des tiers autres que des collectivités publiques = 13%)	0
<b>Chiffre d'affaires à imposer</b>	<b>38'000</b>

*En outre, le S « gravière » a la possibilité d'opter pour l'imposition du chiffre d'affaires provenant des prestations de transport réalisé avec d'autres S de la même collectivité publique.*

### 3.3.2

#### **Option pour l'imposition des opérations exclues de la TVA (art. 26 LTVA)**

Un S peut opter pour l'imposition des opérations exclues de la TVA mentionnées à l'article 18 chiffres 1 à 17 et 20 à 23 LTVA. Pour l'imposition de tels chiffres d'affaires, les conditions suivantes sont à respecter :

- L'option pour le S vaut pour la totalité des opérations visées à l'un des chiffres de l'article 18 LTVA. Les chiffres 20 et 21 (aliénation, location ou affermage de biens immobiliers) de l'article 18 LTVA dérogent toutefois à cette règle. Dans ces cas, une option est à demander séparément pour chaque objet (p. ex. pour chaque bâtiment).
- L'option est possible indépendamment de la catégorie des acquéreurs pour les prestations mentionnées à l'article 18 chiffres 1, 7 à 17, 22 et 23 LTVA. Par contre pour les opérations mentionnées à l'article 18 chiffres 2 à 6, 20 et 21 LTVA, l'option n'est possible que s'il est établi qu'elles sont fournies à des assujettis suisses (art. 26 al. 1 let. b LTVA).
- Les chiffres d'affaires pour lesquels il est opté sont en principe imposables au taux normal. Par contre, les chiffres d'affaires dans le domaine de la culture

et du sport selon les chiffres 14 à 16 de l'article 18 LTVA sont imposables au taux réduit.

- L'option est à demander à l'AFC au moyen des formules n° 760 (immeubles) ou n° 762 (autres opérations exclues de la TVA) dûment remplies et signées.
  - Les assujettis qui optent ne peuvent pas établir les décomptes au moyen des taux forfaitaires (☞ chif. 9).
- ☞ Ch. 694 à 708 ainsi que l'exemple 5 à l'annexe 5 pour de plus amples informations.

#### 4. Base de calcul de l'impôt

##### 4.1 Contre-prestation

La TVA se calcule sur la contre-prestation (art. 33 LTVA). Celle-ci comprend tout ce que l'acquéreur, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, même s'ils sont facturés séparément. En cas de prestations à une personne proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

##### Exemple

Contre-prestations des « Services industriels » (eau, électricité, gaz, épuration, etc.) de la commune X :

Taxes périodiques		Taxes uniques
Taxes de base	Taxes d'utilisation	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- taxes de financement pour la récolte du papier, du verre, du fer et similaires, etc.</li> <li>- taxes aux robinets pour la consommation d'eau potable *</li> <li>- locations compteur d'eau *</li> <li>- locations compteur d'électricité et de gaz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- taxes au sac</li> <li>- taxes sur les conteneurs</li> <li>- taxes de consommation d'eau par m<sup>3</sup> *</li> <li>- taxes de consommation d'énergie par kWh</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- taxes de raccordement</li> <li>- approvisionnement en eau *</li> <li>- eaux usées</li> <li>- électricité</li> <li>- gaz</li> <li>- chauffage à distance</li> <li>- réseau câblé</li> </ul>

\* imposables au taux réduit

Les prestations que les services industriels fournissent à d'autres S de la même collectivité publique sont aussi imposables lorsque celles-ci sont facturées ou débitées. La condition en est que les prestations analogues fournies à des tiers autres que des collectivités publiques prédominent (☞ chif. 3.1).

## 4.2

**Ne font pas partie de la contre-prestation (art. 33 al. 6 LTVA)**

Ne font pas partie de la contre-prestation les contributions de droit public que l'assujetti encaisse au nom et pour le compte de tiers (pour autant qu'elles soient facturées séparément) ainsi que les **subventions et autres contributions des pouvoirs publics**, telles que :

- subventions fédérales et cantonales lors de construction de canalisations et de stations d'épuration (STEP), de réservoirs pour l'approvisionnement en eau, d'usines d'incinération ;
- contributions (provenant du compte principal) de la même collectivité publique autres que des taxes affectées à l'approvisionnement en eau, au traitement des eaux usées et des déchets, etc. ainsi que contributions aux S avec mandat de prestations/enveloppe budgétaire conformément aux principes de la nouvelle gestion publique (NGP ou NPM [New Public Management]), de la gestion de l'administration axée sur l'efficacité ou encore de la gestion de services administratifs par mandat de prestations et enveloppe budgétaire (GMEB) ;
- prélèvements provenant de financements spéciaux au sens du chif. 6.2, constitués par des ressources non affectées (= subvention). Si le financement spécial est approvisionné (cas ordinaire) par des taxes affectées imposables (p. ex. taxes au sac, taxes d'épuration), celles-ci ne valent pas subventions, car elles ont déjà été imposées lors de la constitution.

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), à condition qu'il n'en résulte aucun échange de prestation.



L'obtention de subventions et d'autres contributions des pouvoirs publics entraîne toutefois une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA).

## 4.2.1

**Subventions et autres contributions des pouvoirs publics**

On entend par « pouvoirs publics » une collectivité publique qui peut, à l'appui d'une base légale, octroyer des subventions ou d'autres contributions, par exemple la Confédération, les cantons, les communes, leurs commissions (p. ex. commission pour la technologie et l'innovation [CTI]), les fondations de droit public (Fonds national suisse, Pro Helvetia, etc.), les fonds de droit public.

Les subventions ou les autres contributions des pouvoirs publics octroyées peuvent prendre la forme de :

- prestations appréciables en argent ;
- conditions préférentielles consenties lors de prêts ;
- remises de prêts ;
- reprise de cautionnements ;
- prestations en nature et services accordés à titre gracieux ou à des conditions avantageuses ;
- octroi de droits de superficie sans rente ou avec rente réduite.

Si dans le cadre d'un système tripartite, une contribution destinée à réduire les prix est accordée, il s'agit aussi d'une subvention ou d'une autre contribution des pouvoirs publics. Il faut toutefois distinguer si celle-ci est versée au fournisseur ou directement à l'acquéreur de la prestation :

- Les contributions destinées à réduire les prix (complément de prix) octroyées au **fournisseur de la prestation** sont généralement considérées comme des subventions ou autres contributions des pouvoirs publics et ne font par conséquent pas partie de la contre-prestation. Le fournisseur de la prestation doit alors réduire proportionnellement sa déduction de l'impôt préalable.
- Les contributions des pouvoirs publics destinées à réduire les prix et versées directement au **destinataire de la prestation** ne sont pas à imposer par ce dernier. Si le destinataire est assujetti et utilise les contributions à des buts imposables, l'impôt préalable est à réduire proportionnellement.

Le fournisseur de la prestation doit acquitter la TVA sur la totalité de la contre-prestation, avec droit à la déduction de l'impôt préalable. Ceci est également valable lorsque, pour des raisons de sûreté - dans le but d'éviter l'utilisation du montant à d'autres fins - les pouvoirs publics ne versent pas la contribution au destinataire de la prestation - dont il est prouvé qu'il est l'ayant droit - mais directement au fournisseur de la prestation.

### **Exemples de subventions**

- Les contributions à l'agriculture (p. ex. aide aux investissements dans les régions de montagne, contributions de surface pour la production intégrée, contributions pour la garde d'animaux de rente particulièrement respectueuse de l'espèce) ;
- les contributions aux transports en commun comme les contributions à fonds perdu lors de la construction d'un tunnel ferroviaire, les conditions préférentielles lors de prêts, les indemnisations pour les prestations de service public fournies par les entreprises de transport pour la collectivité ;

- *les contributions journalières et par place aux centres de thérapie pour les toxicomanes ;*
- *les contributions aux organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex) pour l'encadrement de personnes malades et âgées ;*
- *les subventions cantonales pour la construction de canalisations et de stations d'épuration (STEP) ;*
- *la contribution annuelle d'une commune à la coopérative de la piscine avec l'obligation pour celle-ci de pratiquer un prix d'entrée réduit pour les habitants de la commune.*

On admet en principe l'existence d'une subvention au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA, lorsque le fournisseur assujetti (p. ex. entreprise de transport, organisation d'aide et de soins à domicile) obtient, pour ses prestations aussi bien des paiements en argent (contre-prestation concrète = rémunération) du destinataire (du voyageur, de la personne malade) qu'une contribution des pouvoirs publics (dit système tripartite). La collectivité publique n'est ainsi pas le véritable mandant du fournisseur de la prestation.

#### **4.2.2 Echange de prestations (dit système bipartite) ; paiements faisant partie de la contre-prestation**

Il y a échange de prestations (imposable) lorsque l'assujetti fournit des **prestations concrètes et exigibles** en vertu d'une loi ou en raison d'une réquisition de l'autorité publique (art. 8 LTVA) ou encore de contrats de vente, de location, d'entreprise ou de mandats de droit public ou privé et que le destinataire (collectivité publique ou personne privée) de la prestation verse une contre-prestation déterminée. Cela vaut également lorsque, par la suite, l'activité du destinataire de la prestation relève de la puissance publique.

Par conséquent, de tels versements de la collectivité publique au fournisseur de la prestation représentent une contre-prestation qui, selon le genre de prestation, est soumise ou exclue de la TVA.

#### **Exemples de véritables contre-prestations**

- *La commune mandate un tiers afin de gérer au nom de la commune sa maison de retraite et de soins ;*
- *le cercle scolaire ou le S « école » mandate une entreprise de transport afin de transporter les élèves de la commune ;*
- *la commune soumet les demandes de permis de construire à un bureau d'ingénieur pour un examen matériel des prescriptions à observer en la matière ;*

- la commune mandate un entrepreneur pour la construction et l'entretien d'une route ou de toutes les routes communales.

Il y a également contre-prestation et non subvention, lorsque le donneur d'ordre a droit à la subvention ou à la contribution des pouvoirs publics, mais que le paiement est effectué directement au mandataire, ceci en vue d'éviter l'utilisation du montant à d'autres fins (p. ex. paiement de loyer, cotisations d'assurance maladie, nourriture par des services sociaux pour les bénéficiaires de l'aide sociale).

- ☞ Notice « Subventions et autres contributions des pouvoirs publics » pour de plus amples informations.

#### 4.3

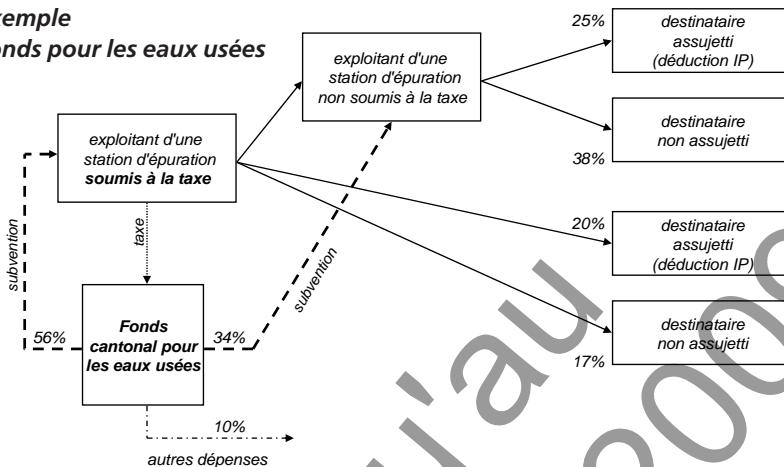
#### **Fonds pour l'approvisionnement en eau, le traitement des eaux usées et la gestion des déchets**

Les exploitants des établissements qui assurent l'approvisionnement en eau, le traitement des eaux usées et la gestion des déchets doivent inclure dans le prix de leurs prestations les taxes cantonales qui leur sont facturées par des fonds pour l'approvisionnement en eau, le traitement des eaux usées ou la gestion des déchets. Dans la mesure où les fonds cités versent des contributions aux établissements d'élimination et d'approvisionnement en eau, les exploitants assujettis peuvent déduire ces montants de la contre-prestation dans leur décompte d'impôt. Il y a lieu de tenir compte

- dans quelle mesure le fonds reverse directement les taxes encaissées aux exploitants d'établissements d'élimination et d'approvisionnement en eau et
- dans quelle mesure les acquéreurs de prestations d'approvisionnement en eau, de traitement des eaux usées et de gestion des déchets sont des assujettis qui ont le droit de déduire l'impôt préalable.

L'AFC fixe pour chaque fonds l'étendue de la déduction en pourcentages, applicable pour chaque établissement affilié. Pour cette raison, les exploitants d'établissements d'élimination et d'approvisionnement en eau soumis à la taxe doivent prendre contact avec l'AFC.

Les contributions versées par ces fonds sont réputées subventions au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre d LTVA et entraînent chez le destinataire une réduction de la déduction de l'impôt préalable (art 38 al. 8 LTVA ainsi que l'art. 9 OLTVA).

**Exemple****Fonds pour les eaux usées**

90% des taxes sont reversées directement par le fonds pour les eaux usées aux exploitants de stations d'épuration. 45% des prestations d'élimination sont fournies à des assujettis ayant droit à la réduction de l'impôt préalable et 55% à des consommateurs finaux non assujettis. L'exploitant soumis à la taxe peut ainsi déduire des contre-prestations imposables à décompter à la TVA le 49,5% (55% de 90%) des taxes refacturées et versées au fonds. De plus, l'impôt préalable est à réduire proportionnellement en raison de la subvention reçue.

**4.4****Imposition de la marge**

Un assujetti qui acquiert des **biens mobiliers usagés identifiables en vue de les revendre** peut calculer la TVA sur la différence entre le prix d'achat et le prix de vente, pour autant qu'il n'ait pas eu le droit de déduire l'impôt préalable sur le prix d'achat ou qu'il n'ait pas exercé ce droit.

Sont réputés biens mobiliers usagés identifiables en vue de les revendre les biens dont les éléments ne sont pas dissociés et qui sont réutilisables en l'état (ou après une remise en état). Ces biens peuvent être aussi des objets d'art, des pièces de collection et des antiquités, mais non les métaux précieux ni les pierres précieuses.

Lors de l'application de l'imposition de la marge, l'assujetti doit tenir un contrôle détaillé de l'achat, du stock et de la vente des biens concernés.

Si, outre l'imposition de la marge, on applique également l'imposition selon les règles générales, il est recommandé d'enregistrer les données séparément (art. 15 al. 1 OLTV).

Lors de l'application de l'imposition de la marge, les **documents d'achat** (art. 14 al. 1 OLTVA) ainsi que les **documents de vente**<sup>6</sup> doivent contenir les informations suivantes :

- nom et adresse du vendeur ;
- nom et adresse de l'acheteur ;
- date d'achat et de vente ;
- description précise des biens (identifiables) ;
- prix d'achat et de vente.



L'imposition de la marge n'est pas applicable lorsque les documents ne remplissent pas les exigences ci-dessus ou lorsque contrairement à l'article 37 alinéa 4 LTVA, la TVA est mentionnée sur les contrats, factures, quittances, notes de crédits et autres documents (art. 14 al. 2 OLTVA). Dans ces cas, l'imposition selon les règles générales est applicable, c.-à-d. que la totalité de la contre-prestation est soumise à la TVA.

L'indication « imposition de la marge » ou « marge imposée » est admise, mais elle n'est pas nécessaire.

Si le prix d'achat est supérieur au prix de vente, aucune TVA n'est due, ni créitée.

- ☞ Ch. 290 à 293 ainsi que la brochure « Ventes aux enchères, commerce d'objets d'art et de biens usagés » pour de plus amples informations.
- ☞ Brochure « Taux de la dette fiscale nette » ainsi que les annexes 11 et 14 pour les particularités sur l'application de la méthode des taux forfaitaires.

## 5. Facturation et transfert de la TVA

L'assujetti doit établir sur demande d'un client assujetti une facture détaillée, remplissant les exigences de l'article 37 LTVA (☞ chif. 759 à 767).

Conformément à l'article 43 alinéa 1 lettre a LTVA, la créance fiscale prend naissance pour les acomptes, au moment de la facturation partielle ou à l'encaissement de la contre-prestation. Il est sans importance que la TVA soit mentionnée ou non sur la facture partielle. L'AFC conseille aux collectivités publiques de mentionner la TVA sur les demandes d'acomptes. Par ce moyen, on évitera les demandes de précisions de la part des destinataires assujettis quant à la déduction de l'impôt préalable et les erreurs lors de relèvements des taux de TVA (☞ A 84).

Un assujetti qui facture des prestations imposables en son nom doit aussi les imposer. Un S assujetti qui facture dans le même document des prestations imposables fournies par d'autres S doit indiquer tous les n° TVA des services ayant fourni des prestations.

### Exemple

Commune de Neyruz 1740 Neyruz	Neyruz, le 5 janvier 2006
	Monsieur Pascal Devaud Rte de Romont 4 1740 Neyruz
<b>Facture n° 45'987</b>	
<b>Service d'approvisionnement en eau, TVA n° 999'998</b>	
<i>Taxe de base 2005</i>	
Consommation d'eau	100 m <sup>3</sup> à Fr. 0.75
+ TVA 2,4%	
Total TVA 2,4% incl.	<u>CHF 128.00</u>
<b>Service électrique, TVA n° 999'999</b>	
<i>Taxe annuelle de la location du compteur</i>	CHF 57.00
Consommation d'énergie:	
- plein tarif	1'362 kWh à Fr. 0.1710
- tarif réduit	4'584 kWh à Fr. 0.0912
./. acomptes TVA excl. <sup>1)</sup>	<u>CHF 232.90</u>
Solde TVA excl.	<u>CHF 418.05</u>
+ TVA 7,6%	<u>CHF 707.95</u>
Solde TVA 7,6% incl.	<u>CHF 400.00</u>
<b>Total</b>	<u>CHF 307.95</u>
	<u>CHF 23.40</u>
<u>CHF 331.35</u>	
<u>CHF 459.35</u>	
1) les acomptes ont été facturés TVA 7,6% incluse (= CHF 430.40)	

Si, pour des raisons techniques, la collectivité publique n'est pas en mesure d'indiquer sur la facture tous les n° TVA des services concernés, il y a lieu de tenir compte de ce qui suit :

- la facture mentionne au moins le n° de TVA d'un des S assujettis ;
- les taux applicables aux prestations imposables doivent ressortir clairement de la facture.

Les chiffres d'affaires sont à comptabiliser correctement et à déclarer dans les décomptes TVA de chaque S concerné.



Si la commune facture également, en plus des prestations d'un de ses S assujettis, celles d'un groupement de communes, elle doit indiquer les n° TVA des services assujettis ainsi que celui du groupement de communes. Il en est de même lorsqu'un groupement de communes facture en plus de ses prestations celles d'autres collectivités.

## 6. Déduction de l'impôt préalable

### 6.1 Généralités

#### 6.1.1 Principes

##### 6.1.1.1 Exigences formelles concernant les justificatifs d'impôt préalable

Les factures du fournisseur de la prestation doivent être conformes aux exigences de l'article 37 LTVA. Le nom du destinataire doit ressortir clairement de la facture. Pour qu'un S assujetti puisse déduire l'impôt préalable, les factures adressées aux collectivités publiques doivent contenir le nom du S concerné dans l'adresse ou une référence « Concerne : Service X ». Les autres exigences des articles 38 à 42 LTVA pour la déduction de l'impôt préalable demeurent réservées.

##### 6.1.1.2 Déduction de l'impôt préalable sur les biens mobiliers

La déduction de l'impôt préalable est exclue sur les installations acquises (machines, appareils, ordinateurs, mobilier, etc.) par des S non assujettis, même si elles sont partiellement utilisées par des S assujettis.

Les imputations « internes » d'un S non assujetti à un S assujetti ne sont soumises à l'impôt, raison pour laquelle une déduction de l'impôt préalable n'est aussi jamais possible.

☞ Chif. 3.1 pour les imputations de prestations « internes » d'un S à un autre S de la même collectivité publique.

##### 6.1.1.3 Déduction de l'impôt préalable lors de constructions immobilières

Dans le cadre de l'assainissement d'une route, on procède souvent aussi à la pose de nouvelles conduites d'amenée d'eau et d'épuration.

Les S assujettis au bénéfice d'un financement spécial peuvent déduire l'impôt préalable, à condition que les dépenses soient financées par des taxes affectées et qu'elles soient réparties selon les coûts effectifs (répartition par le bureau d'ingénieur responsable du projet ou d'un office des constructions<sup>7</sup>) entre les S concernés - « routes » (constructions de route) / « approvisionnement en eau » (conduites) / « traitement des eaux usées » (canalisations). De plus, les coûts

effectifs attribués à chaque S sont à comptabiliser séparément dans le CI ou le CF de chacun des S.

#### 6.1.2 Déduction totale de l'impôt préalable

Si une collectivité publique assujettie utilise des biens ou des prestations de services pour des buts indiqués à l'article 38 alinéa 2 LTVA et que les dépenses sont exclusivement couvertes par des produits imposables, elle peut alors déduire l'impôt préalable (art. 38 al. 1 LTVA) en totalité dans le décompte TVA. Demeure réservée l'exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable de 50% sur les dépenses de nourriture et de boissons selon l'article 38 alinéa 5 LTVA.

#### 6.1.3 Déduction partielle de l'impôt préalable

Si une collectivité publique assujettie utilise des biens ou des prestations de services pour un but imposable en vertu de l'article 38 alinéa 2 LTVA et que ses dépenses sont couvertes partiellement par des recettes non soumises (opérations relevant de la puissance publique, opérations exclues de la TVA, subventions, dons, abandons d'intérêts sur prêts, etc.), elle doit alors réduire proportionnellement son impôt préalable déductible (art. 38 al. 4 et 8 LTVA).

Le pourcentage de réduction de la déduction de l'impôt préalable dans le CF est à calculer par année civile. Au début de l'assujettissement, une clé de répartition provisoire est à estimer pour pouvoir procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable dans les trois premiers décomptes trimestriels. A la fin de l'année, la clé effective est à déterminer. Avec celle-ci, dans le décompte du quatrième trimestre, on procédera aux corrections correspondantes pour les trois trimestres précédents. Cette même clé peut être utilisée pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable provisoire des trois premiers trimestres de l'année suivante. A la fin du quatrième trimestre, on calculera de manière effective la nouvelle clé de répartition pour toute l'année et l'on procédera aux rectifications correspondantes.

#### 6.1.4 Exclusion de la déduction de l'impôt préalable

Si une collectivité publique assujettie utilise exclusivement des biens ou des prestations de services pour des opérations exclues de la TVA ou pour la réalisation de produits dans l'exercice d'une activité relevant de la puissance publique, une déduction de l'impôt préalable est exclue (art. 38 al. 4 LTVA).

#### 6.1.5 Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable

Si les conditions pour opérer la déduction de l'impôt préalable n'étaient pas remplies lors de la réception de la livraison, de la prestation de services ou lors de l'importation, mais qu'elles l'ont été plus tard, la déduction de l'impôt préalable peut être opérée (art. 42 LTVA).

Un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est possible pour un **S existant avec financement spécial** nouvellement inscrit comme assujetti, parce que les limites déterminantes pour l'assujettissement sont dépassées (art. 21 al. 1 en

relation avec l'art. 25 al. 1 let. a et l'art. 23 al. 1 LTVA). Il peut déduire, conformément à l'article 42 LTVA, l'impôt préalable dans le décompte TVA de la période fiscale au cours de laquelle les conditions sont remplies.

- Les collectivités publiques appliquant la réduction effective de la déduction de l'impôt préalable selon chif. 6.2.4 doivent observer les dispositions de la brochure « Changements d'affectation ».
- Les collectivités publiques appliquant la réduction de la déduction de l'impôt préalable d'après le système par approximation prévu au chif. 6.2.5, calcule la mise en compte de la TVA sur la valeur comptable des immobilisations qui font partie du S concerné avec financement spécial.

Une déduction ultérieure de l'impôt préalable est possible, lorsque les conditions suivantes sont remplies cumulativement :

- les dépenses doivent avoir été faites sous le régime de la TVA (les dépenses effectuées sous le régime de l'IChA ne peuvent pas être mises en compte) ;
- les factures des fournisseurs doivent satisfaire aux exigences de l'article 37 LTVA ;
- les biens et les prestations de services à dégrevier de l'impôt doivent être affectés dorénavant à des imposables (art. 42 al. 1 et 2 LTVA).

Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est accordé au taux d'imposition en vigueur au moment de l'acquisition des biens ou des prestations de services. En tenant compte de la dépréciation des valeurs (amortissements), la TVA payée précédemment peut être mise en compte (art. 42 LTVA).

☞ Brochure « Changements d'affectation » pour de plus amples informations.

## **6.2 Déduction de l'impôt préalable dans les services avec financement spécial**

### **6.2.1 Définition « financement spécial »**

Est considéré comme financement spécial, l'affectation complète ou partielle, sur la base de prescriptions légales ou de dispositions équivalentes, des contributions causales servant à financer l'exécution d'une tâche publique déterminée (principe de l'utilisateur-paiement, taxes couvrant les coûts).

Les coûts occasionnés sont enregistrés, aussi bien selon la classification fonctionnelle qu'administrative, dans un centre de charges portant la mention financement spécial. Les financements spéciaux ne sont pas considérés comme des fonds indépendants du compte administratif et du bilan, mais comme une partie intégrante du compte administratif.

Si le total des charges du financement spécial excède les produits affectés de l'exercice, l'**excédent des charges** est à couvrir, soit par le compte d'engagement (groupe de comptes 28), constitué par des excédents de recettes antérieurs, soit par une avance de fonds de la collectivité publique (groupe de comptes 18). Selon l'état des comptes au début de l'exercice, les deux opérations sont possibles durant la même année. Ce procédé qui équilibre les charges et les produits du financement spécial entraîne un crédit dans le CF du groupe de comptes 48.

Si le total des charges du financement spécial est inférieur aux produits affectés de l'exercice, l'**excédent des produits** est à soit créditer au compte d'engagement (groupe de comptes 28), existant ou à créer à cet effet, soit servir au remboursement partiel ou complet de l'avance fonds de la collectivité publique (groupe de comptes 18). Selon l'état des comptes au début de l'exercice, les deux opérations sont possibles durant la même année. Ce procédé qui équilibre les charges et les produits du financement spécial entraîne un débit dans le CF du groupe de comptes 38.

Les financements spéciaux les plus importants sont déjà prescrits par le droit fédéral ou cantonal. Parmi les financements spéciaux courants, on recense :

- approvisionnement en eau ;
- traitement des eaux usées ;
- traitement des déchets ;
- service électrique\* ;
- service du gaz\* ;
- téléréseau / antenne collective ;
- parkings.

\* Ces services sont aussi considérés comme financements spéciaux si les bénéfices ne sont pas affectés (p. ex. report dans le compte principal de la collectivité publique).

#### 6.2.2

#### **Méthode comptable des S avec financement spécial**

Lors d'un financement spécial, on attribue au CF ainsi qu'au CI la même numérotation fonctionnelle ou administrative (p. ex. 700 approvisionnements en eau). Lors de la clôture, un excédent des dépenses du CI est à reporter au bilan (investissement net).

Un excédent des recettes du CI est à reporter dans le CF.

Un excédent des produits du CF est à reporter :

- dans le compte du patrimoine administratif respectif (dans le sens d'un amortissement supplémentaire) ou
- dans le compte d'avance (comme remboursement) ou, si celui-ci n'existe plus,
- dans le compte d'engagement envers le financement spécial (comme réserve ou « fonds propres » pour pertes futures du CF ou projets d'investissement).

Tous les produits et les charges (y compris les imputations internes des intérêts et des charges administratives) sont à comptabiliser dans le CF. Les frais administratifs peuvent être imputés soit d'après les dépenses effectives, soit forfaitairement. Les amortissements sont à comptabiliser directement dans ce financement spécial.

Afin de permettre de procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable correcte, les apports de la commune comptabilisés directement dans les comptes d'avance ou d'engagement ou comme amortissements généraux sont à reporter dans le CF ou être tenu compte d'une autre manière appropriée.

Les amortissements supplémentaires sont à comptabiliser dans le CF et non directement dans le CI.

Quelle est la marche à suivre, lorsque les prescriptions des cantons prévoient d'autres méthodes de comptabilisation ?

Les prescriptions des cantons sont à prendre en considération. Dans le but de traiter toutes les collectivités publiques de la même manière, il y a lieu de prendre en compte, dans un tableau annexe la méthode de comptabilisation décrite ci-dessus. Ce tableau est la base de calcul d'une éventuelle réduction de la déduction de l'impôt préalable. Il est à conserver et à présenter lors d'un contrôle fiscal avec les autres détails ayant servi à l'établissement du décompte trimestriel.<sup>8</sup>

### 6.2.3

#### **Principes de la déduction de l'impôt préalable dans le CI et CF**

Le droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses des CF et CI se fait en principe dans la proportion de ces dépenses financées par les taxes affectées imposables.

## 6.2.4

### 6.2.4.1

#### Détermination effective de la réduction de la déduction de l'impôt préalable

##### Réduction de la déduction de l'impôt préalable dans le CI suite

##### au financement d'investissements par des subventions octroyées

Les subventions pour des investissements déterminés leur sont toujours directement attribuables.

L'impôt préalable grevant l'acquisition est à réduire proportionnellement en vertu de l'article 38 alinéa 8 LTVA. Comme les subventions sont généralement versées après coup et/ou de façon échelonnée, cela crée quelques difficultés. Selon la méthode effective, la déduction de l'impôt préalable est à réduire **au fur et à mesure** (c.-à-d. dans chaque décompte TVA) au prorata de la subvention **escomptée**. A l'achèvement du projet d'investissement et lorsque le montant définitif de la subvention est connu, la déduction de l'impôt préalable admise est à calculer. D'éventuelles différences avec les déductions déjà effectuées sont à corriger et les relevés détaillés y relatifs sont à conserver.

En outre, l'impôt de prestations à soi-même est dû selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA, sur les propres travaux exécutés par l'assujetti sur des constructions. Sur les constructions destinées à des buts imposables et financés en totalité ou partiellement par des subventions ou autres contributions des pouvoirs publics, l'impôt de prestations à soi-même est à déclarer.

## 6.2.4.2

#### Réduction de la déduction de l'impôt préalable dans le CI suite

##### au financement des investissements par des produits exclus de la TVA

Si des investissements sont financés par des produits exclus de la TVA (p. ex. taxes défenses-incendie des propriétaires d'immeubles [☞ A 21 a], contributions de plus-values des propriétaires fonciers [☞ A 23 et A 27]), l'impôt préalable du CI est à réduire proportionnellement en vertu de l'article 38 alinéas 4 et 8 LTVA.

La déduction de l'impôt préalable, selon la méthode effective, est à réduire systématiquement **au fur et à mesure** au prorata des produits exclus **escomptés** (soit dans chaque décompte TVA). A l'achèvement du projet d'investissement et lorsque la part financée par des produits exclus est connue, la déduction de l'impôt préalable admise est à calculer exactement. D'éventuelles différences avec les déductions déjà effectuées sont à corriger et les relevés y relatifs sont à conserver.

En outre, l'impôt de prestations à soi-même est dû selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA sur les propres travaux exécutés par l'assujetti sur des constructions. Sur les constructions destinées à des buts imposables et financés en totalité ou partiellement par des produits exclus de la TVA (p. ex. contributions de plus-value des propriétaires fonciers), l'impôt de prestations à soi-même est à déclarer.

#### 6.2.4.3 Réduction de la déduction de l'impôt préalable dans le CF en raison de subventions et/ou de la réalisation de produits exclus de la TVA

On considère qu'il y a subvention au sens de l'article 38 alinéa 8 LTVA lorsqu'une collectivité publique verse des apports ou couvre le déficit d'un de ses S. Il en est de même des contributions de l'assurance cantonale des bâtiments. La déduction de l'impôt préalable dans le CF du S est à réduire proportionnellement. Une telle réduction est aussi à effectuer lorsqu'il réalise des produits exclus de la TVA (p. ex. intérêts ou contributions de défense incendie du S « police du feu » au S « approvisionnement en eau », pour autant qu'elles ne soient pas imposables selon l'art. 23 al. 3 LTVA).

Lors de l'application de la méthode effective, ces subventions et produits exclus de la TVA entraînent - après la procédure de réduction selon chif. 6.2.4.1 ou

6.2.4.2 - une réduction supplémentaire de l'impôt préalable restant sur les investissements. Pour celle-ci, est déterminant le pourcentage de ces montants (subventions et produits exclus) par rapport au chiffre d'affaires total du CF.

Si la proportion varie d'année en année entre les produits exclus, les contributions de la même collectivité publique, les intérêts créditeurs internes, etc. et les chiffres d'affaires imposables, il y a **changements d'affectation partiels** entraînant des corrections supplémentaires. Ces changements d'affectation sont à prendre en considération fiscalement dans chaque cas.

#### Exemple

Année	Utilisation à des fins imposables	Utilisation à des fins non imposables	Variation en %	Changement d'affectation oui/non
2006	83%	17%	situation initiale	-
2007	85%	15%	2%	oui
2008	80%	20%	5%	oui
2009	78%	22%	2%	oui
2010	81%	19%	3%	oui
2011	71%	29%	10%	oui

Les changements d'affectation ci-dessus ont les incidences fiscales suivantes :

- 1.1.2007 : il peut être procédé à un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.
- 1.1.2008 : il y a lieu de procéder à une imposition de la prestation à soi-même.
- 1.1.2009 : il y a lieu de procéder à une imposition de la prestation à soi-même.
- 1.1.2010 : il peut être procédé à un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.
- 1.1.2011 : il y a lieu de procéder à une imposition de la prestation à soi-même.



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



Est déterminant pour l'**imposition à titre de prestations à soi-même**, le taux en vigueur au moment du changement d'affectation (art. 43 al. 2 LTVA).

- ☞ Brochure « Changements d'affectation » pour de plus amples informations. A souligner que la méthode de calcul par approximation de l'impôt qui y est décrite ne peut pas être utilisée par les collectivités publiques, puisqu'elles sont déjà autorisées à recourir au calcul par approximation selon le chif. 6.2.5.

## 6.2.5 Détermination par approximation de la réduction de la déduction de l'impôt préalable

La détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable s'avère particulièrement difficile pour les collectivités publiques qui appliquent la méthode effective (☞ chif. 6.2.4). Pour cette raison, l'AFC permet une détermination par approximation de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, en vertu de l'article 58 alinéa 3 LTVA aux S avec financement spécial. Celle-ci correspond à la procédure élaborée en collaboration avec des représentants des collectivités publiques lors de l'introduction de la TVA.

### 6.2.5.1 Impôt préalable dans le CI

L'impôt préalable est à réduire proportionnellement en vertu de l'article 38 alinéas 4 et 8 LTVA lorsque des investissements sont financés par des subventions directement attribuables, des produits relevant de la puissance publique ou des produits exclus de la TVA.

- La **première étape** consiste à procéder à la déduction totale de l'impôt préalable dans les décomptes trimestriels concernés.
- La **deuxième étape** corrige l'impôt préalable déduit en trop. Elle se fait dans le trimestre durant lequel le versement de la subvention, respectivement l'établissement des factures des opérations exclues de la TVA ou des opérations relevant de la puissance publique (p. ex. contributions de plus-values des propriétaires fonciers) ont eu lieu. A cet effet, on calcule la TVA au taux normal sur les subventions ou les produits - lesquels sont considérés TVA incluse - et on la déclarer sous chiffre 130 du décompte TVA.

- Lorsque l'investissement est terminé et que la part financée par la subvention, ou par les produits exclus de la TVA ou relevant de la puissance publique est connue, on calcule exactement, lors d'une **troisième étape**, la déduction de l'impôt préalable admise.<sup>9</sup> Des différences avec les déductions déjà effectuées sont à corriger.

Cette dernière étape n'est pas nécessaire si les travaux exécutés par des tiers ont été grevés de la TVA et que l'impôt préalable a donc pu être déduit entièrement, à moins qu'un relèvement des taux de TVA ne soit intervenu entre la déduction de l'impôt préalable et le paiement de la subvention.

Si des propres prestations sont exécutées sur des constructions immobilières, l'impôt de prestations à soi-même est dû conformément à l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVa (☞ chif. 7.4) sur la part financée par des subventions, respectivement par des produits exclus de la TVA ou des opérations relevant de la puissance publique. L'impôt de prestations à soi-même a toutefois déjà été acquitté lors de la correction de la déduction de l'impôt préalable selon la deuxième étape. La troisième étape n'est donc également pas nécessaire.

Le délai de conservation des livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents est de 10 ans (sous réserve de l'art. 962 al. 2 CO). Les pièces justificatives qui se rapportent aux biens immobiliers sont à conserver pendant 20 ans par l'assujetti. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la prescription (art. 58 al. 2 LTVa ; ch. 943 ss).

#### 6.2.5.2 Impôt préalable dans le CF

Lorsque le CF du S enregistre des subventions de la même collectivité publique (apports / prise en charge du découvert par le compte principal ou un autre S) et/ou d'autres collectivités publiques ou institutions (p. ex. l'assurance cantonale des bâtiments), l'impôt préalable est à réduire proportionnellement. Il en est de même lorsque le S réalise des produits provenant d'opérations relevant de la puissance publique ou d'opérations exclues de la TVA (y compris les intérêts sur le compte d'engagement).

D'une part, cela entraîne une correction proportionnelle de l'impôt préalable sur les investissements nets par le biais des **amortissements annuels**. D'autre part, dans les cas où le CF présente un **excédent de produits**, une régularisation anticipée est à effectuer. Ainsi, lors de l'utilisation ultérieure de ces excédents (prélèvement dans les financements spéciaux ou le compte d'engagement), pour la couverture du déficit du CF ou à la comptabilisation d'amortissements supplémentaires, il n'y a pas d'autres corrections de l'impôt préalable à effectuer. Lors

<sup>9</sup> Précision de la pratique : le délai de prescription selon l'article 50 LTVa commence dès le versement de la dernière tranche de la subvention.

de la détermination de la clé pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF, les prélèvements dans le compte d'engagement ou d'avance sont considérés comme des chiffres d'affaires imposables.

#### 6.2.5.3

#### **Exemple : Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de subventions cantonales et de la réalisation de produits exclus de la TVA**

Le S « approvisionnement en eau » de la commune X est au bénéfice d'un financement spécial. Il réalise les produits suivants :

- Taxes de raccordement, taxes d'utilisation (imposables au taux réduit) ;
- Taxes de viabilisation exclues de la TVA (contributions de plus-value ou de périmètre ; à ne pas confondre avec les taxes de raccordement imposables) ;
- Subventions cantonales.

Tous les montants s'entendent TVA exclue, c.-à-d. que la TVA est comptabilisée dans les comptes débiteurs « impôt préalable » ou créanciers « TVA due ». Les taxes de viabilisation ainsi que les subventions sont comptabilisées dans le CI de la même année et sont directement attribuables.

#### **Situation des comptes avant la clôture et la réduction de la déduction de l'impôt préalable**

##### 700 Approvisionnement en eau

###### **COMpte ADMINISTRATIF**

<u>Dépenses</u>	<u>Compte des investissements</u>	<u>Recettes</u>
Investissement (7,6% excl.)	500'000	Taxes raccordement (2,4% excl.) 50'000 Taxes de viabilisation (excl.) 120'000 Subvention cantonale (excl.) 130'000

###### Charges

<u>Charges</u>	<u>Compte de fonctionnement</u>	<u>Produits</u>
Charges de personnel (sans TVA)	90'000	Taxes d'utilisation (2,4% excl.) 240'000
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	110'000	
Intérêts internes	10'000	
Amortissements	40'000	

###### **BILAN**

<u>Débit</u>	<u>1016.x Débiteur-IP compte des investissements</u>	<u>Crédit</u>
Impôt préalable CI	38'000	

<u>Débit</u>	<u>1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement</u>	<u>Crédit</u>
Impôt préalable CF	8'360	

<u>Débit</u>	<u>2009.x Créditeur-TVA due</u>	<u>Crédit</u>
	Impôt CI	1'200
	Impôt CF	5'760

**Situation à la clôture des comptes après la réduction de la déduction de l'impôt préalable**

**COMPTE ADMINISTRATIF**

<b>Dépenses</b>	<b>Compte des investissements</b>	<b>Recettes</b>
Investissement (7,6% excl.)	500'000	Taxes raccordement (2,4% excl.) 50'000
REDIP *	17'658	Taxes de viabilisation (excl.) 120'000
		Subvention cantonale (excl.) 130'000
		Investissement net activé 217'658
	<u>517'658</u>	<u>517'658</u>

<b>Charges</b>	<b>Compte de fonctionnement</b>	<b>Produits</b>
Charges de personnel (sans TVA)	90'000	Taxes d'utilisation (2,4% excl.) 240'000
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	110'000	Prélèvement compte engagement
Intérêts internes	10'000	ou débit compte avance 10'000
Amortissements	40'000	
	<u>250'000</u>	<u>250'000</u>

**BILAN**

<b>Débit</b>	<b>1016.x Débiteur-IP compte des investissements</b>	<b>Crédit</b>
Impôt préalable CI	38'000   REDIP *	17'658
<b>Débit</b>	<b>1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement</b>	<b>Crédit</b>
Impôt préalable CF	8'360	
<b>Débit</b>	<b>2009.x Crédancier-TVA due</b>	<b>Crédit</b>
	Impôt CI	1'200
	Impôt CF	5'760

\* 7,6% de (107,6%) 250'000 (120'000 taxes de viabilisation + 130'000 subvention)

Il n'y a pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable à effectuer dans le CF. Aucun produit provenant d'opérations exclues de la TVA ou relevant de la puissance publique, ni aucune subvention (p. ex. contributions de l'assurance cantonale des bâtiments) n'a été encaissé.

Si les intérêts débiteurs « internes » (calcul de l'intérêt sur les comptes d'avance et d'investissement) et/ou les amortissements ne sont pas comptabilisés dans le CF, il y a une contribution « dissimulée » de la part de la propre collectivité publique. Celle-ci nécessite une modification extra-comptable du CF qui, corrigé, sert de base pour la détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Si les intérêts créditeurs « internes » (calcul de l'intérêt sur le compte d'engagement) ne sont pas comptabilisés dans le CF, il y a une distribution de bénéfice « dissimulé ». Celle-ci nécessite une modification extra-comptable du CF qui, corrigé, sert de base pour la détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Si, à la suite de cette modification, il résulte un éventuel excédent de produits du CF, aucune correction n'est nécessaire, car il n'est pas reporté dans le avec financement spécial.

*Les bases de calcul sont à conserver comme les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pendant 10 ans (sous réserve de l'art. 962 al. 2 CO). Les pièces justificatives qui se rapportent aux biens immobiliers sont à conserver pendant 20 ans par l'assujetti. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la prescription (art. 58 al. 2 LTV A ; ch. 943 ss).*

☞ Autres exemples à l'annexe 5.

#### 6.2.6

#### **Intérêts créditeurs sur le compte d'engagement**

Les **produits d'intérêts** sont exclus de la TVA, sans droit à la déduction de l'impôt préalable (exception : les intérêts contractuels p. ex. lors de ventes à tempérament).

Dans le but de simplifier la correction de l'impôt préalable, il faut procéder comme suit :

Intérêts jusqu'à 10% du CA total du CF	Pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable <sup>10</sup>
Intérêts de plus de 10% du CA total du CF, mais inférieurs à 10'000 francs	Pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable
Intérêts de plus de 10% du CA total du CF et plus de 10'000 francs.	Réduction de la déduction de l'impôt préalable en fonction d'une clé basée sur les chiffres d'affaires

Si le CF enregistre aussi bien des intérêts débiteurs que créditeurs, seule leur différence est à considérer. Lorsque celle-ci représente un intérêt créditeur de plus de 10% du chiffre d'affaires total du CF et plus de 10'000 francs, elle est à prendre en compte dans le chiffre d'affaires total pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de produits non soumis (exclus de la TVA et relevant de la puissance publique, subventions, intérêts) ; voir l'exemple 3 à l'annexe 5. La clé conduit à un résultat approprié de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, puisque les intérêts servent uniquement à couvrir les charges du S et ne sont pas affectés à d'autres buts.<sup>11</sup>

#### 6.2.7

#### **Durée d'application de la méthode de la réduction de la déduction de l'impôt préalable**

La méthode choisie - effective (☞ chif. 6.2.4) ou par approximation (☞ chif. 6.2.5) - est à appliquer pendant 10 années.

10 Modification de la pratique au 1<sup>er</sup> janvier 2008

11 Précision de la pratique

## 6.3

### 6.3.1

## Déduction de l'impôt préalable dans les services sans financement spécial Généralités

L'impôt préalable grevant les dépenses du CI ne peut pas être déduit, car l'investissement n'est pas financé par des taxes affectées imposables, mais par d'autres ressources (en règle générale par l'impôt). En principe, les intérêts et les amortissements sur les investissements ne sont pas à comptabiliser dans le CF. S'ils ont été néanmoins comptabilisés dans le CF, ils sont à neutraliser pour le traitement fiscal de la TVA.

Si, exceptionnellement, des produits imposables sont comptabilisés dans le CI (p. ex. refacturation de coûts à des tiers), la part de l'investissement financée par ces refacturations imposables donne droit à une déduction proportionnelle de l'impôt préalable.

Lorsque le CF présente un excédent de produits, les CF et CI de l'année concernée peuvent être regroupés. Dans un tel cas, l'impôt préalable peut être déduit proportionnellement au chiffre d'affaires imposable sur l'ensemble des charges. Les excédents de produits s'enregistrent dans le compte principal de la collectivité publique et ne peuvent pas être reportés sur d'autres années (☞ exemple 2 à l'annexe 6).

### 6.3.2

## Exemple : Réduction de la déduction de l'impôt préalable dans le service « affaires culturelles »

Pour donner suite aux demandes de diverses institutions (sociétés de chant/théâtre, bibliothèques, ludothèques, etc.), le S sans financement spécial « affaires culturelles » verse des contributions. Ce S est assujetti parce qu'il réalise des produits imposables de locations d'installations de musique et de sonorisation (les montants s'entendent TVA exclues).

### Situation des comptes avant la clôture et la réduction de la déduction de l'impôt préalable

#### 300 Affaires culturelles

##### **COMpte ADMINISTRATIF**

Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges de personnel (sans TVA)	450'000	Locations d'installation audio et de mat. de sonorisation (7,6% excl.)
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	278'810	232'342
Contributions aux sociétés locales (subventions)	700'000	Recettes de représentations théâtrales (exclues)
		300'000
		Découvert pris en charge par la commune
		896'468

##### **BILAN**

Débit	1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement	Crédit
Impôt préalable CF	21'190	
Débit	2009.x Créditeur-TVA due	Crédit
	Impôt CF	17'658

### Calcul de la clé pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable

Les contributions (subventions) versées aux sociétés locales sont comprises dans le découvert et ne sont pas grevées de TVA. Raison pour laquelle les subventions sont directement attribuables au découvert. La clé pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable s'applique au produit restant.

Le découvert corrigé s'élève à 196'468 francs (896'468 ./ 700'000). Ainsi, le chiffre d'affaires déterminant pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable est de 728'810 francs. Il se compose, outre du découvert corrigé, des produits exclus de la TVA pour 300'000 francs et des produits imposables pour 232'342 francs. Les produits imposables représentent 31,88% du chiffre d'affaires déterminant. L'impôt préalable de 21'190 francs est dès lors à réduire de 68,12%, soit de 14'435 francs.

#### CALCUL DE LA CLE DE REPARTITION DU « COMPTE ADMINISTRATIF »

Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges de personnel (sans TVA)	450'000	Locations d'installation audio et mat. de sonorisation (7,6% excl.)
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	278'810	232'342
		Recettes de représentations théâtrales (exclus)
		« Découvert corrigé » <sup>1)</sup>
	<u>728'810</u>	<u>300'000</u>
		<u>196'468</u>
		<u>728'810</u>

<sup>1)</sup> 896'468 ./ 700'000

### Situation à la clôture des comptes après la réduction de la déduction de l'impôt préalable

#### COMPTE ADMINISTRATIF

Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges de personnel (sans TVA)	450'000	Locations d'installation audio et mat. de sonorisation (7,6% excl.)
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	278'810	232'342
Contributions aux sociétés locales (subventions)	700'000	Recettes de représentations théâtrales (exclus)
		Découvert pris en charge par la commune
	<u>1'428'810</u>	<u>300'000</u>
		<u>896'468</u>
		<u>1'428'810</u>

#### BILAN

Débit	1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement	Crédit
Impôt préalable CF	21'190   REDIP <sup>2)</sup>	14'435
Débit	2009.x Créancier-TVA due	Crédit
	Impôt CF	17'658

<sup>2)</sup> 21'190 \* 68,12%

*Lorsque la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF de 14'435 francs en raison de la prise en charge du découvert par la commune est comptabilisée dans le même exercice, le découvert passe de 896'468 à 910'903 francs. Cette augmentation n'entraîne pas cependant une réduction complémentaire de la déduction de l'impôt préalable.*

☞ Autres exemples à l'annexe 6.

## 7. **Prestations à soi-même**

### 7.1 **Généralité**

En ce qui concerne les prestations à soi-même, les dispositions de l'article 9 LTVA ainsi que les explications des ch. 428 ss prévalent. Seuls les cas spéciaux qui concernent les collectivités publiques sont traités ci-après.

### 7.2 **Utilisation de véhicules commerciaux par les collaborateurs**

#### **à des fins privées**

Les collectivités publiques assujetties décomptant d'après la méthode effective qui utilisent des voitures de tourisme principalement pour des trajets justifiés par l'usage commercial, peuvent appliquer le forfait ci-après. Sont réputées voitures de tourisme, les automobiles légères dont le poids total autorisé ne dépasse pas 3'500 kg et qui sont destinées au transport de neuf personnes au plus, conducteur compris.

Lorsqu'un collaborateur peut également utiliser à des fins privées des véhicules commerciaux, une TVA est due. Dans le cas où un collaborateur doit verser une contribution supérieure à la valeur déterminante de la prestation à soi-même (☞ calcul ci-après), la TVA est due par la collectivité publique assujettie sur cette contre-prestation. Lorsque la collectivité publique met gratuitement à disposition une voiture ou si la contribution versée par le collaborateur est inférieure à la valeur de la prestation à soi-même, l'impôt de prestations à soi-même est à calculer forfaitairement de la façon suivante :

- Si l'achat d'un véhicule donne droit à la déduction de l'impôt préalable, 0,8%<sup>12</sup> du prix d'acquisition<sup>13</sup> hors TVA du véhicule - mais au moins 150 francs - est considéré comme part privée mensuelle, laquelle est à imposer au taux normal.
- Si l'achat d'un véhicule ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable, 0,4%<sup>14</sup> du prix d'acquisition hors TVA du véhicule - mais au moins 150 francs - est considéré comme part privée mensuelle, laquelle est à imposer au taux normal.

12 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2007

13 Lors de leasing, c'est la valeur fixée dans le contrat de leasing qui vaut prix d'acquisition.

14 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2007

- ☞ La brochure « Taux de la dette fiscale nette » informe les collectivités publiques ou les S de collectivités publiques qui décomptent au moyen des taux forfaitaires (☞ chif. 9). Pour tous les assujettis qui décomptent selon la méthode effective, ils trouvent de plus amples informations dans la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».

### 7.3

#### Prestations à soi-même dans le domaine immobilier conformément à l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA

Quiconque exécute ou fait exécuter pour son propre compte des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance (bail à loyer, bail à ferme), peut être assujetti à la TVA en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA en relation avec l'article 21 alinéa 1 LTVA. Les collectivités publiques et les S individuels sont également concernés par cette disposition.

Si toutes les conditions suivantes sont remplies **cumulativement**, il est renoncé, tant subjectivement qu'objectivement, à l'imposition des prestations à soi-même au sens de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA :<sup>15</sup>

- tous les travaux exécutés sur des constructions, c'est-à-dire également la direction/conduite des travaux, sont effectués par des tiers, excepté les éventuelles activités de propre surveillance (surveillance de chantier effectuée par le maître de l'ouvrage) ;
- vis-à-vis de l'extérieur, il n'y a aucune disponibilité à exécuter ou à faire exécuter un quelconque travail sur des constructions pour des tiers ;
- aucune marchandise, aucun matériel et/ou infrastructure (machines, etc.) ne sont mis à la disposition de tiers mandatés pour l'exécution des travaux de construction.



Si ces trois conditions ne sont pas remplies, il y a prestation à soi-même conformément à l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA (☞ aperçus schématiques a et c à l'annexe 7).

☞ Brochure « Prestations à soi-même » pour de plus amples informations.

Lorsqu'un S exécute pour un autre S de la même collectivité publique des travaux sur des constructions, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance, il doit imposer

cette prestation au titre de livraison, pour autant qu'il fournit des prestations analogues principalement ( $> 50\%$ ) à des tiers autres que des collectivités publiques (art. 23 al. 3 LTVA). Par contre, l'impôt de prestations à soi-même n'est pas dû au sens de l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA sur les prestations à d'autres S de la même collectivité publique, si le S exécute principalement ce genre de prestations pour des collectivités publiques.

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

Cette disposition d'exception a pour conséquence que les travaux de conciergerie, exécutés pour son propre compte par l'assujetti lui-même ou ses employés, ainsi que notamment les travaux usuels de nettoyage, de réparation et d'entretien exécutés par des gardiens de place et des greenkeepers sur des installations sportives ne sont pas à imposer.<sup>16</sup>

#### 7.4

#### **Prestations à soi-même dans le domaine immobilier conformément à l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA**

Il y a prestation à soi-même en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA lorsqu'une collectivité publique exécute elle-même des travaux immobiliers sur des immeubles affectés à une activité exclue de la TVA (art. 18 LTVA) ou relevant de la puissance publique (art. 23 al. 1 LTVA).

L'impôt de prestations à soi-même est dû sur les travaux qu'exécute lui-même le S sur des ouvrages destinés à une activité exclue de la TVA ou relevant de la puissance publique.

Lorsqu'un S exécute ce genre de travaux sur des constructions pour un autre S de la même collectivité publique, il doit imposer ces prestations ainsi que celles exécutées par des tiers (et refacturées) au titre de livraison, pour autant qu'il fournit des prestations analogues principalement ( $> 50\%$ ) à des tiers autres que des collectivités publiques. Si les prestations imputées à d'autres S de la même collectivité publique ne sont pas soumises à la TVA parce que le S fournit principalement des prestations analogues à des collectivités publiques, l'impôt de prestations à soi-même est dû sur les travaux qu'il exécute lui-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre a LTVA (☞ aperçus schématiques b et c à l'annexe 7).

L'impôt au titre de la prestation à soi-même en vertu de l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA est également dû sur les travaux de construction qu'une collectivité

publique exécute elle-même sur des bâtiments, destinés certes à une activité imposable, mais subventionnés.

### **Exemple**

*La ville X exploite une station d'épuration des eaux usées. Le bâtiment d'exploitation doit être reconstruit. Les travaux effectués par des tiers s'élèvent à 1'614'000 francs (TVA incluse) et les propres travaux (prix qui serait facturé à un tiers indépendant, TVA incluse) à 322'800 francs. L'investissement total est donc de 1'936'800 francs. L'impôt préalable a été déduit sur les prestations effectuées par des tiers et sur le matériel destiné aux propres travaux. Aucun impôt de prestation à soi-même n'a été calculé sur les propres travaux. Le canton octroie une subvention de 581'040 francs (= 30% de l'investissement total, TVA incluse) pour la nouvelle construction. En raison de la subvention, la réduction de la déduction de l'impôt préalable se calcule de la manière suivante :*

*Impôt préalable déduit sur les travaux exécutés par des tiers*

*CHF 114'000*

*Impôt de prestation à soi-même sur les propres prestations non déclarées<sup>17</sup>*

*CHF 22'800*

*Total de la TVA sur le bâtiment d'exploitation*

*CHF 136'800*

*Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de la subvention :*

*30% sur l'impôt préalable de 136'800 francs*

*CHF 41'040*

## **7.5 Prestations à soi-même dans le domaine du génie civil (routes, chemins, etc.)**

Il n'y a pas de prestation à soi-même conformément à l'article 9 alinéa 2 LTVA sur les travaux de génie civil (construction, entretien et nettoyage des routes, déblaiements de la neige, salage, etc.) qu'effectue le S à charge de son propre budget.

Lorsque des travaux immobiliers exécutés par le S « centre d'entretien » sont imputés à un autre S (p. ex. S « routes »), la règle des 50% selon l'article 23 alinéa 3 LTVA est applicable. Ainsi, les prestations effectuées pour d'autres S de la même collectivité publique ne sont à imposer que si les travaux de génie civil exécutés pour des tiers autres que des collectivités publiques sont supérieurs à 50%. Si le 50% n'est pas dépassé, aucun impôt de prestations à soi-même n'est dû sur les prestations fournies à d'autres S de la même collectivité publique.

## **7.6**

### **Prestations à soi-même inhérentes à des changements d'affectation en vertu de l'article 9 alinéa 1 LTVA**

Un S avec financement spécial qui applique la réduction de la déduction par approximation (☞ chif. 6.2.5) doit, lorsqu'il est radié du registre TVA en raison de la cessation de son activité ou que les limites d'assujettissement ne sont plus atteintes, l'impôt au titre de la prestation à soi-même sur la valeur comptable des

<sup>17</sup> Si la TVA sur les prestations à soi-même a été acquittée, celle-ci peut à nouveau être déduite à titre d'impôt préalable en proportion de l'activité imposable.

immobilisations qui ne sont pas entièrement amorties. Le taux applicable est celui en vigueur au moment du changement d'affectation, c'est-à-dire au moment de la radiation du registre des contribuables. Cette disposition est également applicable lors d'un état de fait constitutif de prestations à soi-même selon l'article 9 alinéa 3 LTVA.

- ☞ Les collectivités publiques qui déterminent la réduction de la déduction de l'impôt préalable selon la méthode effective (☞ chif. 6.2.4) doivent observer les explications de la brochure « Changements d'affectation ».

## 8.

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

Pour la TVA, les exigences pour la tenue des livres comptables et la conservation des documents sont définies à l'article 58 LTVA et les ch. 878 ss. Raison pour laquelle, il n'est fait mention ici que des particularités comptables concernant les collectivités publiques.

Les comptabilités publiques doivent aussi présenter une vue d'ensemble claire et complète du budget, de la fortune et des dettes.

Dès lors, les principes régissant la comptabilité de collectivités publiques sont :

- l'annualité ;
- l'intégralité ;
- la clarté ;
- l'exactitude ;
- la sincérité ;
- le produit brut et l'échéance.

Le principe du produit brut signifie que les opérations de compensation entre les recettes et les dépenses ne sont pas admises et que toutes les opérations à l'accomplissement des tâches publiques ressortent du compte administratif.

Le principe de l'échéance exige que les opérations soient comptabilisées au moment de la facturation et les engagements lorsqu'ils sont dus. Ceci n'est pas seulement indispensable pour des raisons de contrôle, mais également pour l'enregistrement exact des chiffres d'affaires dans les décomptes TVA.

## 9.

### 9.1

#### **Taux forfaitaires**

##### **Que sont les taux forfaitaires ?**

Les taux forfaitaires sont des **taux par branches**, qui tiennent compte de façon forfaitaire de l'ensemble de l'impôt préalable grevant les acquisitions de marchandises, prestations de services, matériel d'exploitation, biens d'investissements et frais généraux.

Lors de la fixation des taux de chaque branche et activité, il a également été tenu compte de l'imposition au taux normal, au taux réduit ou au taux spécial de l'hébergement des prestations fournies.

Le montant d'impôt net à payer ne devrait par conséquent pas présenter d'écart à long terme ou qu'un écart infime par rapport à la méthode de décompte effective. La méthode des taux forfaitaires correspond à celle des taux de la dette fiscale nette régie à l'article 59 LTVA. **Toutefois, l'application des taux forfaitaires ne prévoit ni de limite de chiffre d'affaires ou de dette fiscale et le nombre des taux applicables n'est pas limité.**

Les taux forfaitaires sont des instruments permettant aux collectivités publiques et aux domaines apparentés assujettis de calculer la TVA selon une méthode de décompte simplifiée.

Les taux forfaitaires sont applicables dans les décomptes TVA trimestriels en tant que multiplicateurs, c'est-à-dire que le total de tous les chiffres d'affaires impposables, **TVA incluse**, est à déclarer et à multiplier par le taux forfaitaire.



Toutefois, dans les factures adressées aux clients, les taux légaux de l'article 36 LTVA correspondant aux prestations sont à mentionner.

### **Exemple**

*La cafétéria d'une administration cantonale réalise un chiffre d'affaires (TVA incluse) de 45'000 francs de janvier à mars. Ce montant multiplié par le taux forfaitaire accordé de 5,2% équivaut à un impôt à payer de 2'340 francs, montant qui est à reporter sous chiffre 072 du décompte TVA du 1<sup>er</sup> trimestre. D'autres calculs et la détermination de l'impôt préalable ne sont plus nécessaires.*

## 9.2

### **Domaine d'application des taux forfaitaires**

Les taux forfaitaires peuvent, en premier lieu, être appliqués par les S autonomes assujettis et par les groupes de S des collectivités publiques selon l'article 23 alinéa 4 LTVA. Outre la Confédération, les cantons et les communes, les taux forfaitaires peuvent être appliqués dans les domaines suivants :

- Paroisses ;
- Groupements de communes et autres associations de collectivités publiques ;
- Ecoles et internats privés ;
- Hôpitaux privés ;
- Centres de traitements médicaux ;
- Centres de réadaptation ;
- Maisons de cure (également si un hôtel y est rattaché) ;
- Consortages d'eau ;
- Entreprises de transports publics (ETP) ;

- Corporations forestières de droit public ou privé subventionnées par les collectivités publiques ;
- Organisations privées d'aide et de soins à domicile (Spitex) ;
- Maisons de retraite, homes médicalisés, résidences pour personnes âgées ;
- Entreprises actives dans le domaine social, comme les ateliers protégés, les foyers, les écoles spécialisées ;
- Exploitants d'installations sportives et de centres culturels subventionnés par les collectivités publiques ;
- Assurances cantonales des bâtiments ;
- Organisateurs de manifestations culturelles et sportives exceptionnelles ;
- Associations en vertu des articles 60 à 79 CC (p. ex. clubs sportifs) ;
- Fondations en vertu des articles 80 à 89<sup>bis</sup> CC<sup>18</sup>.

### 9.3

#### **Impossibilité d'application des taux forfaitaires**

Sont exclus de l'application des taux forfaitaires :

- les collectivités publiques qui décomptent en tant qu'entité en vertu de l'art. 23 al. 4 LTVA ;
- les assujettis qui appliquent l'imposition de groupe en vertu de l'art. 22 LTVA ;
- les S et les groupes de S selon l'art. 23 al. 4 LTVA qui ont opté pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA conformément à l'art. 26 LTVA ;
- les collectivités publiques assujetties sises dans les vallées de Samnaun et de Sampaquier ;
- les tiers, autres que des collectivités publiques, qui ne sont pas mentionnés au chif. 9.2.

### 9.4

#### **Début et fin de l'adhésion aux taux forfaitaires**

L'assujetti qui peut décompter au moyen des taux forfaitaires (☞ chif. 9.2) et qui le désire dès le début de son assujettissement, doit envoyer à l'AFC une déclaration d'adhésion (☞ annexe 12) dûment remplie **au plus tard 60 jours après la notification de son numéro de TVA**.

L'assujetti s'engage ainsi à appliquer cette méthode de décompte durant **au moins 5 années civiles**. Si le début de l'assujettissement ne coïncide pas avec le début d'une année civile, ce délai court à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'inscription au registre TVA.

S'il n'a pas adhéré à cette méthode simplifiée dès le début de son assujettissement, il doit décompter selon la méthode effective durant **15 années civiles complètes** avant de pouvoir - à chaque fois à dater du 1<sup>er</sup> janvier - passer à la méthode des taux forfaitaires. L'assujetti doit informer l'AFC par écrit jusqu'à la fin février de l'année à partir de laquelle il veut décompter au moyen des taux forfaitaires.

Un passage de la méthode des taux forfaitaires à la méthode effective n'est possible que si l'assujetti a décompté au minimum **cinq années civiles complètes** selon la méthode simplifiée. L'assujetti doit informer l'AFc par écrit jusqu'à fin février de l'année à partir de laquelle il veut décompter selon la méthode effective.

Avant l'expiration du délai d'adhésion de cinq ans, un changement est également possible si l'AFc modifie le taux forfaitaire de l'activité en question et que cela ne résulte pas de l'adaptation des taux légaux.

Aucune correction n'est à effectuer sur les débiteurs et les créanciers ainsi que les stocks, le matériel d'exploitation et les biens d'investissement au **début** et à la **fin** de l'adhésion à la méthode des taux forfaitaires.



Il est exposé dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette », quand une correction intervient lors d'un changement de méthode de décompte.

## 9.5

### Taux forfaitaires par branches / activités

Les taux forfaitaires correspondent en principe aux taux de la dette fiscale nette (art. 59 LTVA). Les taux mentionnés dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette » sont applicables pour la majorité des branches et des activités.

On peut appliquer exclusivement ou principalement les taux forfaitaires dans le cadre des branches et activités suivantes :

Branche / activité	Taux forfaitaires
Aide au ménage	6,0%
Antennes collectives, TV par câbles	3,5%
Approvisionnement en eau	0,1%
Ateliers de couture dans des établissements	5,2%
Ateliers mécaniques / serrureries dans des établissements	3,5%
Authentifications d'actes, légalisations	6,0%
Bibliothèques (prêts de DVD, CD, vidéo)	3,5%
Bibliothèques (prêts de livres)	0,6%
Cafétérias	5,2%
Cantines	5,2%
Centrales d'imprimés et de matériel (de collectivités publiques)	0,6%
Centre d'entretien	4,6%
Commerce de bois de coupe (lorsqu'il est imposable au taux réduit)	0,6%
Commerce de bois et de bois de coupe	2,3%
Commutations d'alarme (y compris les indemnités lors de fausses alarmes)	6,0%
Consignes	3,5%
Crématoire	3,5%

<b>Branche / activité</b>	<b>Taux forfaitaires</b>
Dépôt d'objets	5,2%
Elimination de déchets	3,5%
Elimination	3,5%
Energie (électricité, gaz, chauffage à distance, vapeur, etc.)	3,5%
Entrées à des expositions industrielles ou artisanales, foires	5,2%
Entreprises de transports publics (ETP)	4,6%
Entretien de tombes	4,6%
Ergothérapie (vente de produits)	5,2%
Evacuation d'appartements	3,5%
Excursions (avec des véhicules de tiers)	0,6%
Excursions (avec les propres véhicules, y compris la subsistance)	3,5%
Fabrication de compost	0,6%
Feuille officielle (abonnements, ventes au numéro)	0,6%
Feuille officielle (publicité, publications)	5,2%
Gravière (affermage, lorsque le bail prévoit une rémunération en fonction de la quantité et qu'il n'y a pas d'inscription au registre foncier)	6,0%
Inhumation (prestation globale)	3,5%
Installations sportives (entrées)	3,5%
Internat (part subsistance)	5,2%
Internat (utilisation de PC et d'internet)	5,2%
Laboratoire	5,2%
Livraisons de repas	0,6%
Locations de matériel sanitaire (fauteuils roulants, bâquilles)	3,5%
Locations de places d'amarrage (y compris taxe d'attente)	3,5%
Marchés aux puces (ventes de biens achetés)	2,3%
Marchés aux puces (ventes de biens de propre fabrication)	5,2%
Médecine naturelle, traitements de (si imposables)	6,0%
Menuiserie dans des établissements	3,5%
Mise à disposition du personnel	6,0%
Nettoyage de chambres dans les foyers pour personnes âgées	6,0%
Panneaux d'affichage (utilisation)	5,2%
Parkings, location de places de parc	3,5%
Photocopies (avec service)	4,6%
Photocopies (sans service), fax	0,6%
Police (escortes lors de convois exceptionnels, prestations de signalisation, interventions lors de grandes manifestations)	6,0%
Prestations d'emballage par des établissements	5,2%
Prestations d'envoi (mailing), propre achat et envoi	5,2% *
Prestations d'envoi (mailing), propre achat et envoi au taux réduit d'imprimés	1,2% *
Prestations d'envoi (mailing), propre achat et envoi par des entreprises de mailing	4,6% *
Prestations d'envoi par des établissements	5,2%
Produits naturels contenant plus de 0,5% d'alcool (production)	4,6%

Produits naturels pour application (production)	4,6%
Ramassage de papier par des associations	6,0%
Recherche	6,0%
Service des forêts (commerce de bois et vente de bois provenant de la propre forêt, pour autant qu'il ait été opté)	2,3%
Service des forêts (tous les travaux forestiers)	4,6%
Service des forêts (uniquement les travaux de tâcherons)	6,0%
Sponsoring (publicité)	6,0%
Stérilisation d'instruments	5,2%
Toilettes (taxes d'utilisations)	3,5%
Traitement des eaux usées	3,5%
Transports de personnes (taxi)	5,2%
Travaux de mensuration	6,0%
Travaux ménagers effectués par des maisons de retraite	5,2%
Ventes aux enchères des objets trouvés (recettes y résultant)	6,0%
Ventes d'animaux (sans bétail) par les zoos, jardins zoologiques	5,2%
Ventes de matériel d'enseignement	0,6%
Ventes de médicaments par les hôpitaux	0,6%
Vestiaires	5,2%
Vidéothèques (prêts de DVD, cassettes vidéo, etc.)	3,5%
Visites guidées (musées, etc.)	6,0%

\* ↗ Brochure « Organisations d'entraide, instructions sociales et caritatives » pour des informations sur les prestations d'envoi de propres objets, par exemple des cartes, des brochures ou des calendriers.



Les assujettis dont les activités ne sont mentionnées ni dans la liste ci-dessus, ni dans la brochure « Taux de la dette fiscale nette » et qui désirent établir les décomptes TVA à l'aide des taux forfaitaires, doivent se mettre en rapport avec l'AFC.

## 9.6

### Nombre de taux forfaitaires applicables

Le nombre de taux forfaitaires applicables n'est pas limité. L'assujetti peut décompter chacune de ses activités au taux forfaitaire correspondant. L'importance du chiffre d'affaires de chaque activité ne joue aucun rôle.

Les chiffres d'affaires de chaque genre de produits sont à comptabiliser séparément.

Les assujettis qui appliquent un ou deux taux forfaitaires reportent les chiffres d'affaires relatifs sous chiffres 072 et 073 du décompte TVA.

Les assujettis autorisés à appliquer plus de deux taux forfaitaires déterminent sur une feuille annexe le taux forfaitaire moyen - selon l'exemple ci-après - et le reportent sous chiffre 073 du décompte TVA. La feuille de calcul est à conserver

pendant dix ans avec la copie du décompte TVA. Le calcul n'est à présenter à l'AFC que sur demande.

**Exemple : 400 Hôpital**

Genre des produits	Taux forfaitaire	CA en francs (TVA incl.)	TVA en francs
<i>commerce de fleurs</i>	0.6%	10'000	60
<i>kiosque (chiffres d'affaires)</i>	0.6%	75'000	450
<i>kiosque (commissions loterie)</i>	6.0%	8'000	480
<i>cafétéria</i>	5.2%	100'000	5'200
<i>restaurant personnel</i>	5.2%	150'000	7'800
<i>livraisons de repas</i> <sup>1)</sup>	0.6%	30'000	180
<i>location de places de parc</i>	3.5%	15'000	525
<b>Total</b>	<b>3,79% <sup>2)</sup></b>	<sup>3)</sup> 388'000	<sup>3)</sup> 14'695

<sup>1)</sup> livraisons de repas au home pour personnes âgées voisin

<sup>2)</sup> taux forfaitaire moyen à reporter sous chiffre 073 du décompte trimestriel

<sup>3)</sup> à reporter sous chiffre 073 du décompte trimestriel

## 9.7

### Autres règles

Les règles de la méthode des taux de la dette fiscale s'appliquent également à la méthode des taux forfaitaires, pour autant qu'il n'en soit pas dérogé expressément ci-dessus.

**Annexe 1 : Classification fonctionnelle des cantons et des communes****selon le « Manuel de la comptabilité publique » (édition française 1982)**En règle générale, ce sont les tâches à **2 ou 3 positions** qui sont considérées comme des S autonomes :**0 Administration générale**

- 01 Légititatif et exécutif
  - 011 Légititatif
  - 012 Exécutif
- 02 Administration générale
  - 020 Finances et impôts
  - 021 Administration de district
  - 029 Administration générale - divers
- 03 Prestations aux pensionnés
- 09 Postes non ventilables (*p. ex. bâtiments administratifs*)

**1 Sécurité publique**

- 10 Protection juridique
  - 100 Cadastre, poids et mesures
  - 101 Justice divers
- 11 Police
  - 110 Office de la circulation
  - 112 Police de la route
  - 113 Corps de police
  - 114 Sécurité aérienne
  - 119 Autres tâches policières
- 12 Justice
- 13 Exécution des peines
  - 130 Etablissements pénitentiaires
  - 139 Exécution des peines - divers
- 14 Police du feu
- 15 Défense nationale militaire
  - 150 Administration
  - 151 Instruction
  - 152 Matériel de guerre
- 16 Défense nationale civile
  - 160 Protection civile
  - 161 Autres tâches de la défense nationale civile

**2 Enseignement et formation**

- 20 Jardins d'enfants
- 21 Ecoles publiques
  - 210 Ecoles primaires
  - 211 Cycles d'orientation, degré inférieur
  - 212 Cycles d'orientation, degré moyen
  - 213 Cycles d'orientation, degré supérieur

**2 Enseignement et formation (suite)**

- 21 Ecoles publiques (suite)
  - 214 Ecoles de musique
  - 215 Travaux manuels et enseignement ménager
  - 219 Postes non ventilables, écoles publiques
- 22 Ecoles spécialisées
- 23 Formation professionnelle
  - 230 Formation pour l'agriculture et la sylviculture
  - 231 Formation dans les arts et métiers
  - 232 Formation commerciale
  - 233 Formation sociale et paramédicale
  - 239 Formation professionnelle - autres
- 24 Formation des instituteurs
  - 240 Cycle inférieur
  - 241 Cycle supérieur
- 25 Ecoles de formation générale
  - 250 Ecoles de maturité
  - 259 Autres écoles de formation générale
- 26 Formation professionnelle supérieure
  - 260 Ecoles d'ingénieurs
  - 261 Ecoles de sciences économiques
  - 262 Technicums agricoles
- 27 Etablissements universitaires et recherche
  - 270 Ecoles polytechniques fédérales
  - 271 Universités
  - 272 Recherche fondamentale
  - 273 Recherche appliquée
- 29 Autres tâches d'enseignement
  - 290 Administration
  - 291 Orientation professionnelle
  - 292 Formation des adultes

**3 Culture et loisirs**

- 30 Culture
  - 300 Bibliothèques
  - 301 Musées
  - 302 Théâtres, concerts
  - 309 Autres tâches culturelles
- 31 Entretien des monuments et protection des sites
- 32 Mass media
- 33 Parcs publics et chemins pédestres
- 34 Sports
- 35 Autres loisirs
- 39 Eglises

**4 Santé**

- 40 Hôpitaux
- 41 Homes médicalisés
- 42 Cliniques psychiatriques
- 44 Soins ambulatoires
- 45 Prophylaxie, lutte contre les maladies
  - 450 Lutte contre les drogues
  - 459 Lutte contre les autres maladies
- 46 Service médical des écoles
- 47 Contrôle des denrées alimentaires
- 49 Autres tâches de la santé

**5 Prévoyance sociale**

- 50 Assurance-vieillesse et survivants
- 51 Assurance-invalidité
- 52 Assurance-maladie
- 53 Autres assurances sociales
  - 530 Prestations complémentaires AVS
  - 531 Prestations complémentaires AI
  - 532 Assurance-chômage
  - 533 Caisses de compensation pour allocations familiales
  - 534 Assurance-accidents
- 54 Protection de la jeunesse
- 55 Invalidité
- 56 Encouragement à la construction de logements
- 57 Homes pour personnes âgées
- 58 Assistance
  - 580 Assistancess aux personnes âgées
  - 581 Aides aux personnes nécessiteuses
  - 582 Office du travail
  - 583 Aide suisse à l'étranger
  - 589 Autres tâches d'assistance
- 59 Actions d'entraide
  - 590 Actions d'entraide en Suisse
  - 591 Actions d'entraide à l'étranger

**6 Trafic**

- 60 Routes nationales
- 61 Routes cantonales
- 62 Routes communales
  - 620 Routes communales
  - 621 Parkings
- 63 Routes privées
- 64 Chemins de fers fédéraux

**6 Trafic (suite)**

- 65 Trafic régional
  - 650 Chemins de fers privés
  - 651 Entreprises de trafic local
  - 652 Remontées mécaniques
- 66 Navigation lacustre et fluviale
  - 660 Navigation intérieure
  - 661 Navigation rhénane
- 67 Navigation aérienne
  - 670 Places d'aviation
  - 671 Sécurité aérienne
  - 679 Navigation aérienne - autres
- 68 Communications
- 69 Autres services relatifs au trafic

**7 Protection et aménagement de l'environnement**

- 70 Approvisionnement en eau
- 71 Traitement des eaux usées
- 72 Traitement des déchets
- 73 Abattoirs
- 74 Cimetières et crématoires
- 75 Correction des eaux
- 76 Lutte contre les avalanches
- 77 Protection de la nature
- 78 Protection de l'environnement - autres
  - 780 Toilettes publiques
  - 781 Incinération des dépouilles animales
  - 782 Lutte contre la pollution - autres
- 79 Aménagement
  - 790 Aménagement du territoire
  - 791 Plans de développement
  - 792 Construction de logement

**8 Economie publique**

- 80 Agriculture
  - 800 Administration
  - 801 Améliorations d'exploitation
  - 802 Cheptel
  - 803 Luttes contre les épizooties
  - 804 Production végétale
  - 805 Mesures économiques en faveur de l'élevage
  - 806 Mesures économiques en faveur des cultures
  - 807 Versements compensatoires
  - 808 Mesures sociales

**8 Economie publique (suite)**

- 81 Sylviculture
  - 810 Sylviculture en général
  - 811 Forêts cantonales
  - 812 Forêts communales
- 82 Chasse et pêche
- 83 Tourisme
- 84 Industrie, artisanat et commerce
- 85 Banques
- 86 Energie
  - 860 Electricité
  - 861 Gaz
  - 862 Chauffage à distance
  - 869 Autres énergies
- 87 Autres exploitations artisanales

**9 Finances et impôts**

- 90 Impôts
- 91 Conventions fiscales
- 92 Péréquation financière
  - 921 Cantons - communes
  - 922 Communes - cantons
- 93 Quotes-parts aux recettes
  - 930 Parts cantonales aux recettes fédérales
  - 931 Parts communales aux recettes fiscales cantonales
  - 932 Parts communales aux régales et patentes
  - 933 Parts communales aux émoluments et droits cantonaux
  - 934 Parts fédérales aux taxes cantonales
- 94 Gérance de la fortune et des dettes
  - 940 Intérêts
  - 941 Frais d'émission
  - 942 Immeubles du patrimoine financier
  - 943 Domaines
- 99 Postes non ventilables

**Annexe 2 : Exemple d'une classification administrative**

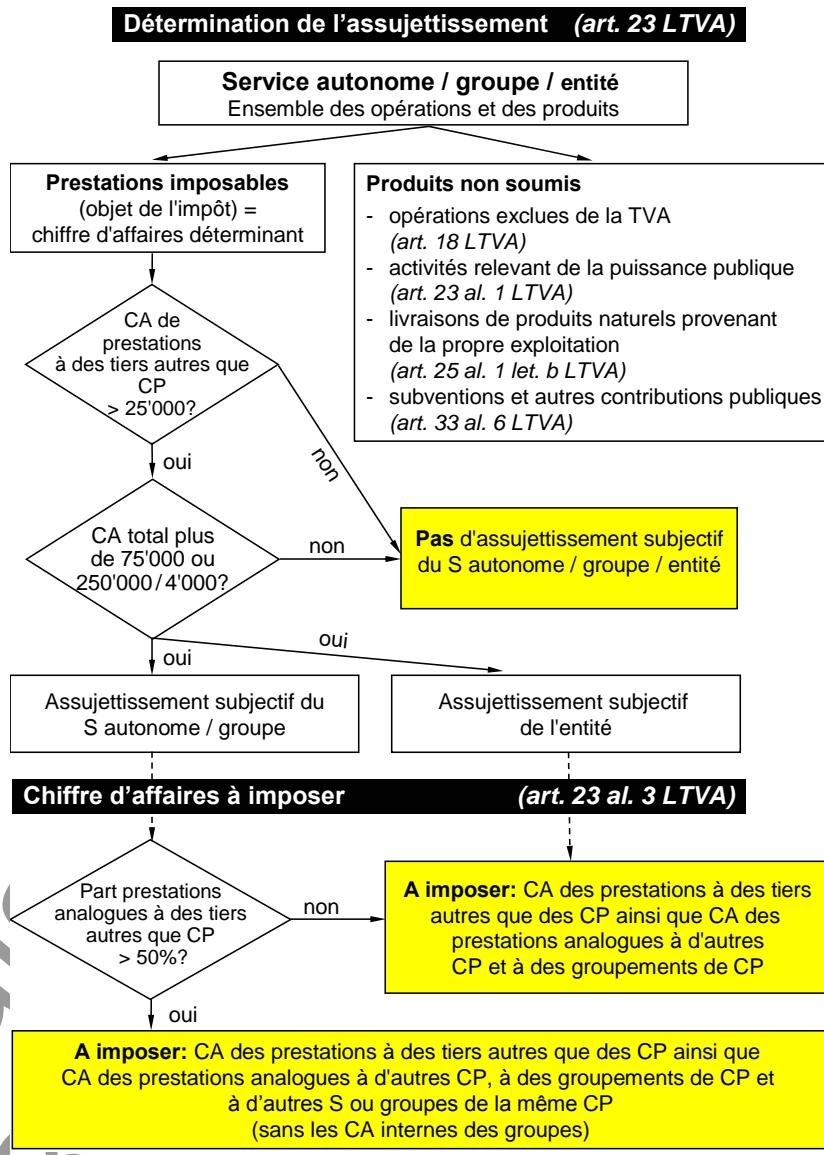
D'après la classification administrative, les **S à 3 positions** sont considérés comme **autonomes** :

- 1 Autorités et administration
  - 10 Autorités et administration
    - 100** Assemblée communale / conseil général
    - 101** Conseil communal / conseil municipal
    - 102** Chancellerie
    - 103** Autorité tutélaire
    - 106** Administration
    - 107** Syndicature, office des poursuites
    - 108** Justice de paix
  - 15 Section présidentielle
    - 150** Service administratif
    - 151** Théâtres
    - 152** Littérature, musique
    - 153** Musées
    - 155** Office de l'état civil
    - 156** Service des inhumations
- 2 Direction des finances
  - 20 Administration des finances
    - 200** Service administratif
    - 210** Service des impôts
    - 220** Service des gérances
    - 230** Service du personnel
  - 25 Inspection des finances
    - 250** Service administratif
    - 251** Contrôle des finances
- 3 Direction de la police
  - 30 Service des habitants
    - 300** Service administratif
    - 301** Contrôle des habitants
    - 302** Office du logement
  - 35 Police
    - 350** Service administratif
    - 351** Corps de police
    - 352** Défense contre l'incendie
    - 353** Protection civile
    - 354** Militaire
- 4 Santé et économie publique
  - 40 Santé et économie publique
    - 400** Service administratif

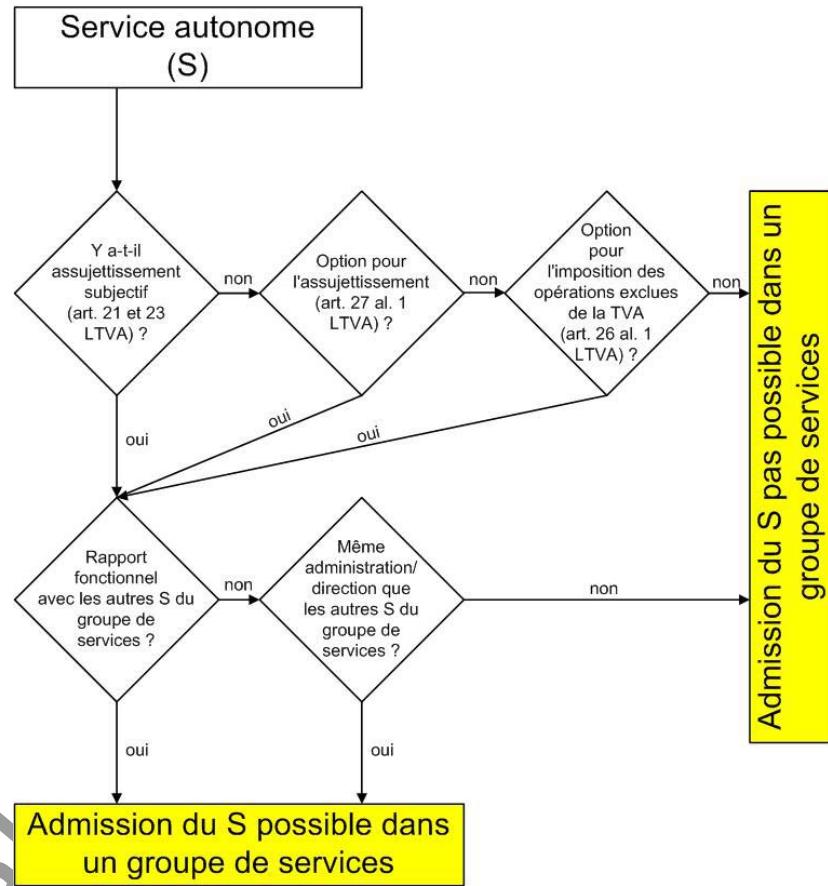
- 4 Santé et économie publique (*suite*)  
40 Santé et économie publique (*suite*)  
**410** Hôpitaux  
**420** Foyers pour malades  
**430** Centres de désintoxication pour toxicomanes  
**440** Ecole du personnel soignant  
**450** Inspection de la santé  
**460** Office du travail  
**470** Service agricole  
**480** Ordures ménagères et déchets  
**490** Abattoirs
- 5 Direction des travaux publics  
51 Génie civil  
**510** Service administratif  
**511** Service des routes  
**512** Service de planification  
**513** Service du cadastre  
**514** Réseaux d'égouts et d'épuration  
**515** Forêts  
52 Constructions  
**520** Service administratif  
**521** Inspectorat des constructions  
**522** Service d'urbanisme
- 6 Exploitations communales  
60 Services industriels  
**600** Service administratif  
**610** Bureau d'ingénieur  
**620** Service du gaz  
**630** Service des eaux  
**640** Service électrique  
**650** Service du chauffage à distance  
**660** Transports publics
- 7 Direction des écoles  
70 Ecoles  
**700** Service administratif  
**710** Ecoles maternelles  
**720** Ecoles enfantines  
**731** Ecoles primaires  
**732** Ecoles secondaires  
**740** Ecoles spécialisées  
**750** Internats  
**760** Service médical et dentaire  
**770** Ecoles professionnelles  
**780** Sports
- 31 octobre 2009

- 8 Sécurité sociale
- 80 Service social
- 800** Service administratif
- 810** Organe consultatif
- 821** Service de placement
- 822** Bureau d'occupation pour personnes âgées
- 830** Service psychiatrique pour enfants et adolescents
- 840** Aide aux personnes âgées, invalides et survivants
- 850** Orientation professionnelle
- 860** Homes pour enfants et la jeunesse
- 870** Tutelle officielle
- 880** Homes pour personnes âgées
- 9 Institutions séparées
- 90 Exploitations dépendantes avec comptabilité séparée
- 900** Caisse de pensions
- 910** Caisse d'accidents
- 95 Fondations
- 951** Fondations dépendantes et legs sans personnalité juridique - institutions avec comptabilité séparée
- 952** Fondations dépendantes avec personnalité juridique - institutions avec comptabilité séparée

### Annexe 3 : Détermination de l'assujettissement / chiffre d'affaires à imposer



**Annexe 4 : Admission d'un service dans un groupe de services (art. 23 al. 4 LTVA)**



vala  
31 déc

**Annexe 5 : Détermination par approximation de la réduction de la déduction de l'impôt préalable dans les S avec financement spécial (☞ chif. 6.2.5)**

**Exemple 1**

**Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de subventions d'autres collectivités publiques et de la réalisation de produits exclus de la TVA**

Le S « approvisionnement en eau » de la commune X est au bénéfice d'un financement spécial. Il réalise les produits suivants :

- Taxes de raccordement et d'utilisation (imposables au taux réduit) ;
- Taxes de viabilisation (contributions de plus-value ou de périmètre ; à ne pas confondre avec les taxes de raccordement imposables) exclues de la TVA ;
- Subventions d'autres collectivités publiques (canton et assurance cantonale des bâtiments).

Tous les montants s'entendent TVA exclue.

**Situation des comptes avant la clôture et la réduction de la déduction de l'impôt préalable**

**700 Approvisionnement en eau**

<b>COMPTE ADMINISTRATIF</b>		
<b>Dépenses</b>	<b>Compte des investissements</b>	<b>Recettes</b>
Investissement (7,6% excl.)	500'000	Taxes de raccordement (2,4% excl.) 50'000
		Taxes de viabilisation (excl.) 120'000
		Subvention cantonale (excl.) 130'000
<b>Charges</b>	<b>Compte de fonctionnement</b>	<b>Produits</b>
Charges de personnel (sans TVA)	90'000	Taxes d'utilisation (2,4% excl.) 240'000
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	110'000	Subvention ass. cant. bâtiments 20'000
Intérêts internes	20'000	
Amortissements	50'000	

**BILAN**

<b>Débit</b>	<b>1016.x Débiteur-IP compte des investissements</b>	<b>Crédit</b>
Impôt préalable CI	38'000	
<b>Débit</b>	<b>1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement</b>	<b>Crédit</b>
Impôt préalable CF	8'360	
<b>Débit</b>	<b>2009.x Crédancier-TVA due</b>	<b>Crédit</b>
	Impôt CI 1'200	
	Impôt CF 5'760	

**Situation à la clôture des comptes après réduction de la déduction de l'impôt préalable**

**COMPTE ADMINISTRATIF**

Dépenses	Compte des investissements	Recettes
Investissement (7,6% excl.)	500'000	Taxes de raccordement (2,4% excl.) 50'000
REDIP <sup>1)</sup>	17'658	Taxes de viabilisation (excl.) 120'000
		Subvention cantonale (excl.) 130'000
		Investissement net activé 217'658
	<u>517'658</u>	<u>517'658</u>

Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges de personnel (sans TVA)	90'000	Taxes d'utilisation (2,4% excl.) 240'000
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	110'000	Subvention ass. cant. bâtiments 20'000
Intérêts internes	20'000	Report dans le compte d'avance ou compte d'engagement
Amortissements	<u>50'000</u>	<u>10'000</u>
	<u>270'000</u>	<u>270'000</u>

**BILAN**

Débit	1016.x Débiteur-IP compte des investissements	Crédit
Impôt préalable CI	38'000 [REDIP <sup>1)</sup>	17'658
Débit	1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement	Crédit
Impôt préalable CF	8'360 [REDIP <sup>2)</sup> [REDIP <sup>3)</sup>	619 281
Débit	2009.x Créditeur-TVA due	Crédit
	Impôt CI Impôt CF	1'200 5'760

- 1) Réduction de la déduction de l'impôt préalable : 7,6% de (107,6%) 250'000 francs (CHF 120'000 de taxes de viabilisation et CHF 130'000 de subvention cantonale).
- 2) La base de calcul pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF en raison de la subvention de l'assurance cantonale des bâtiments pour l'assainissement des conduites d'eau est le chiffre d'affaires total, y compris le prélèvement dans le compte d'engagement ou d'avance. La subvention de l'assurance cantonale des bâtiments (CHF 20'000) correspond à 7,4% du CA total déterminant de 270'000 francs. L'impôt préalable du CF de 8'360 francs est donc à réduire de 7,4%, soit 619 francs.
- 3) L'investissement net a été dégrevé en totalité de la TVA. Comme l'amortissement est financé partiellement par des produits exclus de la TVA (subvention de l'assurance cantonale des bâtiments), une réduction supplémentaire de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer sur cet amortissement des investissements (☞ chif. 6.2.5.2) : 7,4% de l'amortissement de 50'000 francs équivalant à 3'700 francs (100%), la réduction supplémentaire de l'impôt préalable est de 7,6% sur ce montant, soit 281 francs.

Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF et la réduction supplémentaire sur les amortissements en raison des subventions reçues sont comptabilisées dans le même exercice, le découvert augmente de 900 francs. Bien que le report dans le compte d'avance ou d'engagement s'élève alors à 10'900 francs, une réduction complémentaire de la déduction de l'impôt préalable n'est pas à effectuer.

### Exemple 2

#### **Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions d'autres collectivités publiques et de la réalisation de produits et d'intérêts exclus de la TVA**

Le S « approvisionnement en eau » de la commune X est au bénéfice d'un financement spécial. Il réalise les produits suivants :

- Taxes de raccordement et d'utilisation (imposables au taux réduit) ;
- Taxes de viabilisation (contributions de plus-value ou de périmètre ; à ne pas confondre avec les taxes de raccordement imposables) et intérêts internes calculés sur le compte d'engagement exclus de la TVA ;
- Subventions d'autres collectivités publiques (canton et assurance cantonale des bâtiments).

Tous les montants s'entendent TVA exclue.

#### **Situation des comptes avant la clôture et la réduction de la déduction de l'impôt préalable**

##### **700 Approvisionnement en eau**

###### **COMPTE ADMINISTRATIF**

Dépenses	Compte des investissements	Recettes
Investissement (7,6% excl.)	500'000	
	Taxes de raccordement (2,4% excl.)	50'000
	Taxes de viabilisation (excl.)	120'000
	Subvention cantonale (excl.)	130'000
Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges de personnel (sans TVA)	20'000	Intérêts
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	140'000	Taxes d'utilisation (2,4% excl.)
Amortissements	60'000	Subvention ass. cant. bâtiments

###### **BILAN**

Débit	1016.x Débiteur-IP compte des investissements	Crédit
Impôt préalable CI	38'000	
Débit	1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement	Crédit
Impôt préalable CF	10'640	
Débit	2009.x Créditeur-TVA due	Crédit
	Impôt CI	1200
	Impôt CF	5'040

31

**Situation à la clôture des comptes après réduction de la déduction de l'impôt préalable**

**COMPTE ADMINISTRATIF**

<u>Dépenses</u>	<u>Compte des investissements</u>	<u>Recettes</u>
Investissement (7,6% excl.)	500'000	Taxes de raccordement (2,4% excl.) 50'000
REDIP <sup>1)</sup>	17'658	Taxes de viabilisation (excl.) 120'000
		Subvention cantonale (excl.) 130'000
		Investissement net activé 217'658
	<u>517'658</u>	<u>517'658</u>

<u>Charges</u>	<u>Compte de fonctionnement</u>	<u>Produits</u>
Charges de personnel (sans TVA)	20'000	Intérêts 20'000
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	140'000	Taxes d'utilisation (2,4% excl.) 210'000
Amortissements	60'000	Subvention ass. cant. bâtiments 25'000
Report dans le compte engagement ou d'avance <sup>2)</sup>	35'000	
	<u>255'000</u>	<u>255'000</u>

**BILAN**

<u>Débit</u>	<u>1016.x Débiteur-IP compte des investissements</u>	<u>Crédit</u>
Impôt préalable CI	38'000	REDIP <sup>1)</sup> 17'658
<u>Débit</u>	<u>1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement</u>	<u>Crédit</u>
Impôt préalable CF	10'640	REDIP <sup>3)</sup> 0
		REDIP <sup>4)</sup> 1'128
		REDIP <sup>5)</sup> 765
<u>Débit</u>	<u>2009.x Créditeur-TVA due</u>	<u>Crédit</u>
	Impôt CI	1200
	Impôt CF	5040

- 1) Réduction de la déduction de l'impôt préalable : 7,6% de (107,6%) 250'000 francs (CHF 120'000 de taxes de viabilisation et CHF 130'000 de subvention cantonale).
- 2) Si l'excédent n'est pas reporté dans le compte d'engagement ou d'avance, mais reporté comme un bénéfice « dissimulé » (en principe non autorisé) dans le compte principal de la commune, il n'y a pas lieu de procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable. Ce n'est pas le cas dans le présent exemple.
- 3) Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des intérêts : ils représentent 7,8% du chiffre total du CF. Donc, aucune réduction de la déduction de l'impôt préalable n'est à effectuer (☞ chif. 6.2.6).
- 4) La base de calcul pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF en raison de la subvention de l'assurance cantonale des bâtiments pour l'assainissement des conduites d'eau est le chiffre d'affaires total, sans les intérêts. La subvention de l'assurance cantonale des bâtiments (CHF 25'000) correspond à 10,6% du CA total déterminant de 235'000 francs. L'impôt préalable du CF de 10'640 francs est donc à réduire de 10,6%, soit 1'128 francs.
- 5) L'investissement net a été dégrevé en totalité de la TVA. Comme l'amortissement est financé partiellement par des produits exclus de la TVA (subvention de l'assurance cantonale des bâtiments), une réduction supplémentaire de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer sur cet amortissement des investissements (☞ chif. 6.2.5.2) : 10,6% de 95'000 francs (CHF 60'000 d'amortissement et CHF 35'000 d'excédent des produits) équivalant à 10'070 francs (100%), la réduction supplémentaire de l'impôt préalable est de 7,6%, soit 765 francs.

Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF et la réduction supplémentaire sur les amortissements ainsi que le report dans le compte d'engagement ou d'avance sont comptabilisées dans le même exercice, les charges du CF augmentent de 1'893 francs. Bien que le report de l'excédent sur le compte d'avance ou d'engagement est diminué d'autant, une réduction complémentaire de la déduction de l'impôt préalable n'est pas à effectuer.

### Exemple 3

#### **Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions d'autres collectivités publiques et de la réalisation de produits et d'intérêts exclus de la TVA**

Le S « approvisionnement en eau » de la commune X est au bénéfice d'un financement spécial. Il réalise les produits suivants :

- Taxes de raccordement et d'utilisation (imposables au taux réduit) ;
- Taxes de viabilisation (contributions de plus-value ou de périmètre ; à ne pas confondre avec les taxes de raccordement imposables) et intérêts exclus de la TVA ;
- Subventions d'autres collectivités publiques (canton et assurance cantonale des bâtiments).

Tous les montants s'entendent TVA exclue.

#### **Situation des comptes avant la clôture et la réduction de la déduction de l'impôt préalable**

##### **700 Approvisionnement en eau**

###### **COMPTE ADMINISTRATIF**

Dépenses	Compte des investissements	Recettes
Investissement (7,6% excl.)	500'000	
	Taxes de raccordement (2,4% excl.)	50'000
	Taxes de viabilisation (excl.)	120'000
	Subvention cantonale (excl.)	130'000

Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges de personnel (sans TVA)	20'000	Intérêts
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	140'000	Taxes d'utilisation (2,4% excl.)
Amortissements	60'000	Subvention ass. cant. bâtiments

###### **BILAN**

Débit	1016.x Débiteur-IP compte des investissements	Crédit
Impôt préalable CI	38'000	

Débit	1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement	Crédit
Impôt préalable CF	10'640	

Débit	2009.x Créditeur-TVA due	Crédit
	Impôt CI	1'200
	Impôt CF	5'040

**Situation à la clôture des comptes après réduction de la déduction de l'impôt préalable**

**COMpte ADMINISTRATIF**

<b>Dépenses</b>	<b>Compte des investissements</b>	<b>Recettes</b>
Investissement (7,6% excl.)	500'000	Taxes de raccordement (2,4% excl.) 50'000
REDIP <sup>1)</sup>	17'658	Taxes de viabilisation (excl.) 120'000
		Subvention cantonale (excl.) 130'000
		Investissement net activé 217'658
	<u>517'658</u>	<u>517'658</u>
<b>Charges</b>	<b>Compte de fonctionnement</b>	<b>Produits</b>
Charges de personnel (sans TVA)	20'000	Intérêts 28'000
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	140'000	Taxes d'utilisation (2,4% excl.) 210'000
Amortissements	60'000	Subvention ass. cant. bâtiments 25'000
Report dans le compte d'engagement ou d'avance <sup>2)</sup>	43'000	
	<u>263'000</u>	<u>263'000</u>

**BILAN**

<b>Débit</b>	<b>1016.x Débiteur-IP compte des investissements</b>	<b>Crédit</b>
Impôt préalable CI	38'000   REDIP <sup>1)</sup>	17'658
<b>Débit</b>	<b>1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement</b>	<b>Crédit</b>
Impôt préalable CF	10'640   REDIP <sup>3)</sup> REDIP <sup>4)</sup> REDIP <sup>5)</sup>	1'128 1'011 1'573
<b>Débit</b>	<b>2009.x Créditeur-TVA due</b>	<b>Crédit</b>
	Impôt CI Impôt CF	1'200 5'040

- 1) Réduction de la déduction de l'impôt préalable : 7,6% de (107,6%) 250'000 francs (CHF 120'000 de taxes de viabilisation et CHF 130'000 de subvention cantonale).
- 2) Si l'excédent n'est pas reporté dans le compte d'engagement ou d'avance, mais reporté comme un bénéfice « dissimulé » (en principe non autorisé) dans le compte principal de la commune, il n'y a pas lieu de procéder à une réduction de la déduction de l'impôt préalable. Ce n'est pas le cas dans le présent exemple.
- 3) Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des intérêts : ils représentent plus de 10% (10,6%) du chiffre total du CF. Donc, une réduction de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer au moyen de la clef calculée sur le chiffre d'affaires (→ chif. 6.2.6), soit 1'128 francs.
- 4) La base de calcul pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF en raison de la subvention de l'assurance cantonale des bâtiments pour l'assainissement des conduites d'eau est le chiffre d'affaires total, y compris les intérêts. La subvention de l'assurance cantonale des bâtiments (25'000 francs) correspond à 9,5% du CA total déterminant de 263'000 francs. L'impôt préalable du CF de 10'640 francs est donc à réduire de 9,5%, soit 1'011 francs.
- 5) L'investissement net a été dégrevé en totalité de la TVA. Comme l'amortissement est financé partiellement par des produits exclus de la TVA (subvention de l'assurance cantonale des bâtiments et intérêts), une réduction supplémentaire de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer sur cet amortissement des investissements et l'excédent des produits (→ chif. 6.2.5.2) : 20,1% de 103'000 francs (CHF 60'000 d'amortissement et CHF 43'000 d'excédent des produits) équivalant à 20'703 francs (100%), la réduction supplémentaire de l'impôt préalable est de 7,6% sur ce montant, soit 1'573 francs.

Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF et la réduction supplémentaire sur l'amortissement ainsi que le report dans le compte d'engagement ou d'avance sont comptabilisées dans le même exercice, les charges du CF augmentent de 3'712 francs. Bien que le report de l'excédent dans le compte d'avance ou d'engagement est diminué d'autant, une réduction complémentaire de la déduction de l'impôt préalable n'est pas à effectuer.

#### Exemple 4

**Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison des subventions de la même collectivité publique et d'autres collectivités publiques ainsi qu'à la réalisation de produits exclus de la TVA**

Le S « approvisionnement en eau » de la commune X est au bénéfice d'un financement spécial. Il réalise les produits suivants :

- Taxes de raccordement et d'utilisation (imposables au taux réduit) ;
- Taxes de viabilisation (contributions de plus-value ou de périmètre ; à ne pas confondre avec les taxes de raccordement imposables) ;
- Subventions du canton ;
- Apport ou prise en charge du découvert par la commune.

Tous les montants s'entendent TVA exclue.

**Situation des comptes avant la clôture et la réduction de la déduction de l'impôt préalable**

#### 700 Approvisionnement en eau

##### **COMPTE ADMINISTRATIF**

Dépenses	Compte des investissements	Recettes
Investissement (7,6% excl.)	500'000	Taxes de raccordement (2,4% excl.) 50'000
		Taxes de viabilisation (excl.) 120'000
		Subvention cantonale (excl.) 130'000
Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges de personnel (sans TVA)	90'000	Taxes d'utilisation (2,4% excl.) 240'000
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	110'000	Apport ou prise en charge du découvert par la commune 10'000
Intérêts internes	10'000	
Amortissements	40'000	

##### **BILAN**

Débit	1016.x Débiteur-IP compte des investissements	Crédit
Impôt préalable CI	38'000	
Débit	1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement	Crédit
Impôt préalable CF	8'360	

Débit	2009.x Crédancier-TVA due	Crédit
	Impôt CI	1'200
	Impôt CF	5'760

**Situation à la clôture des comptes après réduction de la déduction de l'impôt préalable**

**COMpte ADMINISTRATIF**

Dépenses	Compte des investissements	Recettes
Investissement (7,6% excl.)	500'000	Taxes de raccordement (2,4% excl.)
REDIP <sup>1)</sup>	17'658	Taxes de viabilisation (excl.)
		Subvention cantonale (excl.)
		Investissement net activé
	<u>517'658</u>	<u>50'000</u>
		<u>120'000</u>
		<u>130'000</u>
		<u>217'658</u>
		<u>517'658</u>

Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges de personnel (sans TVA)	90'000	Taxes d'utilisation (2,4% excl.)
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	110'000	Apport ou prise en charge du découvert par la commune
Intérêts internes	10'000	
Amortissements	40'000	
	<u>250'000</u>	<u>240'000</u>
		<u>10'000</u>
		<u>250'000</u>

**BILAN**

Débit	1016.x Débiteur-IP compte des investissements	Crédit
Impôt préalable CI	38'000   REDIP <sup>1)</sup>	17'658
Débit	1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement	Crédit
Impôt préalable CF	8'360   REDIP <sup>2)</sup>   REDIP <sup>3)</sup>	334 122
Débit	2009.x Crédancier-TVA due	Crédit
	Impôt CI Impôt CF	1'200 5'760

- 1) Réduction de la déduction de l'impôt préalable : 7,6% de (107,6%) 250'000 francs (CHF 120'000 de taxes de viabilisation et CHF 130'000 de subvention cantonale).
- 2) La base de calcul pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF en raison de l'apport et/ou à la prise en charge du découvert par la commune (= subvention déguisée) est le chiffre d'affaires total, subvention incluse. La subvention de 10'000 francs correspond à 4% du CA total déterminant de 250'000 francs. L'impôt préalable du CF de 8'360 francs est donc à réduire de 4%, soit 334 francs.
- 3) L'investissement net a été dégrisé en totalité de la TVA. Comme l'amortissement est financé partiellement par des produits exclus de la TVA (apport de la commune), une réduction supplémentaire de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer sur cet amortissement des investissements (cf. 6.2.5.2) : 4% de l'amortissement de 40'000 francs équivalent à 1'600 francs, la réduction supplémentaire de l'impôt préalable est de 7,6% sur ce montant, soit 122 francs.

Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF et la réduction supplémentaire sur l'amortissement en raison de l'apport ou à la prise en charge du découvert par la commune sont comptabilisées dans le même exercice, l'apport ou la prise en charge du découvert par la commune de 10'000 francs augmente de la réduction de la déduction de l'impôt préalable effectuée de 456 francs et s'élève à 10'456 francs, mais n'entraîne pas une réduction complémentaire de la déduction de l'impôt préalable.

### Exemple 5

#### **Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions d'autres collectivités publiques / option pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA**

La commune procède à la construction d'une installation d'enneigement mécanique. Les travaux sont exécutés par des tiers. Pour produire suffisamment de neige, cela nécessite également la construction d'un lac d'accumulation. Le coût total de l'investissement est de 3'750'000 francs, dont 3'658'400 francs grevés de TVA.

Le financement se présente comme suit :

Aide financière*, prêt sur 20 ans, sans intérêts	1'500'000
Emprunt par la commune, taux d'intérêt actuel 3%	1'700'000
Aide à l'investissement du fonds d'équipement touristique	450'000
Contribution unique de la société des remontées mécaniques (TVA 7,6 % incluse)	<u>100'000</u>
	<u><u>3'750'000</u></u>

\*) Loi fédérale du 6 octobre 2006 sur la politique régionale (RS 901.0) qui remplace dès le 1<sup>er</sup> janvier 2008 la Loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'aide à l'investissement en région de montagne (RS 901.1)

La commune loue les installations à la société des remontées mécaniques qui est assujettie et assume les frais d'exploitation. Pour promouvoir l'économie régionale, la location convenue est inférieure à la valeur du marché. Elle ne couvre donc pas les coûts et le déficit qui en résulte est pris en charge par le compte principal de la commune. Le S « installation d'enneigement mécanique » opte pour l'imposition des produits de location (art. 26 al. 1 let. b LTVA).

Selon décision de l'assemblée communale, ledit S est géré comme un financement spécial « mixte ». Les investissements étant préfinancés par la commune, les intérêts internes y sont imputés et les amortissements sont comptabilisés comme charge dans le S « installation d'enneigement mécanique ». La réduction de la déduction de l'impôt préalable est déterminée selon la méthode par approximation (☞ chif. 6.2.5).

**Situation des comptes avant la clôture et la réduction de la déduction de l'impôt préalable**

**COMPTE ADMINISTRATIF (année 1)**

<i>Dépenses</i>	<i>Compte des investissements</i>	<i>Recettes</i>
Investissement (7,6% excl.)	3'400'000	Aide à l'investissement
Investissement (sans TVA)	91'600	Contribution unique (7,6% excl.)
		450'000
		92'937
<i>Charges</i>	<i>Compte de fonctionnement</i>	<i>Produits</i>
Intérêts hypothécaires	51'000	Produits de location (7,6% excl.)
Amortissements	149'022	Découvert <sup>1)</sup>
		160'000
		40'022

**BILAN (année 1)**

<i>Débit</i>	<b>1016.x Débiteur-IP compte des investissements</b>	<i>Crédit</i>
	Impôt préalable CI	258'400
<i>Débit</i>	<b>1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement</b>	<i>Crédit</i>
<i>Débit</i>	<b>2009.x Créditeur-TVA due</b>	<i>Crédit</i>
	Impôt CI	7'063
	Impôt CF	12'160

**Situation à la clôture des comptes après réduction de la déduction de l'impôt préalable**

**COMPTE ADMINISTRATIF (année 1)**

<i>Dépenses</i>	<i>Compte des investissements</i>	<i>Recettes</i>
Investissement (7,6% excl.)	3'400'000	Aide à l'investissement <sup>2)</sup>
Investissement (sans TVA)	91'600	Contribution unique (7,6% excl.)
REDIP <sup>2)</sup>	31'784	Investissement net activé
	3'523'384	2'980'447
		3'523'384
<i>Charges</i>	<i>Compte de fonctionnement</i>	<i>Produits</i>
Intérêts hypothécaires	51'000	Produits de location (7,6% excl.)
Amortissements	149'022	
Intérêts, LF s/politique régionale <sup>1)</sup>	45'000	Subvention intérêts <sup>1)</sup>
REDIP <sup>3)</sup>	3'930	Découvert
	248'952	45'000
		43'952
		248'952

**BILAN (année 1)**

<u>Débit</u>	<b>1016.x Débiteur-IP compte des investissements</b>	<u>Crédit</u>
Impôt préalable CI	258'400   REDIP <sup>2)</sup>	31'784
<u>Débit</u>	<b>1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement</b>	<u>Crédit</u>
	REDIP <sup>3)</sup>	3'930
<u>Débit</u>	<b>2009.x Crédancier-TVA due</b>	<u>Crédit</u>
	Impôt CI   Impôt CF	7'063 12'160

- 1) L'excédent des charges (CHF 40'022 lors de la première année) est couvert par le compte principal de la commune et entraîne une réduction de la déduction de l'impôt préalable. Les intérêts « remis » de 45'000 francs, calculés aux conditions du marché, sur le prêt de la politique régionale sont assimilés à une subvention et sont à comptabiliser. Ce cumul de 85'022 francs est déterminant pour le calcul de la clé de la réduction de la déduction de l'impôt préalable et équivaut à 34,7% (CHF 85'022 ÷ CHF 245'022 x 100%).
- 2) L'aide à l'investissement versée par le fonds touristique est directement imputable à l'investissement (☞ chif. 6.2.5.1). La réduction de la déduction de l'impôt préalable peut être déterminée, soit par approximation (7,6% de CHF 450'000 [107,6%] = CHF 31'784), soit de manière effective (aide à l'investissement en % de l'investissement total = 12%, réduction de la déduction de l'impôt préalable du CI de 12% de CHF 258'400 = CHF 31'008). La réduction de la déduction de l'impôt préalable déterminée de manière effective est moins importante, car une partie des dépenses n'est pas grevée de TVA.
- 3) L'investissement ainsi que les amortissements sont dégrevés de TVA, car l'impôt préalable y relatif a été déduit dans les décomptes TVA. Comme l'amortissement est également couvert par des produits non soumis à la TVA (subventions), la TVA est à prélever sur cette part. Pour cela on applique la clé de la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF de 34,7%, soit un montant de 3'930 francs (CHF 149'022 x 34,7% x 7,6%).

*Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF est comptabilisée dans le même exercice, le découvert passe de 40'022 à 43'952 francs, mais n'entraîne pas une réduction complémentaire de la déduction de l'impôt préalable.*

**Exemple 6****Décompte TVA sur deux ans en tenant compte des réductions de la déduction de l'impôt préalable et d'un relèvement des taux de la TVA****Remarques générales :**

Le S « approvisionnement en eau » de la commune X est au bénéfice d'un financement spécial. Il réalise les produits suivants :

- Taxes de raccordement et d'utilisation (imposables au taux réduit) ;
- Taxes d'incendie exclues de la TVA provenant des propriétaires d'immeubles ;
- Subventions du canton ;
- Apport ou prise en charge du découvert par la commune.

Sauf indication contraire, tous les montants s'entendent TVA exclue.

L'exemple s'étend sur les années 200x et 200x+1. Au 1<sup>er</sup> janvier 200x+1 les taux de TVA sont relevés de 1,5%.

Les investissements suivants sont réalisés durant les années 200x et 200x+1 :

1. Nouvelle conduite d'eau « Les Colombettes »	Crédit	CHF 150'000*
2. Nouveau réservoir d'eau « Les Trois Poses »	Crédit	CHF 50'000*

\* TVA excl.

Le financement des deux projets se présente comme suit :

**Projet 1:**

Conduite d'eau Les Colombelles	Contribution cantonale du fonds pour les eaux (200x + 1)	CHF 30'000
	Contribution de l'assurance cantonale des bâtiments (200x + 1)	CHF 22'500
	Taxes d'incendies des propriétaires d'immeubles selon règlement (200x)	CHF 10'000
	Taxes de raccordement sur de nouvelles constructions Les Colombettes (200x)	CHF 20'000

**Projet 2:**

Réservoir d'eau Les Trois Poses	Contribution cantonale du fonds pour les eaux (200x + 1)	CHF 10'000
	Contribution de l'assurance cantonale des bâtiments (200x + 1)	CHF 7'500

A l'achèvement des travaux, les coûts restants des projets 1 et 2 sont activés au bilan comme investissement net, puis financés par le CF.

**Valeurs au bilan au 1<sup>er</sup> janvier 200x**

Actif : Installation de l'approvisionnement en eau	CHF 520'000
Passif : Compte d'engagement approvisionnement en eau	CHF 240'000

**Opérations comptables en 200x**

**a) Compte de fonctionnement**

Travaux de tiers, TVA 7,6% incl.	CHF 215'200
Charges de personnel	CHF 100'000
Imputation interne du centre d'entretien pour l'utilisation des véhicules/outillage	CHF 10'000
Amortissement ordinaire (10% de la valeur initiale 520'000)	CHF 52'000
Intérêt débiteur interne (5% de la valeur initiale des installations 520'000)	CHF 26'000
Intérêt créditeur interne (5% de la valeur initiale du compte d'engagement 240'000)	CHF 12'000
Recettes taxes d'utilisation d'eau, TVA 2.4% incl.	CHF 409'600

**b) Compte des investissements**

Projet 1 - conduite d'eau (Les Colombelles)	CHF 107'600
Factures de tiers du 31.10.200x, TVA 7,6% incl.	CHF 10'000
Recettes des taxes incendie des propriétaires d'immeubles, excl. TVA	CHF 20'480
Facturation de taxes de raccordement lors de nouvelles constructions, TVA incl.	
Projet 2 - réservoir d'eau (Les Trois Poses)	CHF 21'520
Factures de tiers du 30.11.200x, TVA 7,6% incluse	

## Opérations comptables en 200x +1

### a) Compte de fonctionnement

Travaux de tiers, TVA 9,1% incl.	CHF 327'300
Charges de personnel	CHF 105'000
Imputation interne du centre d'entretien pour l'utilisation des véhicules/outillage	CHF 15'000
Amortissement ordinaire (10% de la valeur initiale 468'000)	CHF 46'800
Intérêt débiteur interne (5% de la valeur initiale des installations 468'000)	CHF 23'400
Recettes taxes d'utilisation d'eau TVA 3,9% incluse	CHF 436'380
Contribution ass. cant. des bâtiments pour l'assainissement de la conduite d'eau	CHF 13'000
Intérêt créateur interne (5% de la valeur initiale du compte d'engagement 264'000)	CHF 13'200

### b) Compte des investissements

Projet 1 - conduite d'eau (Les Colombelles)	CHF 56'732
Factures de tiers du 31.3.200x+1, TVA 9,1% incl.	CHF 30'000
Contribution cantonale du fonds pour les eaux	CHF 22'500
Contribution de l'assurance cantonale des bâtiments	
Projet 2 - réservoir d'eau (Les Trois Poses)	CHF 30'548
Factures de tiers du 30.5.200x+1, TVA 9,1% incl.	CHF 10'000
Contribution cantonale du fonds pour les eaux	CHF 7'500
Contribution de l'assurance cantonale des bâtiments	

### Solution :

#### COMpte ADMINISTRATIF 200x

Dépenses	Compte des investissements 200x - projet 1	Recettes
Factures 31.10.200x (TVA excl.)	100'000	Taxes incendie des propriétaires 10'000
REDIP provisoire en raison des taxes incendie	706	Taxes de raccordement (TVA excl.) 20'000
	<u>100'706</u>	Report au bilan
		investissement en cours - projet 1 70'706
		<u>100'706</u>
Dépenses	Compte des investissements 200x - projet 2	Recettes
Factures 30.11.200x (TVA excl.)	20'000	Report au bilan
	<u>20'000</u>	investissement en cours - projet 2 20'000
		<u>20'000</u>
Charges	Compte de fonctionnement 200x	Produits
Charges de tiers (TVA excl.)	200'000	Taxes d'utilisation (TVA excl.) 400'000
Charges de personnel	100'000	Intérêt-créiteur interne sur compte d'engagement 12'000
Imputation interne du centre d'entretien	10'000	
Amortissements 10%	52'000	
Intérêt-débiteur int. 5% s/installations	26'000	
Report dans le compte d'engagement	24'000	
	<u>412'000</u>	<u>412'000</u>

Les intérêts créateurs internes n'entraînent pas une réduction de la déduction de l'impôt préalable. Ceux-ci peuvent être portés en diminution des intérêts débiteurs. (Le compte d'engagement pourrait être soldé en effectuant un amortissement supplémentaire des installations d'approvisionnement en eau. Ainsi, les intérêts débiteurs se calculeraient uniquement sur la valeur restante des installations).

**BILAN 200x**

Débit	1016.x Débiteur-IP CF	Crédit
Travaux tiers	15'200	
Débit	1016.x Débiteur-IP Cl projet 1	Crédit
Factures des tiers	7'600	REDIP prov. en raison des taxes incendie (7,6% de 10'000 [107,6%])
		706
Débit	1016.x Débiteur-IP Cl projet 2	Crédit
Factures des tiers	1'520	
Débit	2009.x Crédancier-TVA due	Crédit
		Taxes d'utilisation Taxes de raccordement
		9'600 480

**COMPTE ADMINISTRATIF 200x + 1**

Dépenses	Compte des investissement 200x+1 - projet 1	Recettes
Factures 31.3.200x+1 (TVA excl.)	52'000	Contribution cant. fonds des eaux
Rectification de la REDIP - projet 1 <sup>1)</sup>	3'980	Contribution ass. cant. bâtiments
		Report au bilan
		investissement en cours - projet 1
	55'980	3'480
		55'980

**1) Détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable définitive du projet 1**

Investissement total (TVA incl.):	Factures des tiers 31.10.200x Factures des tiers 31.3.200x+1 Total	100%	CHF 107'600 CHF 56'732 CHF 164'332
Financé par des produits exclus de la TVA et des subventions :	Taxes incendie 200x Contribution cantonale du fonds des eaux Contribution assurance cantonale des bâtiments Total	38.0%	CHF 10'000 CHF 30'000 CHF 22'500 CHF 62'500
Réduction:	38,0% de l'IP 200x et 200x+1 (CHF 12'332) du projet 1 . / REDIP provisoire 200x REDIP encore à effectuer en 200x+1 sur projet 1		CHF 4'686 CHF 706 CHF 3'980

Le compte au bilan « investissement en cours - projet 1 » présente à la fin de l'année 200x+1 un solde de 74'186 francs. Ce montant est à reporter à la fin 200x+1 dans le compte « installations approvisionnement en eau ». Dès 200x+2, les amortissements se calculent sur ce montant et lors du calcul des intérêts internes, il faut aussi tenir compte de cet investissement net.

**COMPTE ADMINISTRATIF 200x + 1**

Dépenses	Compte des investissements 200x - projet 2	Recettes
Factures 30.5.200x+1 (TVA excl.)	28'000	Contribution cant. fonds des eaux
Rectification de la REDIP - projet 2 <sup>2)</sup>	1'367	Contribution de l'ass. cant. bâtiments
		Report au bilan
		investissement en cours - projet 2
	29'367	11'867
		29'367

## 2) Détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable définitive du projet 2

Investissement total (TVA incl.):	Factures des tiers 30.11.200x	CHF 21'520
	Factures des tiers 30.5.200x+1	CHF 30'548
	Total	100% <u>CHF 52'068</u>
Financé par des produits exclus de la TVA et des subventions :	Contribution cantonale du fonds des eaux	CHF 10'000
	Contribution assurance cantonale des bâtiments	CHF 7'500
	Total	33.6% <u>CHF 17'500</u>
<b>Réduction:</b>	33.6% de l'IP 200x et 200x+1 (CHF 4'068) du projet 2 J. REDIP provisoire en 200x REDIP encore à effectuer en 200x+1 sur projet 2	CHF 1'367 CHF - <u>CHF 1'367</u>

Le compte au bilan « investissement en cours - projet 2 » présente à la fin de l'année 200x+1 un solde de 31'867 francs. Ce montant est à reporter à la fin 200x+1 dans le compte « installations approvisionnement en eau ». Dès 200x+2, les amortissements se calculent sur ce montant et lors du calcul des intérêts internes, il faut aussi tenir compte de cet investissement net.

### COMpte ADMINISTRATIF 200x + 1

Charges	Compte de fonctionnement 200x+1	Produits	
Travaux tiers (TVA excl.)	300'000	Taxes d'utilisation (TVA excl.)	420'000
Charges de personnel	105'000	Contribution ass. cant. bâtiments	13'000
Imputation interne du centre d'entretien	15'000	Intérêt-créditeur interne sur cpte d'engagement (240'000+24'000=264'000)	13'200
Amortissements 10%	46'800	Débit prov. dans cpte d'engagement	44'000
Intérêt-débiteur interne 5% sur les installations	23'400		
Bouclage intermédiaire	490'200		
REDIP selon calcul ci-dessous	852	Débit supplémentaire dans cpte d'engagement (marco total 44'852)	852
Total	491'052	Total	<u>491'052</u>
<i>Total des charges ou des produits après correction des intérêts débiteurs et créditeurs, mais avant comptabilisation de la REDIP</i>		100% CHF 477'000	
<i>Produits exclus de la TVA et subventions</i>		2.7% CHF 13'000	
<b>Réduction:</b>	2.7% de l'IP du CF de CHF 27'300 (9.1% de CHF 300'000) 2.7% de l'amortissement CHF 46'800 = CHF 1264 à 9,1% REDIP total du CF	CHF 737 CHF 115 <u>CHF 852</u>	

La réduction de la déduction de l'impôt préalable peut sans autre s'effectuer après la clôture des comptes. La comptabilisation dans le CF intervient alors l'année suivante. (Dans ce cas, le débit dans le compte d'engagement serait diminué de 852 francs en 200x+1. La correction aura alors lieu en 200x+2.) Par contre, la réduction de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer dans le décompte TVA du 4<sup>e</sup> trimestre. Les différences qui en résultent sont négligeables lors du calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

### BILAN 200x + 1

Débit	1016.x Débiteur-IP CF	Crédit
Travaux de tiers	27'300   REDIP CF	852
Débit	1016.x Débiteur-IP CI projet 1	Crédit
Factures des tiers	4'732   REDIP définitive CI <sup>1)</sup>	3'980
Débit	1016.x Débiteur-IP CI projet 2	Crédit
Factures des tiers	2'548   REDIP définitive CI <sup>2)</sup>	1'367
Débit	2009.x Crédancier-TVA due	Crédit
	Taxes d'utilisation	16'380

### Exemple 7

#### Réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions et d'un relèvement des taux de TVA

Le S « épuration » de la commune X agrandit la station d'épuration des eaux usées. Cet agrandissement s'étend sur une période de trois à quatre années. Le coût de construction est budgété à 3,5 millions de francs (TVA incluse). Le canton octroie une subvention de 30%, mais au maximum 1,05 million de francs. Elle sera versée à raison de 50% au début de la construction et le solde lors de la présentation du décompte final de construction.

Le S « épuration » décompte selon les contre-prestations convenues. La réduction de la déduction de l'impôt préalable est effectuée selon la méthode par approximation selon chif. 6.2.5.1. Au 1<sup>er</sup> janvier de l'année x3, les taux de TVA sont relevés de 1,5%. Le décompte de construction se présente comme suit :

Année x1	Factures des fournisseurs, TVA 7,6% incl.	CHF	860'800
Année x1	Factures des fournisseurs, sans TVA	CHF	100'000
Année x2	Factures des fournisseurs, TVA 7,6% incl.	CHF	774'720
Année x2	Factures des fournisseurs, sans TVA	CHF	25'000
Année x3	Factures des fournisseurs, TVA 7,6% incl.	CHF	151'020
Année x3	Factures des fournisseurs, TVA 9,1% incl.	CHF	992'810
Année x4	Factures des fournisseurs, TVA 9,1% incl.	CHF	796'430
Coût total, décompte de construction à disposition du canton		CHF	<u>3'700'780</u>

A l'aide du décompte de construction, le canton octroie la subvention suivante :

30%, mais au maximum sur 3,5 mio. de francs selon budget	CHF	1'050'000
dont montant versé année x1	CHF	525'000
paiement du solde année x4	CHF	525'000

#### Solution :

Application d'après la méthode par approximation (☞ chif. 6.2.5.1) :

Débit	1016.x Débiteur-IP Cl	Crédit
Impôt préalable Cl année x1 (860'800 ÷ 1,076 x 7,6%)	60'800	REDIP année x1 (525'000 ÷ 1,076 x 7,6%)
Impôt préalable Cl année x2 (774'720 ÷ 1,076 x 7,6%)	54'720	REDIP année x4 *) (paiement subvention de 525'000)
Impôt préalable Cl année x3 (151'020 ÷ 1,076 x 7,6%)	10'667	
Impôt préalable Cl année x3 (992'810 ÷ 1,091 x 9,1%)	82'810	
Impôt préalable Cl année x4 (796'430 ÷ 1,091 x 9,1%)	66'430	

\*) compte tenu des calculs ci-dessous

Coût total s/décompte de construction, TVA incl. CHF 3'700'780 = 100,0000%  
 dont 7,6% ou 9,1% de TVA CHF 275'427 = 7,4424%

Réduction de la déduction de l'impôt préalable,  
 soit 7,4424% de la subvention de CHF 1'050'000 CHF 78'145  
 Réduction de la déduction de l'impôt préalable  
 effectuée année x1 CHF 37'082  
 Solde de la réduction de la déduction de l'IP année x4 CHF 41'063

ou

Coût total s/décompte de construction, TVA incl. CHF 3'700'780 = 100,0000%  
 Subventions obtenues CHF 1'050'000 = 28,3724%

TVA sur le coût de construction CHF 275'427  
 Réduction de la déduction de l'impôt préalable  
 28,3724% de CHF 275'427 CHF 78'145  
 Réduction de la déduction de l'impôt préalable  
 effectuée année x1 CHF 37'082  
 Solde de la réduction de la déduction de l'IP année x4 CHF 41'063

**Annexe 6 : Détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable dans les S sans financement spécial (☞ chif. 6.3)**

**Exemple 1**

**S « piscine »**

Le S « piscine » n'est pas au bénéfice d'un financement spécial. Le CF se présente comme suit (sans autres indications, les montants sont TVA exclue ; les documents remplissent les exigences de l'article 37 LTVA) :

**Situation des comptes avant la clôture et la réduction de la déduction de l'impôt préalable**

**341 Piscine**

**COMPTE ADMINISTRATIF**

<u>Charges</u>	<u>Compte de fonctionnement</u>	<u>Produits</u>
Charges de personnel (sans TVA)	845'000	Entrées piscine couverte 280'708
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	573'538	Entrées piscine 224'686
Charges fonctionnement (2,4% excl.)	125'525	Entrées solarium 37'045
Charges fonctionnement (sans TVA)	18'678	Recettes de ventes d'articles (shop) 55'754
		Recettes toboggan 15'145
		Recettes téléphoniques 3'717
		Contribution du cercle scolaire 92'937
		Loyer du restaurant 101'220
		Découvert à charge de la commune 751'529

**BILAN**

<u>Débit</u>	<u>1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement</u>	<u>Crédit</u>
Impôt préalable 7,6%	43'589	
Impôt préalable 2,4%	3'013	
<u>Débit</u>	<u>2009.x Crédancier-TVA due</u>	<u>Crédit</u>
	Impôt 7,6%	53'959

Concernant la réduction de la déduction de l'impôt préalable, il faut tout d'abord retenir que les investissements de ce S sont financés par le compte principal. Par conséquent, la déduction de l'impôt préalable sur les investissements n'est pas possible (☞ chif. 6.3.1). Dès lors, ni l'amortissement, ni les intérêts calculés en relation avec l'investissement ne sont à comptabiliser dans le CF du S « piscine ».

La part de l'impôt préalable déductible grevant les charges du CF est à déterminer au moyen d'une **clé de répartition des chiffres d'affaires**. Le loyer du restaurant est exclu de la TVA, car il n'a pas été opté pour son imposition. Le découvert pris en charge par la commune est assimilé à une subvention au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA. Les autres produits sont imposables au taux normal.

Les écoles ne disposent pas de l'usage exclusif de la piscine. Ainsi, le montant mis à charge du S « écoles » (ou du cercle scolaire) représente une contre-prestation imposable. Le chiffre d'affaires total déterminant (y compris le découvert à la charge de la commune) pour le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable est de 1'562'741 francs. Les produits imposables s'élèvent à 709'992 francs et représentent 45,43% du chiffre d'affaires déterminant. L'impôt préalable de 46'602 francs est donc à réduire de 54,57%, soit 25'430 francs.<sup>19</sup>

### **Situation à la clôture des comptes après réduction de la déduction de l'impôt préalable**

#### **COMPTÉ ADMINISTRATIF**

<b>Charges</b>	<b>Compte de fonctionnement</b>	<b>Produits</b>	
Charges de personnel (sans TVA)	845'000	Entrées piscine couverte	280'708
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	573'538	Entrées piscine	224'686
Charges fonctionnement (2,4% excl.)	125'525	Entrées solarium	37'045
Charges fonctionnement (sans TVA)	18'678	Recettes de ventes d'articles (shop)	55'754
	<u>1'562'741</u>	Recettes toboggan	15'145
		Recettes téléphoniques	3'717
		Contribution du cercle scolaire	92'937
		Loyer du restaurant	101'220
		Découvert à charge de la commune	<u>751'529</u>
			<u>1'562'741</u>

#### **BILAN**

<b>Débit</b>	<b>1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement</b>	<b>Crédit</b>
Impôt préalable 7,6%	43'589   REDIP <sup>1)</sup>	25'430
Impôt préalable 2,4%	3'013	

<b>Débit</b>	<b>2009.x Crédancier-TVA due</b>	<b>Crédit</b>
	Impôt 7,6%	53'959

<sup>1)</sup> (43'589 + 3'013) x 54,57%

Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF en raison du loyer du restaurant et de la prise en charge du découvert par la commune est comptabilisée dans le même exercice, le découvert de 751'529 francs augmente de la réduction effectuée de 25'430 francs et s'élève à 776'959 francs. Une réduction complémentaire de la déduction de l'impôt préalable n'est pas à effectuer.

19 Le loyer du restaurant est à intégrer dans le CA déterminant pour le calcul de la clé de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. La réduction de la déduction de l'impôt préalable ne peut pas être effectuée de manière forfaitaire à raison de 0.07% du loyer (☞ brochure « Réduction de la déduction l'impôt préalable en cas de double affectation »).

### Exemple 2

#### S « patinoire »

Le S « patinoire » n'est pas au bénéfice d'un financement spécial. Le CF se présente comme suit (sauf indications contraires, les montants sont TVA exclue ; les documents remplissent les exigences de l'article 37 LTVa) :

#### Situation des comptes avant la clôture et la réduction de la déduction de l'impôt préalable

##### COMPTE ADMINISTRATIF

Dépenses	Compte des investissements	Recettes
Investissement (TVA 7,6% incl.) <sup>1)</sup>	700'000	Recettes
		0
Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges de personnel (sans TVA)	300'000	Entrées (TVA 7,6% excl.)
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	278'810	Découvert
Amortissements / intérêts	300'000	135'316

<sup>1)</sup> L'investissement comprend la TVA. Étant donné que le S ne bénéficie pas d'un financement spécial, la déduction de l'impôt préalable n'est en règle générale pas possible (cf. chif. 6.3.1).

##### BILAN

Débit	1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement	Crédit
Impôt préalable 7,6%	21'190	
Débit	2009.x Crédancier-TVA due	Crédit
	Impôt 7,6%	56'506

Bien que le S « patinoire » ne bénéficie pas d'un financement spécial, les intérêts internes et les amortissements sont comptabilisés dans le CF. Après la neutralisation de ces postes, le découvert du CF se transforme en un excédent de produits. La réduction de la déduction de l'impôt préalable s'effectue selon chif. 6.3.1 :

Regroupement des CF et CI :

Charges de personnel	CHF 300'000
Dépenses du CI grevées de TVA (incl.)	CHF 700'000
Charges du CF grevées de TVA (excl.)	CHF 278'810
Neutralisation des amortissements et des intérêts	CHF 0
Charges totales	CHF 1'278'810 (100,00%)
Produits imposables (TVA excl.)	CHF 743'494 (58,14%)
Insuffisance de couverture	CHF 535'316 (41,86%)

L'impôt préalable du CF de 21'190 francs est à réduire de 41,86%, soit 8'870 francs. Sur l'impôt préalable de 49'442 francs grevant les dépenses du CI, on peut procéder à une déduction de 58,14%, soit 28'746 francs.

**Situation à la clôture des comptes après réduction de la déduction de l'impôt préalable**

**COMPTE ADMINISTRATIF**

Dépenses	Compte des investissements	Reçues
Investissement (TVA 7,6% incl.)	700'000	Déduction IP autorisée <sup>1)</sup> 671'254
	<u>700'000</u>	<u>28'746</u> <u>671'254</u> <u>700'000</u>

Charges	Compte de fonctionnement	Produits
Charges de personnel (sans TVA)	300'000	Entrées (TVA 7,6% excl.)
Charges fonctionnement (7,6% excl.)	278'810	743'494
Amortissements / intérêts internes	<u>300'000</u>	<u>135'316</u>
	<u>878'810</u>	<u>878'810</u>

**BILAN**

Débit	1016.x Débiteur-IP compte des investissements	Crédit
Déduction IP admise <sup>1)</sup>	28'746	
Débit	1016.x Débiteur-IP compte de fonctionnement	Crédit
Impôt préalable 7,6%	21'190   REDIP <sup>2)</sup>	8'870
	2009.x Créditeur-TVA due	
	Impôt 7,6%	56'506

<sup>1)</sup> DIP : 49'442 \* 58,14%

<sup>2)</sup> REDIP : 21'190 \* 41,86%

Si la réduction de la déduction de l'impôt préalable du CF en raison de la prise en charge du découvert par la commune est comptabilisée dans le même exercice, le découvert de 135'316 francs est augmenté de la réduction de la déduction de l'impôt préalable de 8'870 francs et s'élève à 144'186 francs et l'insuffisance de couverture à 544'186 francs. Une réduction complémentaire de la déduction de l'impôt préalable n'est pas à effectuer.

**Annexe 7 : Représentations schématiques des différents états de fait constitutifs de prestations à soi-même en matière de travaux de construction**

**a) Prestations à soi-même selon article 9 alinéa 2 lettre a LTVA et application de la méthode effective**

**Prestations à soi-même selon art. 9 al. 2 let. a LTVA**

(Travaux sur des constructions destinés à la vente / la location ou l'affermage)  
en cas d'application de la méthode effective

Ces 3 conditions sont-elles cumulativement remplies ?

1. Tous les travaux, y compris la direction/conduite sont effectués par des tiers (sauf la surveillance de chantier).
2. Vis-à-vis de l'extérieur, pas de disponibilité à exécuter ou faire exécuter une construction pour tiers.
3. Aucune mise à disposition de marchandises, matériel et/ou infrastructure.

**oui**

**non**

**Pas de PASM selon art. 9/2/a LTVA**  
(aucun droit à la DIP sur les dépenses)

**Nouvelles constructions**

**Constructions existantes**

**Rénovation importante ?**  
(> 5% valeur assurance de l'immeuble)

**PASM selon art. 9/2/a LTVA sur la valeur totale de l'investissement**  
(avec droit à la DIP sur les dépenses)

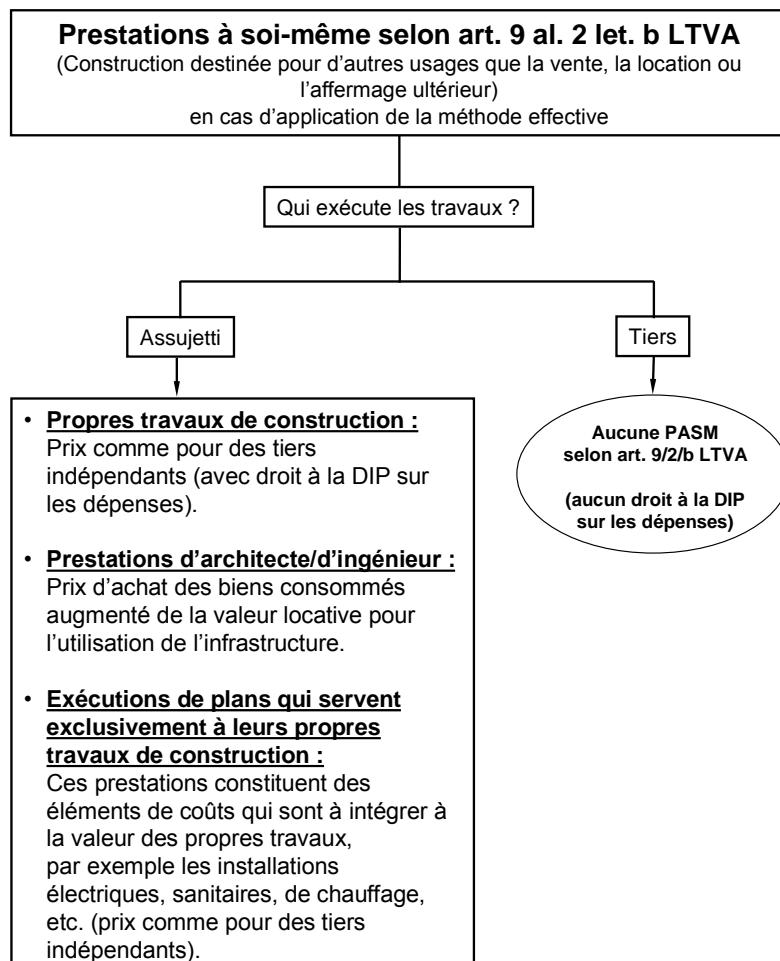
**oui**

**non**

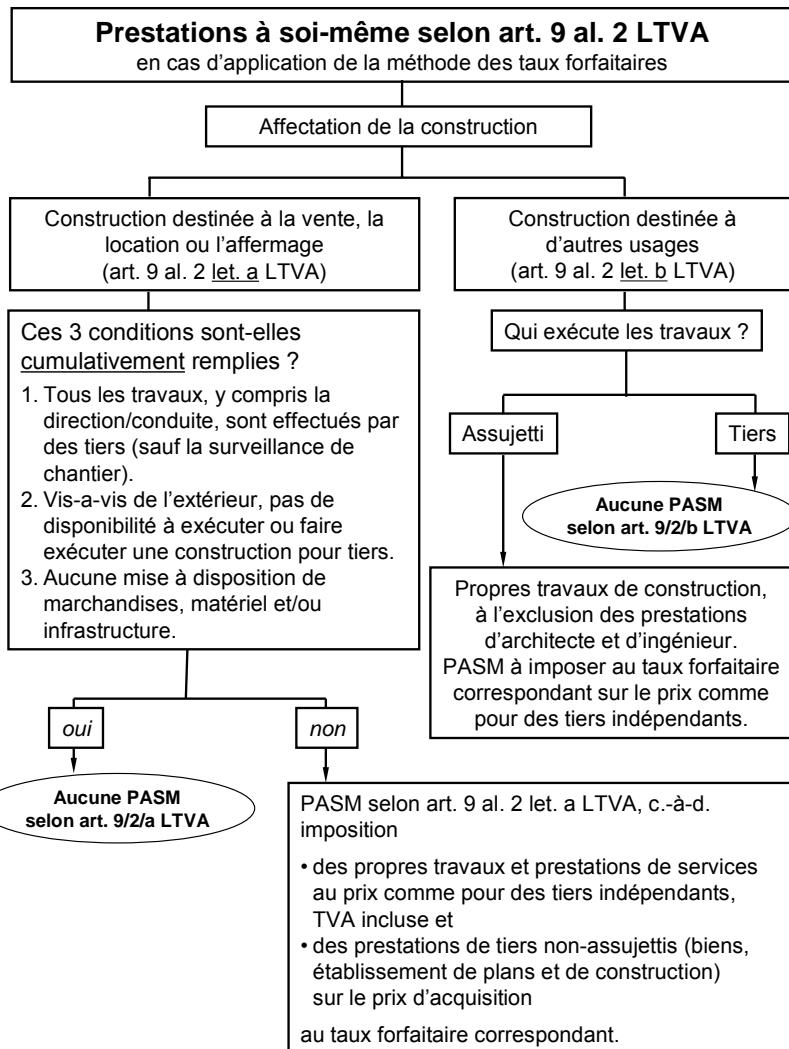
- **Propres travaux et prestations :**  
Prix comme pour des tiers indépendants
- (avec droit à la DIP sur les dépenses)
- **Prestations de tiers :**  
aucun droit à la DIP sur ces prestations

val/2/  
c

b) Prestations à soi-même selon article 9 alinéa 2 lettre b LTVA et application de la méthode effective



c) Prestations à soi-même selon article 9 alinéa 2 LTVA et application des taux forfaitaires



val/2/1  
3

**Annexe 8 : Récapitulation des plus importantes caractéristiques des services avec ou sans financement spécial et les conséquences fiscales inhérentes**

<b>S avec financement spécial</b>	<b>S sans financement spécial</b>
Nécessite une base légale	
Généralement autofinancés par des taxes affectées	Ne sont pas exclusivement financés par des taxes affectées
Déduction de l'IP sur les dépenses d'investissements (éventuellement REDIP en raison de subventions ou de la réalisation de produits exclus de la TVA)	Pas de déduction de l'IP sur les dépenses d'investissements, car elles ne sont pas financées par des taxes affectées
Déduction de l'IP sur les charges du CF	Déduction de l'IP sur les charges du CF
Les intérêts et les amortissements sont à enregistrer dans le CF du S concerné	Les intérêts et les amortissements ne sont pas à enregistrer dans le CF du S concerné
Les produits exclus de la TVA ainsi que les apports ou les prises en charge du découvert par la collectivité publique entraînent une REDIP - des charges grevées de TVA dans le CF et - ultérieurement sur les amortissements	Les produits exclus de la TVA ainsi que les apports ou les prises en charge du découvert par la collectivité publique entraînent une REDIP des charges grevées de TVA dans le CF
Traitements des excédents de produits dans le CF : Une correction est à effectuer sur ces excédents dans les mêmes proportions que sur les amortissements (☞ chif 6.2.5.2 et exemples 2 et 3 à l'annexe 5)	Lorsque le CF présente un excédent de produits, les CF et CI peuvent être regroupés. Ainsi, on peut aussi déduire l'IP grevant une partie des investissements, car ils sont partiellement financés par des produits du CF de l'année (☞ chif 6.3.1 et exemple 2 à l'annexe 6)

val  
31/12

## **Annexe 9 : Réponses à des questions fréquentes**

La notion de « puissance publique » utilisée ci-après signifie que ces prestations ne sont pas soumises à la TVA, pour autant que les conditions du chif. 1.2 sont remplies.

### **1. Contrôle des viandes**

L'inspection permanente des viandes selon les dispositions de la Loi fédérale du 9 octobre 1992 sur les denrées alimentaires et les objets usuels (RS 817.0) constitue une activité relevant de la puissance publique et n'est pas soumise à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA).

La refacturation des émoluments pour l'inspection des animaux avant et après l'abattage par les abattoirs aux destinataires de la prestation ainsi que l'abattage de bétail est imposable à la TVA au taux réduit.

### **2. Contrôle des denrées alimentaires**

Les activités des laboratoires cantonaux en relation avec les dispositions de la Loi fédérale du 9 octobre 1992 sur les denrées alimentaires et les objets usuels (RS 817.0) relèvent de la puissance publique. En font partie les analyses chimiques, physiques et bactériologiques des denrées alimentaires, des objets usuels et des biens de consommation. Les contre-prestations y relatives ne sont pas soumises à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA).

Sont en revanche imposables au taux normal les contrôles de denrées alimentaires, les analyses de l'eau, etc. effectués par les laboratoires cantonaux en l'absence de prescriptions provenant d'une autorité investie de la puissance publique (p. ex. mandats d'entreprises, de particuliers, de communes).

### **3. Contrôles techniques des véhicules à moteur**

Les contrôles officiels des véhicules à moteur effectués par les offices cantonaux de la circulation relèvent de la puissance publique. Les contre-prestations perçues ne sont pas soumises à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA).

### **4. Navigation**

Les émoluments prélevés par l'office de la navigation pour l'établissement des permis de conduire et les contrôles techniques de bateaux relèvent de la puissance publique et ne sont pas soumis à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA).

Le jaugeage et le jaugeage ultérieur des bateaux effectués par les autorités compétentes relèvent également de la puissance publique. Les émoluments facturés ne sont pas soumis à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA).

Par contre, la détermination du poids de charge par les vérificateurs officiels des poids et mesures est imposable au taux normal.

## 5.

**Antennes de téléphonie mobile**

L'octroi du droit de passage d'une ligne de transmission de données, aérienne ou souterraine, sur un terrain ou l'octroi du droit de placer et d'exploiter une installation de télécommunication (p. ex. une antenne de téléphonie mobile) est considérée prestation de services imposable au sens de l'article 7, respectivement de l'article 14 alinéa 3 LTVA. Toutefois, si un tel droit est inscrit au registre foncier ou s'il porte sur une conduite apparente (voir art. 676 CC), il s'agit alors d'un droit réel constitué sur un immeuble, lequel est exclu de la TVA.

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

## 6.

**Services vétérinaires**

Les émoluments d'autorisation (p. ex. garde et commerce d'animaux, publicité avec des animaux) prélevés par l'office vétérinaire relèvent de la puissance publique. Sont toutefois imposables au taux normal la légalisation de certificats, la délivrance de certificats, les marques auriculaires, les conseils, les expertises, les prestations de recherche ainsi que les analyses par des laboratoires. La vente d'imprimés est également imposable à la TVA (au taux réduit à certaines conditions).

## 7.

**Pêche / permis de pêche**

Les émoluments pour les permis de pêche ne sont pas à imposer lorsqu'ils sont perçus par des collectivités publiques (art. 23 al. 1 LTVA). Il en est de même si de tels permis sont transmis par le locataire des cours d'eau publics, pour autant que le bailleur (pouvoirs publics) ait arrêté ou accepté l'émolument pour ces permis.

En revanche, les émoluments pour les permis de pêche dans des eaux privées sont imposables au taux normal.

L'affermage de cours d'eau ou d'étendues d'eau en vue de la pêche est exclu de la TVA (art. 18 ch. 20 LTVA).

## 8.

**Taxes d'utilisation (eaux souterraines et eaux de surface)**

Les émoluments pour l'octroi des droits d'utilisation des eaux souterraines et des eaux de surface prélevés par les collectivités publiques en vertu d'une loi ne sont pas soumis à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA). Il s'agit surtout de permettre le captage d'eau par pompage dans les lacs, fleuves, ruisseaux ou d'eau souterraine pour l'irrigation des champs ou le refroidissement de bâtiments et de machines. Il en est de même lorsque les collectivités publiques accordent le droit de capter de l'eau souterraine pour produire de la chaleur au moyen d'une pompe à chaleur.

## 9.

**Autorités tutélaire**

Les prestations effectuées par les autorités tutélaires en vertu des articles 360 ss CC ainsi que la gestion des biens prévue à l'art. 401 CC ne sont pas imposables. Si la gestion des biens est confiée à un tiers (p. ex. une banque), la contre-prestation est imposable au taux normal chez ce dernier.

La rémunération à laquelle a droit le tuteur, le conseil légal ou le curateur choisi (art. 416 ss CC) pour ses tâches d'encadrement envers la personne sous tutelle/curatelle (p. ex. pupille) n'est également pas imposable (art. 23 al. 1 LTVA).

Les émoluments prélevés par les autorités de tutelle lors de partages successoraux (p. ex. pupilles décédés) ne sont pas imposables (art. 23 al. 1 LTVA). Dans le cas où un tiers est mandaté pour procéder au partage successoral, ces prestations sont imposables au taux normal.

## 10.

**Diverses activités relevant de la puissance publique ou recettes provenant de l'activité relevant de la puissance publique**

<b>Contrôle des habitants</b> <b>Office de l'état civil</b> (administration générale)	délivrance de :  taxes de naturalisation	- livrets de famille - actes d'origine - cartes d'identité - reçus pour le dépôt des papiers - certificats d'établissement
<b>Autorités judiciaires</b>	émoluments judiciaires émoluments des offices des poursuites et faillites émoluments d'expropriation activité de juge de paix	
<b>Justice</b>	patentes d'avocats et de notaires émoluments du registre du commerce (inscriptions et extraits) émoluments du registre foncier :  - inscriptions / extraits - déclarations de transfert de propriété et de reprise de dettes au créancier gagiste - extraits du cadastre	
<b>Police du commerce</b>	patentes d'établissements publics patentes de débits de boissons patentes de commerce patentes de commerce de bétail	
<b>Police des étrangers / passeports</b>	permis d'établissement et de séjour établissements de passeports	
<b>Circulation routière / navigation</b>	impôts sur les véhicules à moteur impôts sur les bateaux	

<b>Police</b>	<p>amendes générales :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- amendes de stationnement</li> <li>- violations de la loi sur la circulation routière</li> </ul> <p>autorisations d'exploiter un distributeur automatique</p> <p>amendes et avertissements de la police sanitaire</p> <p>taxes de la police du feu</p> <p>taxes pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- autorisations pour ventes spéciales</li> <li>- places de marché</li> <li>- autorisations de police pour démonstration, manifestation et autres</li> <li>- prolongation des heures légales d'ouverture</li> <li>- permis d'acquisition d'armes</li> </ul> <p>établissements de fiches de toxiques</p> <p>établissements de permis de chasse et de pêche</p> <p>taxes d'emplacement pour cirque et autres manifestations</p> <p>taxes d'emplacement de taxis et autorisations d'exploiter</p>
<b>Inspection du travail</b>	établissements de permis de travail
<b>Finance et fiscalité</b>	<p>impôt sur les chiens</p> <p>établissements d'attestations fiscales</p>
<b>Constructions</b>	<p>établissements de permis de construire</p> <p>émoluments de banquetage</p> <p>prises de décision</p>
<b>Protection civile</b>	taxes d'autorisation d'abris et contributions de remplacement
<b>Service d'inhumation</b>	taxes d'emplacement de sépulture et d'urnes funéraires
<b>Office des successions</b>	<p>établissements de listes d'héritiers</p> <p>établissements de certificat d'héritiers</p> <p>établissements de certificat d'ouverture de succession</p> <p>établissements d'inventaire officiel</p> <p>scellés de succession</p>

## 11.

### Communications AVS

Les indemnités versées à l'administration fiscale par les caisses de compensation pour l'établissement des communications AVS ne sont pas imposables.

## 12.

### Notaires publics / Chancellerie d'Etat

Les prestations des notaires publics sont, en règle générale, imposables au taux normal. Cela vaut par exemple pour les certifications, légalisations, rédactions de contrats, créations de cédules hypothécaires, conseils et gestion de biens (art. 23 al. 2 let. m LTVA).

Ne sont par contre pas imposables, car fournies dans l'exercice de la puissance publique, les prestations suivantes :

- tenue des registres publics (registre foncier, registre du commerce, registre d'état civil, etc.) ;
- établissements de certificats d'héritiers ;
- établissements d'inventaire notarié.

Les légalisations effectuées par les chancelleries d'Etat<sup>20</sup> sont, en règle générale, imposables à la TVA (p. ex. certificats notariés ainsi que légalisations). Les légalisations doivent être à nouveau « légalisées » par des ambassades ou consulats compétents. Cela n'est toutefois pas le cas pour des documents, destinés aux pays qui ont adhéré à la Convention de La Haye du 5 octobre 1961 supprimant l'exigence de la légalisation des actes publics étrangers (pays ayant la compétence de délivrer l'apostille), car de tels documents sont à nouveau « légalisés » au moyen des timbres d'apostille aux normes internationales. Les émoluments pour de telles nouvelles « légalisations » ne sont pas imposables.<sup>21</sup>

### 13. Taxes et émoluments de naturalisation

Les taxes de naturalisation ne sont pas soumises à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA).

### 14. Antennes collectives / télévision par câbles

Les recettes provenant de l'exploitation d'antennes collectives et de télévision par câbles sont imposables au taux normal.

### 15. Emoluments du registre foncier

Les émoluments du registre foncier prélevés pour les inscriptions et les extraits ne sont pas soumis à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA). Ceci vaut également pour les émoluments prélevés pour les publications obligatoires, à la condition que le registre foncier les facture avec les émoluments d'inscription. Il y a toutefois une prestation imposable au taux normal lors d'une consultation de données informatisées payante par internet ou lors de la fourniture d'informations au moyen d'un numéro de téléphone payant.<sup>22</sup>

Sont en outre imposables au taux normal les activités dans le domaine du notariat, par exemple l'aide apportée dans l'établissement de contrats de vente, l'examen d'actes juridiques, la constitution, modification ou annulation ainsi que la légalisation de cédules hypothécaires.

Les frais de port, de téléfax et de téléphone sont imposables lorsqu'ils sont liés à des prestations imposables à la TVA.

### 16. Registre du commerce

Les émoluments du registre du commerce prélevés pour les inscriptions, la délivrance d'extraits et d'attestations ne sont pas soumis à la TVA (activité relevant de la puissance publique au sens de l'art. 23 al. 1 LTVA). Il y a toutefois presta-

20 A la Confédération la Chancellerie fédérale, dans le canton de Glaris « die Regierungskanzlei » dans le canton de Bâle-Campagne « die Landeskanzlei », dans le canton d'Appenzell Rhodes Extérieurs « die Kantonskanzlei », dans le canton d'Appenzell Rhodes Intérieurs « die Ratskanzlei », dans le canton d'Argovie « das Pass- und Patentamt ».

21 Précision de la pratique

22 Précision de la pratique

tion imposable au taux normal lors d'une consultation de données informatisées payante par internet.<sup>23</sup>

Sont imposables au taux normal les prestations fournies à titre onéreux qui vont au-delà des tâches légales, comme les examens préalables de projets de statuts et de noms de sociétés, l'aide apportée dans les requêtes d'inscription au registre du commerce, les légalisations de signatures personnelles ou de sociétés, ainsi que les renseignements téléphoniques.

#### **17. Extraits des registres publics**

Les émoluments prélevés pour la délivrance d'extraits des registres publics ne sont pas soumis à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA), dans la mesure où il s'agit de renseignements individuels. Des renseignements fournis sous forme de listes complètes (p. ex. liste d'adresses) ainsi que des consultations de données informatisées payantes<sup>24</sup> sont imposables au taux normal.

#### **18. Autorisations d'exercer une profession ou autorisations d'exploitation**

Les émoluments provenant de concession d'exploitation - c'est-à-dire les émoluments d'autorisation exigés par une collectivité publique pour l'exploitation d'une entreprise - ne sont pas soumis (art. 23 al. 1 LTVA). Il en est de même des émoluments qui sont perçus par le canton pour la délivrance d'autorisations d'exercer une profession.

#### **19. Police**

Les contre-prestations provenant des déviations de trafic, d'encadrement de démonstrations/manifestations, d'escortes de convois exceptionnels, de commutations de systèmes antivol et incendie à la centrale d'intervention de la police sont imposables au taux normal. Sont également imposables les indemnisations convenues contractuellement qui sont facturées en supplément à la suite de fausses alarmes.

Les recettes provenant d'examens et d'expertises en criminalistique par la police pour d'autres corps de police et pour des tribunaux ne sont pas soumises à la TVA. Par contre, les expertises effectuées à titre onéreux pour des tiers (p. ex. compagnies d'assurance) sont imposables au taux normal.

Ne valent pas expertises, la remise de protocoles (en cas d'accidents, de vols, etc.) aux parties intéressées ou à leurs assurances. Ces contre-prestations ne sont pas à imposer.<sup>25</sup>

Les prestations de permanence de la police sanitaire lors de manifestations sont exclues de la TVA (art. 18 ch. 3 et 7 LTVA).

23 Précision de la pratique

24 Précision de la pratique

25 Précision de la pratique

**20. Sapeurs-pompiers / services d'intervention / accidents d'hydrocarbures / organisations de défense d'entreprise**

La commutation de systèmes d'alarme incendie à une centrale d'engagement des sapeurs-pompiers est imposable au taux normal.

Les indemnités versées au corps des sapeurs-pompiers pour ses interventions en cas de catastrophes (p. ex. inondations, dégâts dus aux tempêtes, incendies, accidents d'hydrocarbures) ne sont pas soumises à la TVA.

Par contre, les recettes provenant d'autres interventions (p. ex. remorquer des véhicules, libérer des personnes dans un ascenseur, enlever des nids de guêpes, maintenir une surveillance incendie lors de manifestations) sont imposables au taux normal.

Les entreprises disposant de leur propre organisation de défense d'entreprise (p. ex. défense contre les incendies et les accidents dus aux produits chimiques) peuvent déduire au sens de l'article 38 alinéa 2 LTVA l'impôt préalable sur les charges y relatives. Les montants provenant des pouvoirs publics (assurance cantonale des bâtiments, commune, canton) pour les acquisitions d'appareils ou pour l'exploitation de telles organisations ne sont pas imposables. Il s'agit de subventions/contributions des pouvoirs publics selon l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA qui entraînent une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA).

Si de telles organisations de défense d'entreprise sont convoquées en cas de catastrophe en dehors de leur entreprise, les éventuels dédommagements sont imposables au taux normal, cela même, si elles sont tenues légalement à de telles opérations de secours (art. 8 LTVA).<sup>26</sup>

**21. Protection-incendie : contributions et taxes d'hydrantes, taxes défense-incendie, etc.**

**a) Indemnités perçues auprès des propriétaires d'immeubles (contributions et taxes d'hydrantes)**

Les taxes défense-incendie ne sont pas imposables lorsqu'elles sont prélevées pour tous les immeubles qui se trouvent dans la zone de protection contre le feu et non seulement pour les biens-fonds qui sont raccordés au réseau d'eau. La déduction de l'impôt préalable sur les dépenses financées par les taxes défense-incendie non soumises à la TVA n'est pas possible (art. 38 al. 4 LTVA).

En cas d'ambiguité, sur la base d'une demande écrite accompagnée du règlement de construction et d'approvisionnement en eau, l'AFC donne des renseignements.

**b) Indemnités de l'assurance cantonale des bâtiments**

Les contributions de l'assurance cantonale des bâtiments pour les hydrantes et le réseau de canalisations sont considérées comme subventions au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVa. Les dépenses financées par ces contributions ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVa).

**c) Imputation du S « approvisionnement en eau » au S « police du feu »**

L'imputation unique ou annuelle des taxes défense-incendie ou d'hydrantes par le S « approvisionnement en eau » au S « police du feu » n'est soumise à la TVA (taux normal) que lorsque le S « approvisionnement en eau » fournit des prestations analogues (installations sanitaires) à des tiers autres que des collectivités publiques pour plus de 50% (art. 23 al. 3 LTVa). Le S « approvisionnement en eau » ne peut déduire l'impôt préalable sur les dépenses financées par ces ressources que lorsque les taxes sont à imposer.

Si ces taxes ne sont pas imposables, une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer.

Au sens d'un calcul par approximation, le S « approvisionnement en eau » peut, au lieu de réduire comme il se doit la déduction de l'impôt préalable, imposer au taux normal les montants imputés au S « police du feu ». La TVA **ne doit pas** être mentionnée dans les pièces d'imputation. L'application de cette méthode doit durer au moins une année civile.<sup>27</sup>

**22.**

**Taxes de raccordement**

Les taxes de raccordement (vaut p. ex. également pour les taxes complémentaires prélevées à la suite de rénovations, de transformations et en règle générale lors de nouvelles estimations) sont imposables au taux correspondant (taux réduit pour eau amenée par conduite ; taux normal pour eaux usées, électricité, gaz, télévision par câble, etc.).

☞ A 23 pour le traitement des contributions des propriétaires fonciers, de périmètre ou de plus-value.

Procédure en cas de relèvement des taux TVA :

Les taxes de raccordement provisoires facturées (c.-à-d. avant l'estimation définitive de l'assurance des bâtiments) dans le délai fixé par le Conseil fédéral pour les raccordements effectués avant le relèvement des taux de TVA sont imposables au taux applicable avant le relèvement. La facture définitive établie après ce délai (c.-à-d. après l'estimation définitive de l'assurance incendie) est imposable au même taux que la facture provisoire. Dans ce cas, il ne s'agit pas d'un établissement tardif de la facture, mais d'une rectification de la facture provisoire.

## 23.

**Equipements de terrains**

L'équipement d'un terrain à bâtir (équipement de base) est réalisé lorsque les biens-fonds sont équipés de routes, de conduites, de canalisations, etc. Par cet équipement, le terrain prend de la valeur. De tels frais d'équipement sont réalisés, soit par un S de la commune, soit par le propriétaire lui-même.

Lorsque les équipements sont effectués par la commune elle-même ou sur mandat par des tiers (qui facturent leurs prestations à la commune), la commune facture les frais d'équipement aux propriétaires des biens-fonds (dénommés aussi p. ex. contributions de riverains, à la surface, de plus-value, de périmètre). Pour la commune, ces recettes ne sont pas soumises à la TVA. Les propriétaires fonciers sont légalement tenus de payer ces aménagements, bien qu'ils ne soient pas le maître de l'ouvrage ou le mandant.

Aucune TVA ne doit être mentionnée dans les factures adressées aux propriétaires fonciers. La commune ne peut pas déduire l'impôt préalable grevant les frais d'équipements de terrain financés par ces contributions (art. 38 al. 4 LTVA).

Lors de changements d'affectation des immeubles, ces contributions d'équipement font partie de la valeur du sol.

Lorsque la commune confie les travaux d'équipement du terrain au propriétaire foncier et que ce dernier les fait exécuter par des tiers, le propriétaire foncier ne peut pas déduire l'impôt préalable sur ces prestations de tiers. En règle générale, les équipements (routes, conduites des eaux claires et usées) reviennent sans contre-prestation à la commune après la viabilisation et elle en devient propriétaire.

Lorsque le propriétaire foncier exécute lui-même des travaux d'équipement, il y a prestation à soi-même selon l'article 9 alinéa 2 lettre b LTVA.<sup>28</sup>

☞ A 22 pour le traitement des taxes de raccordement pour l'approvisionnement en eau, les eaux usées, l'électricité, etc.

## 24.

**Service des ponts et chaussées / centre d'entretien**

Les contre-prestations provenant de travaux effectués sur des routes et places privées (p. ex. nettoyage des rues, déblaiement de la neige) sont imposables au taux normal.

Si de telles prestations sont fournies à d'autres collectivités publiques, les chiffres d'affaires sont seulement à imposer lorsque des prestations analogues sont également effectuées pour des tiers autres que des collectivités publiques.

L'entretien des routes pour son « propre compte », c'est-à-dire à charge du budget du S exécutant ces travaux (p. ex. centre d'entretien) n'est pas imposable au

titre de la prestation à soi-même et ne fait pas partie du chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement.

25.

### **Routes nationales / routes cantonales**

Les indemnités versées par la Confédération aux cantons pour l'entretien et la surveillance des routes nationales ne sont pas soumises à la TVA. Il en est de même des indemnités qu'un canton verse à une commune pour l'entretien des routes cantonales sises sur le territoire de celle-ci.

Avec la réforme de la péréquation financière au 1<sup>er</sup> janvier 2008 (RPT), la Confédération devient le nouveau propriétaire des routes nationales. Ainsi, c'est elle qui est compétente pour la construction, l'entretien et l'exploitation des routes.

La Confédération subdivise, en se fondant sur des considérations d'exploitation, le réseau des routes nationales en unités territoriales et édicte les unités pour l'exploitation respectivement transfère ces tâches par des accords sur les prestations aux cantons ou des organismes constitués par eux à cet effet.

Ces prestations, exécutées par les cantons ou les organismes de droit public constitués par eux, acquises par la Confédération ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 23 alinéa 3 LTVA, pour autant que des prestations analogues ne soient pas fournies à des tiers autres que des collectivités publiques. Si des prestations analogues sont fournies, l'assujettissement subjectif du canton (service) ou de l'organisme peut en découler. Dans ce cas, les recettes de ces prestations sont imposables au taux normal.<sup>29</sup>

26.

### **Dessertes routières**

La construction à titre onéreux de chemin d'accès et de places de parc par le canton ou la commune sur un bien-fonds d'un maître d'ouvrage privé est imposable au taux normal.

Par contre, les contributions de périmètre (contributions d'équipement, de plus-value) facturées par les collectivités publiques aux propriétaires fonciers dans le cadre de l'équipement de terrains ne sont pas soumises à la TVA. Dans ces cas, la collectivité publique est elle-même le maître de l'ouvrage (☞ A 23).

Ceci vaut également pour les contributions que la collectivité publique facture à un unique maître d'ouvrage pour des frais d'équipement supplémentaires dans le cadre d'une autorisation de construire. Il n'y aucun échange de prestations entre la collectivité publique et le maître de l'ouvrage. Les frais facturés par la collectivité publique au maître de l'ouvrage ne sont pas soumis à la TVA. L'impôt préalable qui grève ces dépenses ne peut pas être déduit par la collectivité publique (art. 38 al. 4 LTVA).

29 Adaptation suite aux modifications de la nouvelle péréquation financière (RPT) en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2008

### **Exemple**

*En raison de l'implantation d'un nouveau centre commercial, la commune doit construire un giratoire. Le maître de l'ouvrage du centre commercial doit prendre à sa charge tout ou partie des coûts y relatifs. La refacturation de ces coûts n'est pas imposable, car il s'agit de frais d'équipement liés au permis de construire.*

27.

### **Pose de nouvelles conduites**

En raison de l'augmentation du trafic, une collectivité publique veut élargir une route. Directement à côté de cette route une conduite de gaz a été posée dans le sol. La société du gaz avait obtenu une servitude de conduite (inscrite au registre foncier) par le propriétaire foncier.

La collectivité publique achète le terrain grevé de la servitude qui longe la route. Afin que la société du gaz renonce à son droit de passage, la collectivité lui concède une nouvelle servitude de conduite ou lui en procure une sur la parcelle adjacente. De plus, la collectivité publique s'engage à assumer les coûts de la société du gaz pour l'installation de la nouvelle conduite.

L'indemnité que la propriétaire de la conduite de gaz obtient de la collectivité publique pour la nouvelle installation est à considérer comme une prestation en dommages-intérêts au sens propre et n'est pas imposable. Les dépenses pour l'installation de la nouvelle conduite sont grevées d'un impôt préalable que la société du gaz peut déduire, puisque la conduite est utilisée à des fins imposables. La contre-prestation pour la résiliation du droit de passage est exclue de la TVA.

28.

### **Irrigation**

La contre-prestation pour la fourniture d'eau par des conduites ouvertes ou fermées en vue de l'irrigation des champs, vignobles, etc. (canaux d'irrigation, bisses) est imposable au taux réduit.

29.

### **Estimation des bâtiments**

Les taxateurs d'immeubles nommés par le gouvernement pour procéder à l'estimation officielle de la valeur des bâtiments sont considérés comme des personnes exerçant une activité dépendante. Raison pour laquelle, la rémunération versée aux taxateurs des immeubles par l'assurance cantonale des bâtiments n'est pas soumise à la TVA.

La transmission de la valeur d'assurance d'un bâtiment par l'assurance cantonale des bâtiments à l'administration cantonale fiscale et aux communes pour la fixation de la valeur officielle relève de la puissance publique. D'éventuels émoluments facturés par l'assurance cantonale des bâtiments ne sont pas soumis à la TVA.

Cependant, les autres estimations de bâtiments, les expertises, etc. effectuées par la collectivité publique pour des tiers sont imposables au taux normal. Il en est de même des renseignements sur les données des bâtiments adressés à des tiers.

30.

### Contrôles d'installations électriques intérieures<sup>30</sup>

Les contrôles sporadiques effectués par l'Inspection fédérale des installations à courant fort (inspectorat) avec leur propre personnel sur des installations électriques au sens de l'article 39 alinéa 1 de l'Ordonnance du 7 novembre 2001 sur les installations électriques à basse tension (OIBT ; RS 734.27) relèvent de la puissance publique. Il en est de même lorsque des défauts sont constatés et que le coût des contrôles sporadiques est à la charge du propriétaire de l'installation. Les prestations facturées (sans les éventuelles éliminations des défauts) ne sont pas à imposer et la TVA grevant les prestations préalables ne peut pas être déduite au titre de l'impôt préalable.

Les contrôles sporadiques effectués par les gestionnaires de réseau avec leur personnel aux installations mentionnées ci-dessus au sens de l'article 39 alinéa 1 OIBT ne relèvent pas de la puissance publique. Si le gestionnaire du réseau facture ces coûts au propriétaire de l'installation ou à d'autres personnes, ces prestations sont imposables au taux normal.

Si l'inspectorat ou le gestionnaire du réseau mandate un tiers pour effectuer ces contrôles, ces prestations sont également imposables au taux normal. Dans ce cas, le gestionnaire du réseau peut déduire la TVA grevant les prestations des tiers au titre d'impôt préalable.

31.

### Mensurations officielles

Valent mensurations officielles au sens du CC, les mensurations reconnues par la Confédération en vue de l'établissement et de la tenue du registre foncier.

Les éléments de la mensuration officielle comprennent :

- les points fixes et les signes de démarcation ;
- le catalogue des données ;
- le plan pour le registre foncier et les autres extraits du catalogue des données établis en vue de la tenue du registre foncier ;
- les documents techniques à établir ;
- les éléments et les documents de l'ancienne mensuration officielle.

#### a) Contributions de la Confédération et des cantons (p. ex. en relation avec le premier relevé)

Les contributions versées aux communes par la Confédération et les cantons aux frais de premier relevé, de renouvellement, de mise à jour périodique ou de bornage ne sont pas soumises à la TVA. Il s'agit de subventions au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA. Si les propriétaires doivent participer à ces frais de la commune en vertu de dispositions légales (art. 49 de l'Ordonnan-

ce du 18 novembre 1992 sur la mensuration officielle [OMO ; RS 211.432.2]), il s'agit alors de taxes non soumises à la TVA.

De telles prestations fournies par le géomètre engagé auprès du S compétent ne sont pas soumises à la TVA.

Lorsque les travaux sont confiés par la commune à un géomètre indépendant, les contre-prestations sont imposables au taux normal chez ce dernier. Les travaux confiés au service cantonal du cadastre ne sont imposables par ce S que s'il fournit des prestations analogues (prestations de mensuration) à des tiers autres que des collectivités publiques (art. 23 LTVA).

La commune ne peut pas faire valoir l'impôt préalable en relation avec ces travaux.

**b) Contributions à la charge de la personne qui en est à l'origine (p. ex. la mise à jour permanente)**

Les chiffres d'affaires provenant des frais de mise à jour facturés par les communes ou le canton (Ordonnance de l'Assemblée fédérale du 6 octobre 2006 sur le financement de la mensuration officielle [OFMO ; RS 211.432.27]) à la personne qui en est à l'origine (p. ex. maîtres de l'ouvrage/propriétaires fonciers) sont imposables au taux normal.

La TVA qui grève les dépenses pour la mise à jour peut être déduite par les communes ou les cantons comme impôt préalable, pour autant que les coûts soient entièrement transférés à la personne qui en est à l'origine.

**c) Travaux effectués par des géomètres indépendants**

Toutes les prestations effectuées à titre onéreux par des géomètres indépendants sont imposables au taux normal. Font également partie du chiffre d'affaires imposable, les taxes cantonales refacturées par le géomètre (p. ex. taxe cantonale sur la reproduction de données de la mensuration officielle). Les géomètres peuvent faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur les charges y relatives grevées de TVA.

**d) Emoluments pour la reproduction de données de la mensuration officielle**

(art. 12 de l'Ordonnance du 9 septembre 1998 sur la reproduction de données de la mensuration officielle [ORDOMO ; RS 510.622]).

L'émolument perçu par l'autorité compétente pour les reproductions est imposable au taux normal (art. 12 al. 1 ORDOMO).

Les montants versés par les cantons à la Confédération en vertu de l'article 12 alinéa 2 ORDOMO représentent des remboursements de subventions qui ne sont pas soumis à la TVA.

La part du remboursement de la subvention à la Confédération contenue dans l'émolument pour la reproduction est un élément du coût qui est entièrement soumis à la TVA (il ne s'agit pas d'une contribution de droit public au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre a LTVA).

32.

### **Energie livrée gratuitement ou à tarif préférentiel**

Les exploitants de centrales hydroélectriques payent une concession pour le droit d'utilisation de l'eau (redevance hydraulique) à la commune d'implantation. La contre-prestation pour la concession accordée par la commune d'implantation n'est pas soumise à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA). Une partie de cette concession est acquittée par la livraison d'énergie gratuite ou à tarif préférentiel. Les exploitants de centrales électriques doivent imposer de telles fournitures d'énergie à leur pleine valeur (c.-à-d. aux tarifs normalement en vigueur pour ces communes).

Pour la facturation, il faut procéder comme suit :

Le fournisseur d'énergie (concessionnaire) établit une facture à la commune (concédant) aux tarifs normaux, TVA 7,6% incluse. Pour la différence entre ce prix facturé et la valeur de l'énergie gratuite ou à tarif préférentiel, le fournisseur d'énergie établit à l'adresse de la commune une note de crédit séparée sans TVA. Ce procédé permet à la commune de déduire correctement l'impôt préalable dans la mesure où elle y est autorisée, et au fournisseur d'acquitter la TVA sur la contre-prestation effectivement due pour l'énergie livrée. Le fournisseur d'énergie ne peut pas déduire d'impôt préalable sur la note de crédit établie pour le droit d'utilisation de l'eau, car celle-ci n'est pas soumise à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA).

Les dépenses grevées de TVA et financées par les recettes provenant de la concession ne donnent pas droit à une déduction de l'impôt préalable auquel la commune est assujetti (art. 38 al. 4 LTVA).

33.

### **Droit d'utilisation des conduites électriques**

Quiconque accorde à un tiers le droit d'utiliser son réseau de distribution, fournit une prestation de services au sens de l'article 14 alinéa 3 lettre a LTVA. Est réputé lieu de la prestation de services l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable. Lorsque le destinataire a son siège sur le territoire suisse, la prestation est donc imposable au taux normal. S'il a son siège à l'étranger, la prestation est effectuée à l'étranger et n'est pas soumise à la TVA (avec droit à la déduction de l'impôt préalable).

34.

### **Droits de conduite**

Les concessions octroyées en vue de l'utilisation du territoire communal pour l'exploitation du réseau électrique ne sont pas soumises à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA).

Les indemnités versées par les entreprises (p. ex. distribution d'eau, entreprises électriques, exploitants de remontées mécaniques) à des tiers pour des droits de conduite ou de passage inscrits au registre foncier sont exclues de la TVA.

Les dédommagements pour perte de récolte lors de la construction de pylônes électriques et de l'exploitation de téléskis, de remontées mécaniques, etc. sont à considérer comme des prestations en dommages-intérêts au sens propre et ne sont pas soumises à la TVA.

35.

### **Transport d'énergie en cas de procédé d'échange**

Les opérations d'échange d'énergie entre sociétés d'électricité assujetties consistent en la livraison d'énergie durant une certaine période et la restitution de celle-ci pendant une autre période et pour lesquelles aucune facture n'est établie réciprocement. Cet échange est uniquement quantitatif (sans indication de la valeur) et s'enregistre sur un compte courant dit d'énergie.

Cet échange d'énergie quantitatif n'est pas à valoriser du point de la TVA, pour autant

- que les comptes courants d'énergie sont tenus correctement ;
- que les compagnies d'électricité participant aux opérations nationales d'échange sont toutes enregistrées comme assujetties, et
- que le destinataire a droit à la déduction totale de l'impôt préalable.

Cette procédure simplifiée ne vaut exclusivement et sans préjudice que pour de tels échanges d'énergie.

36.

### **Energie de remplacement**

Si une société d'électricité subit des pertes de production passagères ou continues (p. ex. à la suite de la diminution du débit d'eau parvenant dans son barrage ou la baisse de la déclivité diminuant la production) en raison de la construction ou le développement d'un ouvrage (p. ex. barrage, construction d'une centrale hydroélectrique) réalisé par une autre société, ces pertes sont en général compensées par la livraison d'énergie de remplacement « à titre gratuit » par cette autre société. Ces livraisons ne sont pas à imposer au titre de la prestation à soi-même, car elles se rapportent à l'extension d'une activité imposable de l'entreprise.

Cet échange d'énergie quantitatif n'est pas à valoriser du point de la TVA, pour autant

- que les deux centrales électriques participantes sont enregistrées comme assujetties et
- que le destinataire a droit à la déduction totale de l'impôt préalable.

Cette procédure simplifiée ne vaut exclusivement et sans préjudice que pour un tel rééquilibrage de production.

**37. Energie de pompage**

La mise à disposition d'énergie de pompage par les producteurs et les vendeurs d'énergie aux centrales d'accumulation et grâce à laquelle leur production augmente n'est pas à imposer au titre de la prestation à soi-même, car cette production d'énergie supplémentaire est utilisée pour une activité imposable de l'entreprise.

**38. Livraisons d'énergie en retour**

Il y a livraison d'énergie en retour lorsque de petites centrales électriques (p. ex. petites centrales hydroélectriques, éoliennes, installations solaires) injectent de l'énergie dans les réseaux des entreprises d'approvisionnement. En échange de cette injection, les petites centrales électriques reçoivent une note de crédit de l'entreprise d'approvisionnement concernée. Si la petite centrale électrique est assujettie et que la note de crédit satisfait aux exigences de l'article 37 LTVA, l'entreprise d'approvisionnement peut déduire l'impôt préalable en vertu de l'article 38 LTVA. De son côté, la petite centrale électrique impose le montant de la note de crédit au taux normal.

**39. Droit de retour**

L'indemnité pour renoncer à l'utilisation du droit de retour des centrales hydroélectriques par les cantons ou les communes d'implantation est exclue de la TVA (art. 18 ch. 20 LTVA).

**40. Mandat de gestion d'exploitation**

La contre-prestation provenant de la gestion d'exploitation d'une centrale électrique par un tiers (p. ex. une autre centrale électrique) est imposable au taux normal.

**41. Eclairage public**

Les indemnités versées par le canton pour l'éclairage des routes cantonales (entretien/énergie) ne sont à imposer par le S concerné de la commune au taux normal que lorsqu'il réalise des chiffres d'affaires analogues avec des tiers autres que des collectivités publiques (vente d'électricité, installations électriques). Il est sans importance que la prestation soit facturée forfaitairement ou selon les charges.

Lorsque le S « approvisionnement en électricité » d'une commune impute totalement ou partiellement les coûts de l'éclairage public à un autre S de la même collectivité publique (p. ex. S « routes communales »), ces imputations sont donc imposables au taux normal.

Si les coûts de l'éclairage public du S « approvisionnement en électricité » ne sont pas ou partiellement rémunérés, la déduction de l'impôt préalable est toutefois possible en totalité, pour autant que les coûts de l'éclairage public soient couverts par des produits imposables (vente d'électricité, recettes provenant d'installations électriques, etc.).

42.

### **Port, places pour le stationnement de bateaux, bouées**

La location de places d'amarrage, d'emplacements de bouées, d'emplacements dans des hangars à bateaux avec dispositifs de suspension et d'emplacements similaires est imposable au taux normal (art. 18 ch. 21 let. d LTVA).

Lors de la construction ou de l'agrandissement d'un port, il est fréquent que seules les personnes ayant accordé un prêt pour la construction reçoivent une place d'amarrage. En plus du loyer à payer périodiquement, la part du prêt amortie annuellement est considérée comme loyer. Cette partie de loyer est également imposable au taux normal.

Parfois, la construction ou l'agrandissement du port est financé par une augmentation du capital-actions. Chaque futur locataire d'une place d'amarrage doit alors acquérir un certain nombre d'actions. Chaque année, une partie des actions est invalidée, sans qu'il y ait un remboursement du capital. Le prix d'émission des actions invalidées est considéré comme valeur locative imposable.<sup>31</sup>

43.

### **Camps et centres de vacances**

La location de bâtiments (également les cantonnements de l'armée ou de la protection civile) pour des camps de vacances vaut location d'appartements et de chambres pour l'hébergement d'hôtes et est donc imposable au taux spécial pour l'hébergement (art. 18 ch. 21 let. a en relation avec l'art. 36 al. 2 LTVA).

Les participations versées par les parents pour les courses d'écoles et les camps scolaires obligatoires sont par contre exclues de la TVA (art. 18 ch. 9 LTVA).

44.

### **Location de places de marché et emplacements en plein air**

La simple location de places de marché et d'emplacements en plein air est - indépendamment du fournisseur de la prestation<sup>32</sup> - exclue de la TVA. Lorsque le bailleur offre des prestations supplémentaires comme la mise à disposition de l'infrastructure (matériel de stand) ou des raccordements à l'électricité, gaz, eau, etc., la location (y compris les prestations supplémentaires) est imposable au taux normal (☞ ch. 674).

45.

### **Location d'installations sportives**

En vertu de l'article 18 chiffre 21 lettre d LTVA, les contre-prestations provenant de la location d'installations sportives (halles de gymnastique, stands de tir, patinoires, terrains de football, etc.) sont exclues de la TVA. Une telle location se présente lorsque des installations dans leur intégralité, des locaux ou des parties d'installations sont loués pour une durée fixe et que le locataire dispose du droit exclusif d'utilisation.

31 Précision de la pratique

32 Précision de la pratique

### Exemples

- la patinoire est louée exclusivement à un club de hockey une soir par semaine ;
- la piscine est louée à une école pour une utilisation exclusive.

Par contre, les entrées (billets individuels, de groupe ou collectifs) pour une utilisation non exclusive des installations sportives sont imposables au taux normal. Avec le paiement d'un prix déterminé (entrée), l'utilisateur reçoit ainsi le droit à une utilisation commune d'une installation sportive.

### Exemple

- entrées pour les piscines couvertes ou en plein air, patinoires, terrains de golf (green fees), minigolfs, pistes de luge, etc.

L'option pour l'imposition des recettes provenant de la location d'installations sportives est possible en vertu de l'article 26 alinéa 1 lettre b LTVA lorsque le locataire est un assujetti suisse.

Si des prestations aussi bien imposables qu'exclues de la TVA sont réalisées, la déduction de l'impôt préalable est à réduire proportionnellement.

Au sens d'une simplification, l'assujetti peut procéder à la rectification de l'impôt préalable en imposant les **recettes exclues de la TVA selon l'article 18 LTVA au taux normal (sans option)**. Pour le calcul de l'impôt, les chiffres d'affaires s'entendent TVA **inclus** (taux normal).

Une **mention de la TVA n'est pas admise** dans les factures. Si la TVA est toutefois mentionnée dans les factures, la méthode simplifiée ne peut plus être appliquée. Dans ce cas, le fournisseur de la prestation doit s'acquitter de la TVA, **sans droit à la déduction de l'impôt préalable**.

Pour l'utilisation de cette méthode simplifiée, aucune autorisation de l'AFC n'est nécessaire et sa durée d'utilisation est d'au moins une année (civile ou commerciale).<sup>33</sup>

46.

### Places de stationnement, parkings

Les recettes provenant de la location et de l'utilisation de places de stationnement appartenant au domaine public sont exclues de la TVA (art. 18 ch. 21 let. c LTVA).

Par contre, la location de places de parc n'appartenant **pas** au domaine public pour le stationnement de véhicules est en principe, indépendamment de leur durée d'utilisation, imposable au taux normal.

33 Modification de la pratique en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005

La location de telles places de parc n'appartenant pas au domaine public pour le stationnement de véhicules est exclue de la TVA (contre-exception) lorsqu'il s'agit d'une **prestation accessoire** à une location d'immeuble exclue de la TVA.

**Le domaine public** comprend exclusivement les places de stationnement se trouvant sur le bord de la chaussée ou sur les places publiques sans barrage d'accès. La manière dont les taxes de stationnement, en règle générale pour de courtes périodes, sont perçues (p. ex. distributeurs de ticket, parcmètres ou par la remise de cartes de stationnement en zone bleue de riverains) ne joue aucun rôle.

**Ne font pas partie du domaine public** les places de stationnement dans des parkings qui sont la propriété de privés ou de collectivités publiques (communes). Font également partie de cette catégorie, les places dans des parkings privés qui sont délimités par des mesures structurales (p. ex. barrières, haies), de même que les places de parc rattachées à des bâtiments déterminés (p. ex. hôpitaux, bâtiments administratifs, écoles, gares). Il y a lieu de relever que la location faisant l'objet de la convention conclue entre les parties contractantes est imposable au taux normal et ne dépend pas de l'utilisation effective par le locataire de l'objet loué.

Les places de parc louées à titre onéreux par les collectivités publiques à leurs employés sont imposables au taux normal.

47.

### **Locations de locaux**

La location de locaux dans les écoles, les foyers, les salles polyvalentes, les installations sportives, etc. est exclue de la TVA (art. 18 ch. 21 LTVA).

Par contre, la location de surfaces de stands de foires ou d'exposition et celle de locaux destinés à des foires ou des congrès, de même que la location de salles dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration, sont imposables au taux normal. La location d'appartements et de chambres pour l'hébergement d'hôtes (location d'une maison de vacances, d'une école, d'un local de protection civile aux fins de nuitées) est imposable au taux spécial pour l'hébergement. La taxe horaire ou journalière d'utilisation d'un abattoir (location de dispositifs et de machines fixés à demeure) est imposable au taux normal (art. 18 ch. 21 let. d LTVA).

48.

### **Location de restaurants**

La location de cafés-restaurants avec leurs accessoires est exclue de la TVA (art. 18 ch. 21 LTVA). La simple location de mobilier est par contre imposable au taux normal.

49.

### **Affermage de chalets d'alpage ou de mayens**

L'affermage de chalets d'alpage et de mayens pour l'estivage du bétail est exclu de la TVA (art. 18 ch. 21 LTVA). Est toutefois imposable au taux spécial la location de tels bâtiments pour les vacances et cela également s'il s'agit d'une location d'une longue durée (art. 18 ch. 21 let. a en relation avec l'art. 36 al. 2 LTVA).

50.

### **Concessions pour l'exploitation des ressources du sol<sup>34</sup>**

La location et l'affermage de terrain ainsi que l'inscription au registre foncier d'un droit réel dans le but d'extraire des ressources du sous-sol (p. ex. sable, gravier, chaux) sont en principe exclus de la TVA.

Il y a une livraison imposable au taux normal, lorsqu'on donne à un tiers la possibilité d'extraire du sol, contre rémunération, une quantité définie (en règle générale à l'avance) de ressources.

Les concessions pour l'extraction de graviers ou de sables dans les eaux (p. ex. à l'aide de dragues flottantes) sont imposables à la TVA au taux normal, pour autant qu'il ne s'agit pas d'un droit réel.

51.

### **Droits d'utilisation des sources**

Les indemnisations versées pour la cession du droit d'utiliser des sources (p. ex. aux S « approvisionnement en eau ») sont exclues de la TVA (art. 18 ch. 21 LTVA).

52.

### **Elimination**

Les activités dans le domaine de l'élimination sont en principe imposables au taux normal (art. 23 al. 2 let. o LTVA).

Les prestations d'élimination sont des prestations de services qui sont réputées être fournies au lieu où le prestataire a son siège (art. 14 al. 1 LTVA). Ainsi, l'élimination d'objets effectuée en Suisse ou à l'étranger par un assujetti ayant son siège sur le territoire suisse est à imposer au taux normal et ceci indépendamment du fait que le mandant est domicilié en Suisse ou à l'étranger.

Si un objet est éliminé par un assujetti dont le siège est à l'étranger, il ne s'agit pas d'une acquisition de prestation de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger pour le mandant suisse.

53.

### **Traitement des eaux usées**

Les contre-prestations provenant du traitement des eaux usées (p. ex. taxe de raccordement unique, taxes périodiques) sont imposables au taux normal (art. 23 al. 2 let. o LTVA).

Concernant le traitement des versements de la redevance aux fonds cantonaux des eaux usées selon l'article 33 alinéa 6 lettre d LTVA et l'article 9 OLTV, il y a lieu de prendre contact avec l'AFC (☞ chif. 4.3). En principe, les taxes cantonales sont comprises dans les tarifs d'élimination et sont à imposer. Le dégrèvement s'effectue auprès des fournisseurs de la prestation qui doivent verser la taxe aux fonds cantonaux.

L'indemnité versée par une commune voisine pour l'utilisation conjointe d'installations de traitement des eaux usées (montant de rachat) est imposable au taux normal.

54.

### **Décharges**

Lors de la cession d'un terrain à un seul partenaire lié contractuellement dans le but d'y déposer des déchets, par exemple lors de la cession d'une gravière pour la remplir de boues d'épuration ou de déchets de construction, il y a une location exclue de la TVA (sans possibilité d'option, car elle fait partie de la valeur du sol selon art. 26 al. 1 lettre b LTVA).

Toutefois, si le droit de déposer des déchets est cédé à plusieurs partenaires liés contractuellement, il s'agit d'une prestation d'élimination imposable. Le lieu de la prestation est régi par l'article 14 alinéa 1 LTVA (principe du prestataire).

Les taxes de dépôts sont imposables au taux normal (art. 23 al. 2 lettre o LTVA).

55.

### **Elimination des déchets**

Les contre-prestations provenant de l'élimination des déchets (p. ex. taxe de base, taxe pour collectes séparées, taxes au sac) sont imposables au taux normal (art. 23 al. 2 let. o LTVA). Sont également imposables au taux normal les taxes prélevées par les centres collecteurs de cadavres d'animaux.

56.

### **Taxe prélevée en cas d'élimination de déchets spéciaux<sup>35</sup>**

L'entreprise d'élimination trouve souvent parmi les ordures ordinaires des déchets spéciaux qui sont à éliminer séparément. Si le service d'élimination des ordures découvre et élimine ces déchets, il prélève, en règle générale, en raison de ces inconvénients, une surtaxe. Cette surtaxe est à considérer comme une prestation en dommages-intérêts au sens propre, qui n'est pas imposable.

Si la surtaxe contient également la taxe d'élimination, le chiffre d'affaires imposable est à estimer et à documenter au moyen d'enregistrements correspondants.

Par analogie, il y a lieu de procéder de la même manière pour des déchets qui ont été déposés illégalement.

57.

### **Enlèvement des ordures / sacs à ordures**

Les activités du domaine de l'élimination sont imposables au taux normal (art. 23 al. 2 let. o LTVA).

#### **Exemple**

*Le fabricant de sacs livre des sacs à ordures (taxes incluses) dans les points de vente en vertu d'un contrat conclu avec la commune X. Le fabricant doit imposer*

*ce chiffre d'affaires, taxes incluses, au taux normal. La note de crédit pour la commune X - pour autant que celle-ci soit assujettie subjectivement - est à établir avec mention de la TVA au taux normal (avec indication du n° TVA de la commune X) afin de lui permettre de faire valoir la déduction de l'impôt préalable. Ces chiffres d'affaires sont imposables pour la commune.*

*Si l'entreprise d'élimination est une association de communes ou un groupement de collectivités publiques, qui transfère les taxes aux communes membres, cette opération est à nouveau imposable, pour autant que la commune membre soit assujettie subjectivement.*

58.

### **Chasse**

Les recettes provenant de la vente des produits de la chasse sont imposables au taux correspondant (les trophées de chasse comme les bois et la fourrure sont imposables au taux normal et la viande destinée à la consommation humaine ou animale est imposable au taux réduit).

L'achat de gibier abattu par les chasseurs n'est pas considéré comme acquisition de produits naturels au sens de l'article 38 alinéa 6 LTVA. Aucune déduction de l'impôt préalable ne peut par conséquent être opérée pour de telles acquisitions.

Les taxes de permis de chasse, d'autorisations spéciales de régulation et autres taxes similaires ne sont pas soumises à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA).

59.

### **Centrale d'imprimés et de matériel**

Les ventes de biens et les fournitures de prestations de services par les centrales d'imprimés et de matériel sont imposables au taux correspondant. Sous certaines conditions, les imprimés sont imposables au taux réduit (☞ brochure « Arts graphiques »).

La vente de biens déjà utilisés et de vieux matériel est, en règle générale, imposable au taux normal. La vente de biens qui ont été utilisés **exclusivement** pour une activité exclue de la TVA n'est pas soumise à la TVA, à la condition que leur acquisition n'ait pas donné droit à la déduction de l'impôt préalable. Ceci vaut également pour les livraisons de biens utilisés dans l'entreprise et dont l'acquisition n'a pas donné droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 18 ch. 24 LTVA).

60.

### **Service d'inhumation**

Les prestations des entreprises de crémation<sup>36</sup> et d'inhumation (p. ex. livraisons de cercueils, soins et lavage des cadavres) sont imposables au taux normal.

Ne sont toutefois pas soumises à la TVA la délivrance d'actes de décès, de laissez-passer pour cadavres, de certificats de douane établis par les offices compétents ainsi que les taxes d'emplacement de tombes et d'urnes funéraires.

Si un cercueil avec le corps ou une urne avec les cendres est transporté à l'étranger, la livraison de ces biens est exonérée de la TVA, pour autant que l'exportation soit prouvée au moyen d'un document adéquat (p. ex. avec l'autorisation de l'instance compétente pour le transport du corps).<sup>37</sup>

## 61. Services des forêts, sylviculture<sup>38</sup>

La vente de **produits naturels provenant de sa propre forêt** est exemptée de TVA (art. 25 al. 1 let. b LTV). Sont considérés comme produits naturels : bois sur pied, bois en grume, bois rond avec ou sans écorce, bois fendu, bois pour pâte à papier, bois de feu, copeaux de bois, arbres de Noël.

**Conséquences lorsque plusieurs services communaux des forêts se regroupent en une corporation de droit public au sens d'une association de communes/groupement de collectivités publiques ou d'une collectivité sans personnalité juridique :**

### Etat de fait 1

Les membres (toutes des collectivités publiques) remettent l'exploitation de leurs forêts sans contrepartie à une corporation de droit public ou à une collectivité sans personnalité juridique (ci-après association forestière). Les membres ne reçoivent aucun décompte sur les dépenses d'exploitation et les recettes de la vente du bois. L'association forestière décide de la gestion d'exploitation. Les dépenses d'exploitation doivent être couvertes par les ventes de bois. Un bénéfice éventuel est soit reporté au fond de réserve de l'association forestière ou versé, selon contrat, aux membres en proportion des surfaces. Une perte éventuelle est soit débitée au fond de réserve ou facturée, selon contrat, aux membres en proportion des surfaces. L'association forestière est la bénéficiaire des subventions et non pas chaque commune.

Cet état de fait a les conséquences fiscales suivantes :

- Il n'y a pas d'échange de prestations entre l'association forestière et ses membres et de ce fait aucun chiffre d'affaires n'est réalisé.
- Les bois obtenus de la remise sans contrepartie de l'exploitation forestière sont des produits provenant de la propre exploitation sylvicole au sens de l'article 25 alinéa 1 lettre b LTV. Les recettes provenant de la vente de bois par l'association forestière sont de ce fait exemptées de l'impôt.

L'association forestière peut être assujettie lorsqu'elle vend du bois acheté ou fournit des prestations à des tiers.

37 Précision de la pratique

38 Précision de la pratique

## Etat de fait 2

Les membres (toutes des collectivités publiques) fondent pour l'exploitation de leurs propres forêts une corporation de droit public ou une collectivité sans personnalité juridique (ci-après association forestière). L'association forestière compare, sur la base d'un décompte détaillé, les frais d'exploitation de chaque forêt avec les produits de la vente de bois correspondants. Si le produit de la vente de bois est supérieur aux frais d'exploitation, cet excédent est crédité ou versé à la commune concernée. Si les frais d'exploitation sont supérieurs à la vente de bois, cet excédent de charges est facturé ou débité sur le compte de la commune concernée.

Cet état de fait a les conséquences fiscales suivantes :

- L'association forestière fournit des prestations à titre onéreux à ses membres. Ces prestations sont imposables au taux normal, pour autant que l'association forestière fournit des prestations analogues à des tiers autres que des collectivités publiques et qu'il y a assujettissement de l'association forestière (☞ chif. 3.1).
- Lors de la vente de bois en son nom et pour son compte par l'association forestière, il s'agit de produits achetés et non pas de produits de la propre exploitation sylvicole. Le produit de la vente de bois est, en règle générale, imposable au taux normal. La livraison de copeaux de bois et d'écorces en tant que matériaux de couverture (paillis) et de sapins de Noël est imposable au taux réduit.

Pour autant que l'association forestière dispose de justificatifs valables, elle peut déduire dans son décompte TVA, à titre d'impôt préalable, le 2,4% du prix d'achat du bois (art. 38 al. 6 LTVA). Dans cette situation il y a toujours assujettissement, car il est à admettre que les ventes à des tiers autres que des collectivités publiques dépassent la limite des 25'000 francs par année et que les autres limites selon l'article 21 alinéa 1 et l'article 25 alinéa 1 lettre a LTVA sont dépassées.

Pour autant que des travaux forestiers sont aussi fournis à des tiers autres que des collectivités publiques, les prestations analogues fournies aux membres sont également imposables au taux normal (☞ chif. 3.1).

## Conséquences fiscales dans les collectivités publiques qui exploitent aussi des forêts d'autres propriétaires :

### Etat de fait 1

La bourgeoisie A<sup>39</sup> exploite en plus de ses propres forêts les forêts d'autres propriétaires de droit public (bourgeoisies B et C). Les dépenses y relatives sont facturées à B et C. A, B et C vendent le bois de leurs forêts en leur propre nom et pour leur

proper compte. A part la vente de bois de leurs propres forêts, A ne fournit aucune prestation imposable à des tiers autres que des collectivités publiques.

Cet état de fait a les conséquences fiscales suivantes :

Les travaux pour les autres bourgeoisies sont exécutés sur la base d'un contrat. Etant donné que A, à l'exception de la vente de bois de sa propre forêt, ne fournit aucune autre prestation imposable à des tiers autres que des collectivités publiques, elle n'est pas assujettie.

### **Etat de fait 2**

La bourgeoisie X exploite en plus de ses propres forêts les forêts d'autres propriétaires de droit public ainsi que celles de propriétaires privés. Les dépenses y relatives sont facturées aux autres propriétaires de forêts. Chaque propriétaire de forêts vend le bois de leur forêt en leur propre nom et pour leur propre compte.

Cet état de fait a les conséquences fiscales suivantes :

- Les travaux pour les autres propriétaires sont exécutés sur la base d'un contrat. Pour autant que les chiffres d'affaires provenant de prestations fournies à des propriétaires privés de forêt s'élèvent annuellement à plus de 25'000 francs et que le chiffre d'affaires provenant de l'ensemble des prestations fournies (à des propriétaires de droit public et à des privés) dépasse les autres limites selon l'article 21 alinéa 1 et l'article 25 alinéa 1 lettre a LTVA, la bourgeoisie X est assujettie.
- Les chiffres d'affaires provenant des prestations d'exploitation aux propriétaires de forêts de droit public et aux privés sont à imposer par la bourgeoisie X.
- Les ventes de bois de leur propre forêt sont exemptées de la TVA (art. 25 al. 1 let. b LTVA). Elles ne sont pas non plus déterminantes dans l'examen de l'assujettissement.

### **62. Horticulteurs, agriculteurs et sylviculteurs**

Les recettes provenant de la vente des propres produits agricoles, sylvicoles et horticoles sont exemptées de la TVA (art. 25 al. 1 let. b LTVA).

Toutefois, les livraisons de produits agricoles, sylvicoles et horticoles achetés sont imposables au taux correspondant.

Il n'y a **pas** de prestation à soi-même en cas de prélèvement de produits naturels (p. ex. légumes, fruits, viande) provenant de la propre exploitation et destinés aux propres besoins.

### 63. **Toilettes**

Les recettes provenant de l'utilisation de toilettes publiques sont imposables au taux normal.

### 64. **Contributions d'estivage de bétail**

Lorsqu'une corporation alpestre se charge, contre rémunération, d'estiver le bétail des agriculteurs sur l'alpage, il s'agit d'une prestation agricole exemptée de TVA. Par conséquent, de telles recettes ne constituent pas un chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement (art. 25 al. 1 let. b LTVA).

L'affermage d'un alpage est exclu de la TVA selon l'article 18 chiffre 21 LTVA.

### 65. **Subsistance des élèves / cantines**

La vente de repas et de boissons dans les cantines scolaires est imposable au taux normal. Les exploitants de cantines doivent également imposer au taux normal les contributions des écoles (p. ex. supplément par repas servi, indemnité forfaitaire ou couverture d'un éventuel déficit).

### 66. **Indemnités d'administration**

Les indemnités d'administration (p. ex. gestion d'une succession, d'un patrimoine ou la tenue d'une comptabilité) sont imposables au taux normal.

☞ A 9 pour de plus amples informations sur la tutelle.

### 67. **Vignerons-encaveurs et distillateurs**

Les chiffres d'affaires provenant de la transformation du raisin ou d'autres produits agricoles provenant de la propre exploitation (p. ex. vin, cidre fermenté avec une teneur de plus de 0,5% d'alcool) ainsi que les chiffres d'affaires provenant de la distillation de l'eau-de-vie sont imposables au taux normal.

### 68. **Panneaux publicitaires et tableaux d'affichage**

La mise à disposition de surfaces sur des immeubles ou des terrains ainsi que la location de vitrines et autres présentoirs du même genre à des fins publicitaires est imposable au taux normal. Il s'agit en l'occurrence de l'octroi d'un droit d'afficher ou d'installer des supports publicitaires et donc d'une prestation de services imposable (art. 7 al. 2 let. a LTVA). Le lieu de cette prestation de services est régi par l'article 14 alinéa 3 LTVA (principe du destinataire).

Par contre, la contre-prestation pour la concession d'utilisation d'un bien-fonds du domaine public (places, zones piétonnes, trottoirs) n'est pas soumise à la TVA.

Les autorisations délivrées par la collectivité publique pour la fixation ou l'installation des dits supports relèvent de la puissance publique et les émoluments ne sont pas soumis à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA).

## 69.

**Caisse de compensation AVS**

Les cotisations AVS perçues en vertu de la Loi fédérale sur l'assurance vieillesse et survivants du 20 décembre 1946 (LAVS ; RS 831.10) valent opérations de la sécurité sociale et sont donc exclues de la TVA (art. 18 ch. 8 LTVA). En font également partie les indemnités pour frais d'administration (art. 69 LAVS).

Les prestations effectuées à titre onéreux par les caisses de compensation AVS sur délégation de la Confédération ou - sur autorisation de l'Office fédéral des assurances sociales - sur la base de la LAVS et qui ressortent des assurances sociales, de la prévoyance sociale et professionnelle ou de la formation et du perfectionnement professionnels sont exclues de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 25 LTVA. En font entre autre partie :

- l'encaissement de cotisations pour des fonds de formation professionnelle
- l'encaissement de cotisations de la formation professionnelle (2<sup>e</sup> pilier).<sup>40</sup>

Par contre, les prestations administratives à titre onéreux des caisses de compensation pour les sociétés d'assurance-vie (pour des assurances communes de libre passage) sont imposables au taux normal.

## 70.

**Feuille officielle, publications officielles**

La diffusion à titre onéreux d'avis et d'annonces à des fins non publicitaires constitue une prestation de services imposable au taux normal.

Les recettes provenant d'avis officiels sont également imposables au taux normal. Les S des collectivités publiques qui éditent eux-mêmes la feuille officielle sont assujettis, à la condition que les montants limites déterminants provenant des chiffres d'affaires imposables (émoluments de publications officielles, d'annonces et recettes provenant de la vente de la feuille officielle) soient dépassés selon les articles 21 ss LTVA.

Les publications/annonces imputées à d'autres S de la même collectivité publique sont également imposables si le S fournit des prestations analogues principalement à des tiers autres que des collectivités publiques (art. 23 al. 3 LTVA).

Les concessions que les éditeurs/imprimeurs doivent payer aux collectivités publiques en échange du droit d'édition des publications officielles ne sont pas soumises à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA). Dans le cas où les éditeurs/imprimeurs ont le devoir de publier gratuitement les avis officiels en sus de la concession versée, ces publications sont imposables au taux normal. La TVA se calcule sur la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 33 al. 2 LTVA).

Lorsque les frais de publications en relation avec des prestations relevant de la puissance publique sont facturés, ces frais relèvent aussi de la puissance publique et ne sont donc également pas soumises à la TVA.

### **Exemples**

- *Le S des constructions d'une commune facture au maître de l'ouvrage les émoluments pour le permis de construire y compris les frais de la publication prescrite dans l'organe officiel (p. ex. feuille officielle cantonale). Ces émoluments (y compris les frais de l'annonce) ne sont pas soumis la TVA en vertu de l'article 23 alinéa 1 LTVA. Le S des constructions ne peut faire valoir l'impôt préalable sur ces dépenses (art. 38 al. 4 LTVA).*

*Par contre, le S « feuille officielle » du canton doit imposer les chiffres d'affaires provenant des avis de permis de construire, pour autant que les montants limites déterminants selon les articles 21 ss LTVA soient dépassés.*

- *L'office du registre du commerce facture l'inscription d'une société anonyme au registre du commerce. Dans les émoluments d'inscription est comprise la publication prescrite par la loi dans les feuilles officielles. Les recettes ne sont pas soumises à la TVA (art. 23 al. 1 LTVA). L'office du registre du commerce ne peut faire valoir de droit à la déduction de l'impôt préalable sur les annonces grevées TVA (art. 38 al. 4 LTVA).*

71.

### **Cantonnements militaires**

Les logements de militaires dans des locaux appartenant à des collectivités publiques ne sont pas soumis à la TVA. Sont par contre imposables au taux spécial les contre-prestations provenant de l'hébergement de civils, par exemple pour les vacances, camps d'entraînement, camps scolaires.

La location de chambres à des officiers par les entreprises de l'hôtellerie et de la restauration est imposable au taux spécial. La location de salles par les entreprises de la restauration est imposable au taux normal.

72.

### **Fontaines publiques**

Lorsque les frais des fontaines publiques sont facturés totalement ou partiellement par le S « approvisionnement en eau » d'une commune (p. ex. par imputation à un autre S de la collectivité publique), ces imputations sont imposables au taux réduit.

Si les frais des fontaines publiques du S « approvisionnement en eau » ne sont pas ou partiellement imputés, la déduction de l'impôt préalable est toutefois possible, pour autant que la totalité des frais des fontaines publiques est couverte par les produits imposables (vente d'eau).

**73. Téléphone, radio et télévision dans les prisons et établissements**

Les recettes provenant de la mise à disposition d'appareils TV et radio par les établissements aux détenus ne sont pas imposables.

Sont toutefois imposables au taux normal les recettes provenant des cabines téléphoniques.

**74. Stand de tir**

Les contributions de la Confédération pour l'utilisation d'un stand de tir par l'armée (finance de tir, contribution versée au chef de la place de tir, etc.) ne font pas partie de la contre-prestation.

☞ A 45 pour l'utilisation par un tiers.

**75. Groupement de collectivités publiques**

**a) Assujettissement**

Voir à ce sujet les informations au chif. 2.5.

**b) Finances d'entrée d'un nouveau membre**

Les finances d'entrée versées par les nouveaux membres au groupement de collectivités publiques sont imposables au taux normal. Par contre, la finance d'entrée dans un groupement d'approvisionnement en eau est imposable au taux réduit (art. 36 al. 1 let. a ch. 1 LTVa).

D'éventuelles notes de crédit établies aux autres membres doivent mentionner le taux de TVA correspondant et représentent une diminution de la contre-prestation. Chez le destinataire, cette note de crédit est une diminution de charges. Les destinataires assujettis doivent réduire en conséquence leur déduction de l'impôt préalable.

**c) Réfacturation des investissements du groupement de collectivités publiques sous forme de coûts d'exploitation**

Les investissements facturés aux communes membres par le groupement sont imposables au taux normal. Par contre, la refacturation par un groupement d'approvisionnement en eau est imposable au taux réduit.

Lorsque le groupement de collectivités publiques finance ses investissements elle-même (p. ex. emprunts auprès des banques), la refacturation des intérêts et des amortissements aux membres s'effectue par le compte d'exploitation annuel. Les coûts d'exploitation annuels facturés sont imposables au taux normal ou au taux réduit pour l'approvisionnement en eau.

**76. Prestations écologiques requises (contrôles PER)**

Les contrôles PER prescrits par la législation agricole relèvent de la puissance publique, seulement si l'organisation/institution mandatée est autorisée à prendre en son nom des décisions au sens de l'article 5 PA, contre lesquelles on peut

former un recours (☞ chif. 1.2.1). Si ce n'est pas le cas, l'organisation fournit alors des prestations de services imposables au sens de l'article 6 LTVA.

#### **77. Améliorations foncières, remaniements parcellaires, syndicats d'améliorations foncières (art. 703 CC)**

Lorsque des améliorations foncières (p. ex. corrections de cours d'eau, assèchements, irrigations, reboisements, chemins, remaniements parcellaires) ne peuvent être exécutées que par une communauté de propriétaires et que les ouvrages nécessaires à cet effet sont décidés par la majorité des intéressés possédant plus de la moitié du terrain, les autres sont tenus d'adhérer à cette décision. Les propriétaires intéressés qui ne prennent pas part à la décision sont réputés y adhérer. L'adhésion est mentionnée au registre foncier.

Aussi longtemps qu'aucun travail n'est effectué en dehors de celui des améliorations foncières, de telles corporations de droit public ou de droit privé (p. ex. syndicats) ne sont pas assujetties.

Les chiffres d'affaires provenant de prestations effectuées pour des tiers en dehors des améliorations foncières (p. ex. fourniture d'eau, vente de gravier) peuvent entraîner l'assujettissement (art. 21 al. 1 LTVA).

Les prestations de tiers réalisées pour le syndicat d'améliorations foncières (p. ex. prestations d'ingénieur, de géomètre, travaux de construction) sont imposables. Si certains membres du syndicat d'améliorations foncières fournissent des prestations à celui-ci, les contre-prestations provenant de ces prestations sont également imposables.

#### **78. Déphosphatation**

Les montants versés par les cantons aux communes pour la déphosphatation de l'eau valent subventions.

#### **79. « Subvention croisée » au sein de la même collectivité publique**

Les « subventions croisées » octroyées par un S à un autre S au sein de la même collectivité publique sont considérées comme des subventions et autres contributions des pouvoirs publics en vertu de l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA. L'imôt préalable est à réduire proportionnellement selon l'article 38 alinéa 8 LTVA.

#### ***Exemple***

*La contribution que le S « électricité » verse au S « approvisionnement en eau » pour un investissement, pour des amortissements supplémentaires indispensables (contribution d'assainissement).*

## 80. Indemnités judiciaires<sup>41</sup>

Sont considérés comme des dommages-intérêts au sens propre, les indemnités fixées par les autorités judiciaires qui sont à payer par la partie perdante ou par l'Etat à la partie obtenant gain de cause.

Lors de la détermination des dépens à la partie assujettie ayant obtenu gain de cause, il faut tenir compte que la TVA facturée par l'avocat ne doit pas être prise en considération. La partie ayant obtenu gain de cause peut, dans le cadre de son activité imposable, déduire la TVA mentionnée sur la facture de l'avocat. Des indemnités que les avocats reçoivent pour la conduite d'un procès à titre gracieux ou pour une activité d'avocat d'office sont imposables au taux normal.

## 81. Vérification des comptes

Les contre-prestations provenant de la vérification des comptes et de la tenue de la comptabilité sont imposables au taux normal.

Les entreprises publiques dépendantes (p. ex. S d'approvisionnement en électricité, legs) sont considérées comme des collectivités publiques. Lorsqu'un S effectue à titre onéreux une prestation de vérification des comptes pour un autre S appartenant à la même collectivité publique, la contre-prestation est à imposer si ce S fournit des prestations analogues principalement à des tiers autres que des collectivités publiques (art. 23 al. 3 LTVA).

Les vérifications des comptes des corporations de droit public indépendantes effectuées à titre onéreux par les instances cantonales sont imposables au taux normal, pour autant que ces instances sont assujetties et fournissent des prestations analogues à des tiers autres que des collectivités publiques.

## 82. Organisations d'aide et de soins à domicile (Spitex)

Ces organisations effectuent en principe aussi bien des prestations imposables que des opérations exclues de la TVA.

☞ Brochure « Santé » pour de plus amples informations.

Les subventions versées par les pouvoirs publics à ces organisations valent subventions au sens de l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA, même lorsqu'elles reposent sur un mandat de prestation. L'organisation ne doit pas imposer cette recette, mais elle doit réduire proportionnellement la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA).

## 83. Prestations en dommages-intérêts

Il y a un dommage-intérêt au sens propre, lorsque le responsable est obligé, selon une loi ou selon un contrat, de réparer un dommage qui a été causé par lui-même ou par une personne sous sa responsabilité. L'auteur du dommage

répond des dégâts causés, car il en est responsable et non parce qu'il a reçu une livraison ou une prestation de services de la personne lésée.

La forme du dédommagement n'a pas d'importance. Un dommage-intérêt au sens propre peut aussi bien se présenter sous la forme d'un versement en argent ou d'une prestation en nature ou d'une combinaison des deux.

Le paiement des dommages-intérêts au sens propre n'est pas considéré comme une contre-prestation au sens de l'article 33 LTVA et n'est donc pas imposable. Lorsque le lésé remédie lui-même aux dommages ou en laisse le soin à des tiers, il ne peut pas mentionner la TVA sur la facture adressée à l'auteur des dégâts ou à son assurance.

En principe, chez le lésé, la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses nécessaires à la remise en état du dommage est admise. Toutefois, la condition en est que le lésé conserve les justificatifs originaux remplissant les exigences de l'article 37 LTVA et que les biens réparés sont utilisés à des fins imposables (art. 38 ss LTVA).

- ☞ Notice « Prétentions en dommages-intérêts » pour de plus amples informations.

### **Exemples**

#### **a) Parapet de pont endommagé**

*Un automobiliste endommage un parapet de pont en garant son véhicule.*

*L'office des ponts et chaussées du canton X fait remettre en état le parapet du pont par une entreprise tierce. Cette entreprise facture la TVA à l'office des ponts et chaussées.*

*L'office des ponts et chaussées du canton X facture à l'auteur des dégâts la réparation du parapet, y compris les frais accessoires. Il ne peut être fait mention de la TVA sur cette facture. L'office ne fournit pas une prestation à l'auteur des dégâts (il n'y a pas d'échange de prestations), car il s'agit d'une créance en réparation du dommage de la part du lésé envers l'auteur des dégâts.*

*L'office des ponts et chaussées du canton X ne peut pas déduire l'impôt préalable sur la facture de réparation grevée de TVA qui lui a été adressée, dès lors que le parapet du pont n'est pas utilisé à des fins imposables.*

#### **b) Route endommagée**

*La société d'approvisionnement en eau doit, en raison de fuites, opérer des travaux de fouille et endommager à cette occasion la route communale. Cette société ne peut pas elle-même procéder à la pose du revêtement définitif de la route communale, car cette tâche est réservée à l'office des constructions, respectivement au S « centre d'entretien » en vertu du règlement communal.*

*L'office des constructions, respectivement le S « centre d'entretien », pose le revêtement de la route après une année et facture ces travaux à l'auteur des dommages. Il ne peut être fait mention de la TVA dans la facture puisqu'il s'agit de dommages-intérêts au sens propre.*

*L'office des constructions, respectivement le S « centre d'entretien », ne peut pas déduire l'impôt préalable grevant les dépenses occasionnées pour la réparation du revêtement de la route.*

**c) Câble téléphonique endommagé**

*La firme mandatée pour localiser une fuite à une conduite d'eau endommage avec son excavatrice un câble téléphonique de Swisscom.*

*Swisscom répare le câble endommagé et facture à l'auteur du dommage les frais de remise en état (matériel, travail, supplément frais généraux).*

*Swisscom ne peut mentionner la TVA sur cette facture puisqu'aucune prestation n'est fournie à l'auteur du dommage, car il s'agit d'un dédommagement au sens propre. Swisscom ne doit pas imposer cette contre-prestation.*

*L'auteur du dommage (l'entreprise d'excavation) ne peut faire valoir aucune déduction de l'impôt préalable.*

*Swisscom utilise le câble téléphonique pour des fins imposables. Elle peut donc faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur le matériel nécessaire à la réparation qui a été grevé de TVA.*

84.

**Factures intermédiaires / factures d'acomptes / factures partielles**

Comme toutes les autres factures, les demandes d'acomptes et factures partielles doivent satisfaire aux exigences de l'article 37 LTVA.

Sur les factures adressées à des destinataires assujettis, la mention de la TVA est nécessaire (mention du taux et du montant d'impôt). Si les prix sont facturés y compris la TVA, il suffit d'indiquer la mention « TVA incluse » avec l'indication du taux en pour cent correspondant à la contre-prestation (p. ex. TVA 7,6% incluse).

Lors de factures d'acomptes ou de factures partielles pour des prestations imposables à des taux TVA différents (p. ex. eau, électricité), il y a lieu d'indiquer la répartition des différents chiffres d'affaires par taux.

Si une entreprise assujettie dans ces domaines n'est pas en mesure, par exemple pour des raisons informatiques, de procéder à la répartition par taux TVA dans les factures d'acomptes, elle peut effectuer la répartition approximativement (p. ex. sur la base du chiffre d'affaires réalisé l'année précédente) et déclarer le chiffre d'affaires selon les taux correspondants dans les décomptes TVA. Aucune mention de la TVA ne doit cependant figurer sur de telles factures d'acomptes,

cela afin d'éviter que les clients assujettis ne soient induits en erreur lors des déductions de l'impôt préalable. Les décomptes finaux, dans lesquels la TVA grevant chaque genre de prestations est apparente, doivent, en outre, contenir les indications nécessaires selon l'article 37 LTVA afin de permettre aux acquéreurs assujettis de faire valoir la déduction de l'impôt préalable. La déclaration provisoire est à corriger de manière correspondante aux proportions effectives du décompte final.

85.

### **Emoluments de soumission<sup>42</sup>**

En règle générale, lors de grands projets, la Confédération, les cantons et les communes mettent à disposition à titre onéreux un grand nombre de documents de soumission (sur papier ou CD) aux entreprises intéressées.

Cette remise à titre onéreux de documents de soumission est imposable au taux normal. En cas d'utilisation de la méthode des taux forfaitaires, cette contre-prestation est à imposer au taux forfaitaire le plus élevé actuellement en vigueur.

Si le destinataire participe à la soumission, les émoluments de soumission sont annulés au moyen d'une note de crédit.

86.

### **Exécution par substitution<sup>43</sup>**

Une personne, en raison d'une norme de droit public, est astreinte à un certain comportement (p. ex. propriétaire obligé de tailler les buissons empiétant sur le trottoir, propriétaire d'un terrain obligé d'assainir un site contaminé), mais ne s'y soumet pas.

Conséquences fiscales possibles :

Les autorités rendent une décision qui qualifie la situation contraire au droit et invite le destinataire à un comportement conforme. Il s'agit dans ce cas d'un acte relevant de la puissance publique. Les taxes de décisions ne sont donc pas soumises à la TVA.

Les autorités ne rendent pas seulement une décision, mais rétablissent - par exemple après l'expiration d'un délai - elles-mêmes la situation contraire au droit (ou la fait rétablir par un tiers). Dans ce cas, il y a lieu de tenir compte de ce qui suit :

La décision est un acte relevant de la puissance publique. L'exécution par substitution représente toutefois une activité professionnelle et commerciale au sens de l'article 23 alinéa 2 LTVA, qui est donc imposable au taux correspondant. Si la taxe de décision comprend aussi une indemnité pour l'exécution par substitution, la totalité de la contre-prestation est imposable aux taux correspondants.

42 Précision de la pratique

43 Précision de la pratique

## Annexe 10 : Spécimen d'un décompte TVA au moyen des taux forfaitaires

<p>Periode de décompte: A remettre et à payer jusqu'au: Valeur (intérêts moratoires à partir du): N° TVA: N° Réf:</p> <p>■ FIRMA MUSTER AG MUSTERWAREN MUSTERSTRASSE 99 9999 MUSTERHAUSEN</p>		<p>01.10.2007 - 31.12.2007 29.02.2008 467 005 2250</p> <p><b>Q04 / 2007</b></p> <p><b>Q126467005082250443201</b></p> <p><b>B</b></p>	
<p><b>I. CHIFFRE D'AFFAIRES</b></p> <p>Total des contre-prestations convenues (facturation) ou total des contre-prestations reçues (encaissements: selon autorisation écrite); ainsi que les subventions et dons</p> <p>Prestations à soi-même</p> <p><b>Déductions</b></p> <p>Exportations, prestations à l'étranger et prestations exonérées, fournies à des institutions et à des personnes bénéficiaires</p> <p>Opérations exclues du champ de l'impôt, subventions et dons</p> <p>Diminution de la contre-prestation en cas de décompte selon les contre-prestations convenues (p. ex. escomptes, rabais, pertes)</p> <p>Divers.....</p> <p><b>Chiffre d'affaires imposable (ch. 030 moins ch. 050)</b></p> <p><b>II. CALCUL DE L'IMPÔT</b></p> <p>Répartition du chiffre 060 selon catégories de taux</p> <p>Livraisons, prestations de services et à soi-même (1er taux)</p> <p>Livraisons, prestations de services et à soi-même (2e taux)</p> <p><b>Chiffre d'affaires imposable (identique à ch. 060)</b></p> <p>Acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger (valeurs sans impôt)</p> <p><b>Total de l'impôt</b></p> <p><b>Mise en compte d'impôt</b></p> <p>Mise en compte d'impôt selon formule n° 1050 / 1055</p> <p><b>Montant à payer à l'Administration fédérale des contributions</b></p> <p><b>Solde en faveur de l'assujetti</b></p> <p><b>Le/la soussigné/e certifie l'exactitude de ses déclarations:</b></p> <p>Décompte établi par (nom et prénom / bureau comptable)</p> <p>Lieu et date _____</p> <p>Téléphone _____</p> <p>Signature valable _____</p>			
<p>Chiffre d'affaires CHF (impôt inclus)</p> <p>010</p> <p>020</p> <p>040</p> <p>043</p> <p>044</p> <p>045</p> <p>060</p> <p>Total ch. 010 et 020 030</p> <p>Total ch. 040 à 045 050</p> <p>Chiffre d'affaires CHF (impôt inclus)</p> <p>072</p> <p>073</p> <p>060</p> <p>090</p> <p>100</p> <p>112</p> <p>112</p> <p>ch. 112 140</p> <p>Impôt CHF / cts</p> <p>Impôt CHF / cts</p> <p>150</p> <p>160</p>			

valable  
3

## Annexe 11 : Directives concernant la manière de remplir le décompte TVA au moyen des taux forfaitaires

### A. Remarque préliminaire, but

Les décomptes TVA sont munis d'un code-barre et sont enregistrés électroniquement. Pour des raisons techniques, il n'est ainsi pas possible d'accepter des documents informatisés imprimés par les assujettis, même s'ils correspondent à la forme et à la présentation du décompte TVA officiel.

Ces directives ne concernent que le décompte TVA établi selon la méthode des taux forfaitaires.

Tous les chiffres d'affaires et les montants d'impôt déclarés dans le décompte TVA sont à documenter au moyen de la comptabilité et d'autres enregistrements.

Si un décompte TVA déjà remis est à corriger par la suite, la correction est à annoncer durant le délai de prescription par écrit à l'AFC ou à l'aide d'un décompte de rectification. Les décomptes de rectification sont disponibles sur le site internet de l'AFC.

En cas de perte du décompte original, un décompte de remplacement peut être commandé par téléphone ou par courriel.

### B. Décompte TVA

**Les contre-prestations imposables, les valeurs imposables à titre de prestations à soi-même et les déductions sont toujours à déclarer TVA incluse (au brut).** En ce qui concerne les prestations exonérées fournies à l'étranger depuis le territoire suisse, de même que celles effectuées à l'étranger ou à des bénéficiaires au sens de l'article 90 alinéa 2 lettre a LTVA, ainsi que les prestations exclues de la TVA, il ne sera calculé **aucun** impôt (fictif).

Le décompte se divise en deux parties (I. = Chiffre d'affaires, II. = Calcul de la TVA).

#### I.

##### Chiffre d'affaires / contre-prestations

- article 5 lettre a et b, articles 6 à 8, articles 11, 23 et 33 LTVA ;
- ch. 23, 24, 206 à 326, 683 à 708 ;
- chif. 9.1 ;
- brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

Les chiffres d'affaires suivants sont à déclarer :

- livraisons sur le territoire suisse, y compris les exportations (☞ ch. 30 - 56, 368 - 370, 530 - 564) ;
- prestations de services, pour lesquelles le lieu de la prestation se trouve sur le territoire suisse (☞ ch. 371 - 387) ;

- prestations de services, pour lesquelles le lieu de la prestation se trouve à l'étranger (☞ ch. 371 - 387) ;
- livraisons faites à l'étranger (☞ ch. 579) ;
- opérations exclues de la TVA (☞ ch. 580 - 682) ;
- ventes de moyens d'exploitation (☞ ch. 294 - 297) ;
- prestations relevant de la puissance publique.

Les subventions et les dons sont également à déclarer, de même que les non-chiffres d'affaires au sens de la TVA tels que les produits de dividendes, d'intérêts de retard et les dommages-intérêts<sup>44</sup>.

#### Chiffre 010 Total des contre-prestations convenues ou reçues

- article 44 LTVA ;
- ch. 962 à 965.



L'établissement du décompte d'après les contre-prestations **reçues** (c.-à-d. selon les encaissements) nécessite une **autorisation** écrite préalable de l'AFC. Le formulaire ad hoc est disponible sur le site internet de l'AFC.

#### Chiffre 020 Prestations à soi-même

- article 9 et article 34 alinéa 1 lettre b LTVA
- brochure « Taux de la dette fiscale nette ».
- but de l'imposition (☞ ch. 428 - 469) ;
- quand y a-t-il prestation à soi-même (☞ ch. 503 - 510) ;
- calcul de l'impôt de prestations à soi-même (☞ brochure « Taux de la dette fiscale nette »).

En règle générale, les prestations à soi-même sont prises en compte dans le calcul des taux forfaitaires. **Par contre, les prestations à soi-même en matière de travaux de construction au sens de l'article 9 alinéa 2 LTVA sont en revanche à déclarer et à imposer aux taux forfaitaires correspondant à cette activité.**

Il y a de plus prestation à soi-même si, lors du transfert de tout ou partie d'un patrimoine, l'assujetti destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services ne la destine pas à une activité imposable (art. 9 al. 3 LTVA). Cette prestation à soi-même est à imposer au taux légal correspondant. Ces montants

ne sont pas à déclarer sous le chiffre 020, mais sont à annoncer par écrit à l'AFIC, qui établira un décompte complémentaire.

Le calcul des prestations à soi-même est à documenter de manière détaillée (☞ ch. 937 - 939).

☞ Brochures « Taux de la dette fiscale nette » et « Prestations à soi-même » pour de plus amples informations.



Seuls les montants figurant également sous chiffre 010 peuvent être portés en déduction sous chiffres 040, 043, 044 et 045.

**Chiffre 040 Prestations faites à l'étranger / prestations exonérées effectuées sur le territoire suisse / exportations / prestations de services pour lesquelles le lieu de la prestation se trouve à l'étranger / prestations à des bénéficiaires au sens de l'article 90 alinéa 2 lettre a LTVA**

- article 14 alinéas 2 et 3, article 19 alinéas 2 à 4 et article 20 LTVA ;
- brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

En cas d'établissement du décompte TVA au moyen des taux forfaitaires, il est **indispensable** que les chiffres d'affaires provenant des prestations suivantes soient indiqués sous ce chiffre :

- livraisons faites à l'étranger (☞ ch. 579) ;
- prestations de services imposables selon l'article 14 alinéa 2 LTVA, pour lesquelles le lieu de la prestation de services se trouve à l'étranger (☞ ch. 372 - 378) ;
- prestations de services imposables selon l'article 14 alinéa 3 LTVA, fournies à un destinataire ayant son siège à l'étranger (☞ ch. 379 - 387) ;
- part du transport effectuée à l'étranger en cas de transport transfrontalier de personnes (☞ ch. 571 - 573) ;
- transport de biens et de marchandises en transit non dédouanées de Suisse vers l'étranger et vice versa (☞ ch. 553 - 557) ;
- livraisons de biens à destination de l'étranger lors d'opérations en chaîne avec transport ou expédition, dans la mesure où l'acquisition est exonérée ;
- livraisons et prestations de services fournies à des missions diplomatiques, des missions permanentes, des postes consulaires et des organisations internationales, ainsi qu'à certaines catégories de personnes comme les représentants diplo-

matiques, les fonctionnaires consulaires et les hauts fonctionnaires des organisations internationales, dans la mesure où le lieu de la prestation se trouve à l'étranger (☞ ch. 574 - 576).

En cas d'établissement du décompte TVA au moyen des taux forfaitaires, les chiffres d'affaires suivants **peuvent être** déclarés sous ce chiffre. Toutefois, par ce procédé l'assujetti renonce **irrévocablement** au remboursement de l'impôt préalable. Une mise en compte de l'impôt sous chiffre 112 du décompte TVA n'est dans ce cas pas possible.

- chiffres d'affaires provenant de l'exportation de biens (☞ ch. 530 - 552) ;
- chiffres d'affaires des livraisons et des prestations de services fournies à des missions diplomatiques, des missions permanentes, des postes consulaires et des organisations internationales, ainsi qu'à certaines catégories de personnes comme les agents diplomatiques, les fonctionnaires consulaires et les hauts fonctionnaires des organisations internationales, dans la mesure où le lieu de fourniture de la prestation se trouve sur le territoire suisse (☞ ch. 574 à 576).

#### **Chiffre 043 Opérations exclues de la TVA / subventions et dons**

- article 18, article 23 alinéa 1, article 33 alinéa 6 lettres b et c, article 38 alinéa 8 LTVA ;
- ch. 407 à 411, 580 à 682 ;
- brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

Les opérations exclues de la TVA selon l'art. 18 LTVA de même que les subventions et les dons obtenus figurant sous chiffre 010 sont à indiquer sous ce chiffre.

Ceci est également valable pour les chiffres d'affaires résultant de prestations relevant de la puissance publique.

#### **Chiffre 044 Réductions de la contre-prestation sur des opérations imposables**

- article 44 alinéa 2 LTVA ;
- ch. 251 à 254.

Lorsque le décompte est établi d'après les contre-prestations convenues, les réductions de la contre-prestation sur des **chiffres d'affaires imposables** peuvent être déduites sous ce chiffre, par exemple les rabais, les escomptes et les pertes. Les bonus sur chiffre d'affaires et les autres rabais de quantité accor-

dés ultérieurement peuvent, indépendamment de la méthode de décompte, être déduits.<sup>45</sup>

### Chiffre 045 Divers

Peuvent être déduits ici tous les montants qui ne peuvent pas être attribués aux chiffres 040 à 044. Cela concerne en particulier les chiffres d'affaires provenant de livraisons exonérées de monnaies d'or et d'or fin ainsi que les non-chiffres d'affaires au sens de la TVA, tels que les produits de dividendes, d'intérêts de retard et les dommages-intérêts.<sup>46</sup>



Le total des chiffres d'affaires déclarés sous les chiffres 072 et 073 doit correspondre au chiffre d'affaires imposable indiqué sous le chiffre 060.

## II. CALCUL DE L'IMPÔT

### Chiffre 072 1<sup>er</sup> taux forfaitaire autorisé selon la déclaration d'adhésion

- ch. 950 ;
- chif. 9.5.

Le chiffre d'affaires, **TVA comprise**, est à multiplier par le taux forfaitaire autorisé. Cela vaut également pour les chiffres d'affaires, pour lesquels l'imposition de la marge est appliquée (☞ Brochure « Taux de la dette fiscale nette » ainsi que chiffre 112).

### Chiffre 073 2<sup>o</sup> taux forfaitaire autorisé selon la déclaration d'adhésion

- ch. 950 ;
- chif. 9.5.

Le chiffre d'affaires, **TVA comprise**, est à multiplier par le taux forfaitaire autorisé. Cela vaut également pour les chiffres d'affaires, pour lesquels l'imposition de la marge est appliquée (☞ brochure « Taux de la dette fiscale nette » ainsi que le chiffre 112).

Les assujettis qui ont été autorisés à appliquer **plus de deux différents taux forfaitaires** déterminent le taux forfaitaire moyen selon l'exemple figurant au chif. 9.6 et le déclarent sous

45 Précision de la pratique

46 Précision de la pratique

chiffre 073. La feuille de calcul n'est pas à joindre au décompte, mais est à conserver avec la copie du décompte TVA pendant dix ans au moins (art. 58 al. 2 LTVA).

### Chiffre 090 Acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger

(valeur sans TVA)

- article 5 lettre d, articles 10 et 24 LTVA ;
- ch. 512 à 521 ;
- brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

Les acquisitions de prestations de services imposables auprès d'entreprises non assujetties ayant leur siège à l'étranger, dont le montant s'élève à plus de 10'000 francs par année civile, sont à déclarer et à imposer au taux normal.

La limite de 10'000 francs doit être comprise comme une limite d'exonération et non pas comme une franchise. Si ce montant est dépassé, la TVA est due sur l'ensemble des prestations de services imposables acquises auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et non pas seulement sur la part excédant les 10'000 francs.

### Chiffre 112 Mise en compte de l'impôt selon les formulaires n° 1050-1 et 1055-1

- brochure « Taux de la dette fiscale nette » ;
- annexes 13 et 14 de la présente brochure.

La TVA grevant l'exportation de biens ainsi que celle en rapport avec les prestations fournies à des bénéficiaires au sens de l'article 90 alinéa 2 lettre a LTVA, prestations pour lesquelles le lieu de fourniture se trouve sur le territoire suisse, est à calculer à l'aide du formulaire n° 1050-1 et déduite sous ce chiffre, à condition toutefois que ces chiffres d'affaires n'aient pas déjà été déduits sous chiffre 040. Le formulaire est disponible sur le site internet de l'AFC et il est à joindre au décompte TVA.

Les exportations de biens sont à documenter par la décision de taxation de l'AFD.<sup>47</sup>

Lorsque **l'imposition de la marge** est appliquée sur les **chiffres d'affaires réalisés sur le territoire suisse**, ceux-ci sont dans un premier à imposer sous chiffres 072 ou 073 au moyen du taux forfaitaire accordé. A l'aide du formulaire

n° 1055-1, l'assujetti calcule la différence entre la TVA sur le chiffre d'affaires et celle sur la marge. La différence obtenue est à reporter sous ce chiffre. Le formulaire est disponible sur le site internet de l'AFC et il est à joindre au décompte TVA.

Si les deux formulaires (n° 1050-1 et 1055-1) sont utilisés, les deux totaux sont cumulés et reportés sous ce chiffre.

Les documents y afférents (décision de taxation de l'AFD, justificatifs pour l'application de l'imposition de la marge) sont à conserver avec le double du décompte TVA durant au moins 10 ans. Ils ne sont à remettre à l'AFC que sur sa demande expresse (art. 58 al. 2 LTVA).

#### **Chiffre 150 Montant à payer à l'Administration fédérale des contributions**

- article 47 alinéas 1 et 2 LTVA ;
- ch. 970.

Le délai de paiement (valeur [intérêt moratoire à partir du]) est indiqué dans la partie supérieure du décompte TVA. En cas de paiement tardif, un intérêt moratoire est dû sans sommation préalable.

Si, lors du paiement, le bulletin de versement joint au décompte TVA n'est pas utilisé, il faut au moins indiquer le n° TVA et le n° de référence (n° Réf.), ainsi que le motif du paiement (p. ex. période de décompte).

Les paiements sont à effectuer sur le **compte de chèques postaux 30-37-5** de l'Administration fédérale des contributions, Taxe sur la valeur ajoutée, Berne.



Le montant résultant de la différence entre le chiffre 100 et 140 ne peut pas être diminué du paiement éventuel d'acomptes. Les paiements d'acomptes ne doivent pas être mentionnés sur le décompte TVA.

### Chiffre 160 Solde en faveur du contribuable

- article 48 LTVa ;
- ch. 971.

Si la TVA reportée sous chiffre 112 excède celle due selon chiffre 100, la différence est à mentionner sous ce chiffre. Cet excédent est en règle générale remboursé. L'assujetti qui n'a pas encore annoncé d'adresse de paiement à l'AFC, joint au décompte TVA un bulletin de versement rouge (ne pas utiliser les bulletins de versement orange avec le n° de référence).

Si le paiement de l'excédent d'impôt a lieu au-delà du 60<sup>e</sup> jour suivant la réception du décompte TVA ou de la demande écrite de remboursement présentée à l'AFC, un intérêt rémunératoire pour la période allant du 61<sup>e</sup> jour à celui du paiement sera versé. Le taux appliqué est le même que celui de l'intérêt moratoire.

Le décompte TVA, valablement signé, est à remettre à l'AFC dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte et cela même si, aucun chiffre d'affaires n'a été réalisé, ni aucune prestation de services imposable n'a été acquise auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.



Quiconque ne peut pas respecter les délais d'envoi et/ou de paiement des décomptes TVA en informera l'AFC suffisamment tôt.

**Annexe 12 : Spécimen de la déclaration d'adhésion aux taux forfaitaires  
(Form. 759-1)**

<p>Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée</p>		<p>Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV Administration fédérale des contributions AFC Amministrazione federale delle contribuzioni AFC Administraziun federala da taglia AFT</p>
<p>Le code-barres contient des données de base. s.v.p. ne pas photocopier le formulaire</p>		
<p>N° TVA _____ N° REF _____</p>		
<p><b>Taux forfaitaires</b> pour les collectivités publiques et domaines apparentés</p>		
<p><b>Déclaration d'adhésion</b></p>		
<p>L'assujetti soussigné exerce les activités imposables suivantes :</p>		
<p><b>Activités / Genres de produits</b></p>		
<p><b>Taux forfaitaires</b></p>		
<p>_____</p>		
<p>Chaque genre de produits est à enregistrer séparément dans la comptabilité.</p>		
<p>L'assujetti s'engage à se conformer aux conditions fixées au chiffre 9 de la brochure « Collectivités publiques ». Il prend en particulier acte, qu'il ne peut, d'une part, passer à la méthode de décompte effective qu'après 5 années civiles complètes. D'autre part, en cas d'option selon l'article 26 LTVA, d'imposition de groupe selon l'article 22 LTVA et d'imposition globale (entité) selon l'article 23 alinéa 4 LTVA, la méthode de décompte au moyen des taux forfaitaires n'est pas applicable.</p>		
<p>L'assujetti soussigné se soumet à la présente réglementation avec effet au : _____</p>		
<p>Date : _____</p>		
<p>Timbre et signature autorisée :</p>		
<p>Le présent formulaire est à remettre au plus tard 60 jours après la notification du n° TVA. (Les déclarations incomplètes ou non signées ne peuvent pas être traitées)</p>		
<p><b>Autorisation</b></p>		
<p>L'application des taux forfaitaires indiqués ci-dessus est</p>		
<p>* Motifs en annexe</p>		
<p><input type="checkbox"/> autorisée</p>		
<p><input type="checkbox"/> partiellement autorisée *</p>		
<p><input type="checkbox"/> refusée*</p>		
<p>Berne, le _____</p>		
<p>Division perception</p>		
<p>AFC / TVA 1 / 1</p>		
<p>Schwarztorstrasse 50, CH-3003 Berne</p>		
<p>F_MWST Nr. 0759 G / 03.08</p>		



**Annexe 14 : Spécimen de l'annexe au décompte TVA selon les taux forfaitaires / imposition de la marge (Form. 1055-1)**

## Index alphabétique de l'annexe 9

	Chiffre
Accidents d'hydrocarbures . . . . .	20
Affermages . . . . .	7, 49, 50
Affermage d'alpage . . . . .	64
Affermage de cours d'eau . . . . .	7
Affermage de chalets d'alpage ou de mayens . . . . .	49
Agriculture . . . . .	62, 64, 67, 76
Améliorations foncières . . . . .	77
Antennes collectives / télévision par câbles . . . . .	14
Antennes de téléphone mobile . . . . .	5
Association de communes . . . . .	57, 61
Attestations fiscales . . . . .	10
Autorisations d'exercer une profession ou autorisations d'exploiter . . . . .	10, 18
Autorités tutélaires . . . . .	9
Autorités judiciaires . . . . .	10
Avocats d'office . . . . .	80
AVS - communications . . . . .	11
Bâtiments, estimation des . . . . .	22, 29
Bouées . . . . .	42
Caisses de compensation AVS . . . . .	11, 69
Camps et centres de vacances . . . . .	43, 71
Cantines . . . . .	65
Cantonnements militaires . . . . .	71
Centre d'entretien . . . . .	24, 83
Centrale d'imprimés et de matériel . . . . .	59
Chalets d'alpage, mayens . . . . .	49
Chancellerie d'Etat . . . . .	12
Chasse . . . . .	10, 58
Compte courant énergie . . . . .	35
Concessions pour l'exploitation des ressources du sol . . . . .	50
Concessions . . . . .	18, 32, 34, 50, 70
Constructions . . . . .	10
Contributions d'équipement, de plus-value, de périmètre . . . . .	23, 26
Contributions d'estivage . . . . .	64
Contrôle des denrées alimentaires . . . . .	2
Contrôle des habitants . . . . .	10
Contrôle des viandes . . . . .	1
Contrôles d'installations électriques intérieures . . . . .	30
Contrôles techniques des véhicules à moteur . . . . .	3, 10
Décharges . . . . .	52, 54, 56
Déchets spéciaux, taxe prélevée en cas d'élimination de . . . . .	56
Défense-incendie, taxes . . . . .	21
Denrées alimentaires, contrôle des . . . . .	2
Déphosphatation . . . . .	78

Dessertes routières . . . . .	26
Dispositifs d'alarme . . . . .	19
Distillateurs . . . . .	67
Dommages-intérêts . . . . .	27, 34, 56, 80, 83
Droit d'utilisation de l'eau . . . . .	8, 32
Droit d'utilisation des conduites électriques . . . . .	33, 34
Droit de retour . . . . .	39
Droits d'utilisation des sources . . . . .	51
Droits de conduite . . . . .	27, 33, 34
Eaux souterraines et eaux de surface . . . . .	8
Echange d'énergie . . . . .	35
Eclairage public . . . . .	41
Elimination . . . . .	52, 53, 54, 55, 56, 57
Elimination des déchets . . . . .	52, 55, 56, 57
Emplacements en plein air . . . . .	10, 44
Energie de pompage . . . . .	37
Energie de remplacement . . . . .	36
Energie en retour, livraisons d' . . . . .	38
Energie livrée gratuitement et à tarif préférentiel . . . . .	32
Enlèvement des ordures, sacs à ordures . . . . .	52, 55, 56, 57
Entretien des routes . . . . .	25, 26
Equipements de terrains . . . . .	23, 26
Estivage de bétail . . . . .	64
Exécution par substitution . . . . .	86
Extraits des registres publics . . . . .	10, 15, 16, 17, 31
Factures . . . . .	84
Factures partielles . . . . .	84
Factures intermédiaires . . . . .	84
Feuille officielle . . . . .	70
Fiches de toxiques . . . . .	10
Fontaines publiques . . . . .	72
Forêts . . . . .	61, 62
Géomètre . . . . .	31
Groupement de collectivités publiques . . . . .	57, 61, 75
Horticulture . . . . .	62
Hydrantes, contributions et taxes d' . . . . .	21
Indemnités d'administration . . . . .	66, 69
Indemnités de l'assurance cantonale des bâtiments . . . . .	21
Indemnités judiciaires . . . . .	80
Inhumation . . . . .	10, 60
Inspection du travail . . . . .	10
Installations sportives, location de . . . . .	45, 47
Irrigation . . . . .	8, 28, 77
Jaugeage de bateaux . . . . .	4
Justice de paix . . . . .	10
Laboratoire - travaux, recherche . . . . .	1, 2, 6, 19

Légalisation . . . . .	12
Livraisons d'énergie en retour . . . . .	38
Location de restaurants . . . . .	48
Locations de locaux . . . . .	43, 45, 47, 71
Maison de vacances . . . . .	43, 71
Mandat de gestion d'exploitation d'une centrale électrique . . . . .	40
Mensurations officielles . . . . .	31
Naturalisation, taxes et émoluments de . . . . .	10, 13
Navigation . . . . .	4
Notaires publics . . . . .	12
Office de la circulation . . . . .	3, 10
Office de la navigation . . . . .	4, 10
Office de l'état civil . . . . .	10
Office des poursuites et de faillite . . . . .	10
Organisations de défense d'entreprise . . . . .	20
Organisations d'aide et de soins à domicile . . . . .	82
Panneaux publicitaires, tableaux d'affichage . . . . .	68
Parkings . . . . .	26, 46
Passeports . . . . .	10
Patentes . . . . .	10
Pêche / permis de pêche . . . . .	7, 10
Permis d'établissement et de séjour . . . . .	10
Permis de construire . . . . .	10
Permis de pêche . . . . .	7
Places de marché et emplacements en plein air . . . . .	10, 44
Places pour le stationnement de bateaux . . . . .	42
Places de stationnement, parkings . . . . .	26, 46
Police . . . . .	10, 19
Police du feu . . . . .	10
Police sanitaire . . . . .	10
Port, places pour le stationnement de bateaux, bouées . . . . .	42
Posé de nouvelles conduites . . . . .	27
Prestations écologiques requises (contrôles PER) . . . . .	76
Protection civile . . . . .	10, 43, 47
Protection-incendie . . . . .	20, 21
Publications officielles . . . . .	70
Puissance publique . . . . .	1-10, 12, 13, 15-18, 29, 30, 32, 34, 58, 68, 70, 76, 86
Radio et télévision dans les prisons et établissements . . . . .	73
Redevance hydraulique . . . . .	8, 32
Registre du commerce . . . . .	10, 12, 16, 70
Registre foncier, émoluments du . . . . .	10, 15
Registres publics, extraits des . . . . .	10, 17
Remaniements parcellaires . . . . .	77
Reproduction de données . . . . .	31
Restaurants, location de . . . . .	48
Ressources de sol, concessions pour l'exploitation des . . . . .	50

Révision de comptes . . . . .	81
Routes cantonales . . . . .	25, 41
Routes nationales. . . . .	25
Routes, entretien des . . . . .	24, 25
Sacs à ordures . . . . .	57
Salles de congrès . . . . .	47
Sapeurs-pompiers, services d'intervention, accidents d'hydrocarbures. . . . .	20
Service des ponts et chaussées / voiries . . . . .	24
Services vétérinaires . . . . .	6
Soumission . . . . .	85
Spitex . . . . .	82
Stand de tir . . . . .	45, 74
Stands de foires . . . . .	47
Subsistance des élèves, cantines . . . . .	65
Subvention croisée . . . . .	79
Successions . . . . .	10
Sylviculture . . . . .	61, 62
Syndicats d'améliorations foncières . . . . .	77
Tableaux d'affichage, panneaux publicitaires . . . . .	68
Taxes de viabilisation . . . . .	22, 23
Taxes d'utilisation . . . . .	8
Taxes de raccordement . . . . .	22, 23, 53
Téléphone, radio et TV dans les prisons et établissements . . . . .	73
Télévisions par câbles . . . . .	14, 22
Toilettes . . . . .	63
Traitement des eaux usées . . . . .	22, 23, 52, 53, 78
Transport d'énergie en cas de procédé d'échange . . . . .	35
Tribunaux. . . . .	10
Vérification des comptes . . . . .	66, 81
Vignerons-encaveurs, distillateurs . . . . .	67

valable jusqu'au  
31 décembre 2009