

Brochure n° 02

Horticulteurs et fleuristes

Valable à partir du 1^{er} janvier 2008

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



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF
Administration fédérale des contributions AFC

Compétences

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

Pour contacter la Division principale de la TVA :

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

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

par fax : 031 325 75 61

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

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

- **en principe uniquement sous forme électronique**

par internet : www.estv.admin.ch

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

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

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL

Diffusion publications

Imprimés TVA

3003 Berne

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

Remarques préliminaires importantes

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

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

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

Valable
31 décembre

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente brochure se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
CO	Code des obligations (RS 220)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de la personne assujettie
OD	Ordonnance du 1 ^{er} novembre 2006 sur les douanes (RS 631.01)
OFAG	Office fédéral de l'agriculture
ORC	Ordonnance sur le registre de commerce (RS 221.411)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Table des matières

	Page
1. But de la brochure	9
2. Généralités en matière de TVA	9
2.1 Chiffres d'affaires imposables	9
2.2 Chiffres d'affaires exclus de la TVA	9
2.3 Chiffres d'affaires exonérés de la TVA (exportation)	10
3. Assujettissement à la TVA (art. 21 LTVA)	10
4. Exemptions de l'assujettissement à la TVA (art. 25 LTVA)	10
4.1 Exemption en raison de la dette fiscale	10
4.2 Exemption en raison de l'activité	11
4.2.1 Produits d'entreprises horticoles dont la livraison n'est pas soumise à l'obligation de décompter avec l'AFC	11
4.2.2 Autres activités, imposables celles-ci	12
5. Examen de l'assujettissement	12
5.1 Calcul du chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement à la TVA	13
5.2 Traitement fiscal des chiffres d'affaires provenant de la propre production si l'assujettissement est donné	14
5.2.1 Impossibilité de facturer séparément les propres produits et ceux acquis auprès de tiers	14
5.2.2 Possibilité de facturer séparément les propres produits et ceux acquis auprès de tiers	15
6. Option (imposition volontaire de chiffres d'affaires)	15
6.1 Conditions générales	16
6.2 Imposition volontaire de chiffres d'affaires par des horticulteurs et des fleuristes	16
6.2.1 Chiffres d'affaires provenant de la production naturelle	16
6.2.2 Chiffres d'affaires provenant d'autres activités imposables	17
6.3 Imposition volontaire des chiffres d'affaires provenant d'une partie de l'exploitation exemptée de l'obligation de décompter avec l'AFC, consacrée à la production naturelle	17
6.4 Imposition volontaire d'opérations exclues de la TVA	18
7. Impôt préalable	18
7.1 Déduction de l'impôt préalable en cas d'acquisitions de produits naturels auprès de producteurs exemptés de l'obligation de décompter avec l'AFC (entreprises de production horticole, pépiniéristes, etc.)	19
7.2 Transfert de produits d'une partie de l'entreprise exemptée de l'obligation de décompter avec l'AFC à une partie de l'entreprise soumise à cette obligation et inversement	19
7.3 Déduction de l'impôt préalable : exemple de facture établie par un producteur de produits naturels réalisant des chiffres d'affaires soumis à l'obligation d'être décomptés avec l'AFC	20
8. Base de calcul	21
8.1 Contre-prestation imposable	21
8.2 Montants des consignes d'emballages	21
9. Facturation et transfert de la TVA	21
10. Taux de l'impôt	23

10.1	Taux normal	23
10.2	Taux réduit	23
11.	La prestation individuelle	24
12.	Pluralité de prestations	24
12.1	Genres de prestations	25
12.1.1	Prestations principales	25
12.1.2	Prestations accessoires	26
12.1.3	Frais accessoires (resp. frais auxiliaires)	27
12.2	Facturation lors de la fourniture de combinaisons de prestations	27
12.2.1	Facturation détaillée	27
12.2.2	Facturation forfaitaire	28
13.	Travaux exécutés sur des biens mobiliers	30
14.	Travaux exécutés sur des biens immobiliers	30
15.	Location	31
15.1	Location de biens mobiliers	31
15.2	Engagement de machines avec le personnel chargé de les faire fonctionner, location de services	31
16.	Hivernage de plantes (entreposage de biens)	31
17.	Forfait pour fleuristes	32
17.1	Tenue d'un journal des achats au prix de vente	32
17.2	Exemple d'un journal des achats	33
17.3	Décompte fiscal selon le forfait pour fleuristes	33
18.	Livraisons de fleurs par l'entremise d'organisations spécialisées	34
18.1	Commandes de clients livrées sur le territoire suisse	34
18.2	Commandes de clients livrées à l'étranger	35
18.3	Ordres de livraison reçus de l'étranger	35
19.	Bons cadeaux	35
20.	Entretien de tombes	36
20.1	Contrats d'entretien de tombes : paiements d'avance	36
20.1.1	Répartition par taux d'impôt lors de paiements anticipés uniques	36
20.1.2	Réduction de la déduction de l'impôt préalable lors de paiements anticipés uniques	38
20.2	Contrats d'entretien de tombes : versement d'un dépôt	38
21.	Subsistance du personnel, logement du personnel	39
21.1	Subsistance du personnel, restauration à la table familiale	39
21.2	Logement du personnel	39
22.	Prestation à soi-même (art. 9 LTVA)	40
23.	Décompte TVA simplifié au moyen de taux de la dette fiscale nette	40
23.1	Taux de la dette fiscale nette de 0,6% (fleuristes / magasins de fleurs / ventes au magasin par des horticulteurs)	41
23.2	Taux de la dette fiscale nette de 4,6% (jardiniers de cimetière / entretien de jardins / horticulture paysagère)	42
23.3	Taux de la dette fiscale nette de 2,3% (commerce de marchandises durables et autres livraisons de biens imposables au taux normal)	42
23.4	Attribution de deux taux de la dette fiscale nette	43

Annexe		45
24.	Catalogue de prestations avec taux de l'impôt	45
24.1	Livraisons de biens mobiliers.	45
24.2	Travaux du sol et autres prestations fournies à des tiers	48

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

1. But de la brochure

La présente brochure fournit des informations relevant de la pratique, en particulier aux fleuristes, horticulteurs-paysagistes, jardiniers de cimetière et horticulteurs avec magasin de fleurs ainsi qu'aux entreprises actives dans ces domaines. Les exploitations purement agricoles, telles que par exemple les entreprises de production horticole et les pépinières sont priées de tenir également compte des informations données dans la brochure « Production naturelle et activités similaires ».

La présente brochure traite en particulier les domaines suivants :

- Assujettissement à la TVA (☞ chif. 3 à 5) ;
- Option (☞ chif. 6) ;
- Impôt préalable (☞ chif. 7) ;
- Base de calcul (☞ chif. 8) ;
- Facturation (☞ chif. 9) ;
- Taux de l'impôt (☞ chif. 10 à 17) ;
- Organisations spécialisées dans la livraison de fleurs par leur entremise (☞ chif. 18) ;
- Bons (☞ chif. 19) ;
- Entretien de tombes (☞ chif. 20) ;
- Subsistance du personnel, logement du personnel (☞ chif. 21) ;
- Prestation à soi-même (☞ chif. 22) ;
- Taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 23).

☞ Des informations concernant la tenue de la comptabilité et l'établissement des décomptes TVA se trouvent sous les ch. 878 ss.

2. Généralités en matière de TVA

2.1 Chiffres d'affaires imposables

En vertu de l'article 5 LTVA, les opérations suivantes effectuées par des personnes assujetties sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues de la TVA (☞ chif. 2.2) :

- a. les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- b. les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse ;
- c. les prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse ;
- d. l'acquisition à titre onéreux de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger.

2.2 Chiffres d'affaires exclus de la TVA

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

☞ Concernant l'option pour l'imposition de chiffres d'affaires exclus de la TVA, voir chif. 6.4.

2.3 Chiffres d'affaires exonérés de la TVA (exportation)

Sont notamment exonérées de la TVA, les livraisons de biens et les prestations de services énumérées à l'article 19 LTVA, fournies sur le territoire suisse, pour autant que la personne assujettie dispose des preuves nécessaires à l'exonération (☞ ch. 534 ss, resp. ch. 388 ss). Les chiffres d'affaires résultant de prestations exonérées de la TVA donnent droit à la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 7).

3. Assujettissement à la TVA (art. 21 LTVA)

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

Seront pris en considération dans le calcul du chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement :

- les recettes découlant d'activités imposables (☞ chif. 4.2.2) ;
- les chiffres d'affaires exonérés de la TVA (☞ chif. 2.3) ;
- les prestations à soi-même en cas de travaux sur des constructions (☞ chif. 22).

Par contre, les chiffres d'affaires qui ne déclenchent pas l'assujettissement sont par exemple :

- les chiffres d'affaires exclus de la TVA (☞ chif. 2.2) ;
- les subventions et les montants des consignes d'emballages (☞ chif. 8.2) ;
- les salaires provenant d'activités dépendantes (les activités de membres de conseils d'administration, de fondations et autres charges du même genre en font également partie) ;
- les livraisons de biens réalisées à l'étranger (opérations « étranger - étranger »).

4. Exemptions de l'assujettissement à la TVA (art. 25 LTVA)

4.1 Exemption en raison de la dette fiscale

En vertu de l'article 25 alinéa 1 lettre a LTVA, quiconque réalise un chiffre d'affaires annuel provenant d'opérations imposables ne dépassant pas 250'000 francs est exempté de l'assujettissement à la TVA, à condition qu'après la déduction de l'impôt préalable, le montant de TVA restant dû (dette fiscale) ne dépasse pas régulièrement 4'000 francs par année.

☞ La brochure « Assujettissement à la TVA » renseigne sur le calcul de la dette fiscale ainsi que sur le début et la fin de l'assujettissement.

4.2 Exemption en raison de l'activité

En vertu de l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVA, les producteurs de produits naturels sont exemptés de l'assujettissement pour la livraison de produits naturels provenant de leur propre exploitation. Sont réputés producteurs de produits naturels, les agriculteurs, les sylviculteurs et les horticulteurs, ainsi que les exploitations du même genre tels que les entreprises de culture hors-sol, les pépiniéristes, les cultivateurs de champignons, etc.

Exemple

La simple entreprise de production horticole qui, par exemple, obtient des plants par ensemencement ou qui cultive ses propres plants et jeunes plantes, mais aussi ceux acquis auprès de tiers, jusqu'à leur utilisation en tant que plantes utiles ou d'ornement, ou en tant que produits comestibles, est de manière générale exemptée de l'assujettissement à la TVA pour ses chiffres d'affaires.

Cette exemption de l'assujettissement à la TVA pour les chiffres d'affaires résultant de la livraison de produits naturels provenant de la propre exploitation est également applicable, selon l'article 25 alinéa 2 LTVA, lorsqu'une autre activité imposable est exercée en parallèle (☞ chif. 4.2.2).

Sont réputés autres activités imposables – et par conséquent soumis à l'assujettissement à la TVA – notamment les travaux d'horticulture paysagère et d'entretien de cimetières.

Comme les producteurs de produits naturels peuvent être assujettis pour d'autres activités imposables et qu'ainsi ils ne sont pas exemptés d'une manière générale de l'assujettissement à la TVA, il sera fait référence ci-après, afin de faciliter la compréhension, plutôt aux « chiffres d'affaires à décompter avec l'AFC » qu'aux chiffres d'affaires soumis à la TVA ou à l'assujettissement.

☞ Des informations plus détaillées concernant les simples entreprises de production horticole se trouvent dans la brochure « Production naturelle et activités similaires ».

4.2.1 Produits d'entreprises horticoles dont la livraison n'est pas soumise à l'obligation de décompter avec l'AFC

En principe, seuls les produits non travaillés sont réputés produits horticoles de la propre exploitation dont la livraison n'entraîne pas l'assujettissement à la TVA. Toutefois, si la transformation des propres produits est effectuée de manière typique dans l'entreprise horticole, il est admis, malgré cette transformation, qu'il s'agit de la livraison des propres produits. Le genre de commercialisation et la catégorie des acquéreurs ne joue aucun rôle. Par conséquent, il est sans importance que de tels produits soient vendus dans le propre magasin, livrés à des commerçants assujettis ou non assujettis, ou directement aux consommateurs. Par contre, si les propres produits sont utilisés dans le cadre de travaux du sol exécutés pour des tiers (p. ex. plantation de ses propres plantes lors de travaux de pay-

sagisme), leur livraison est considérée comme une autre activité, imposable celle-ci (☞ chif. 4.2.2).

Exemples de produits horticoles ne devant pas être décomptés avec l'AFC :

- les semences et les oignons à planter obtenus soi-même par multiplication utilisés pour la production de fleurs et de légumes ;
- les plants obtenus soi-même au moyen de semis achetés ;
- les fleurs coupées liées en bouquets provenant de la propre exploitation ;
- les plantes et/ou les fleurs coupées obtenues dans la propre exploitation, même si celles-ci sont préparées en arrangements et en couronnes.

4.2.2 Autres activités, imposables celles-ci

Selon l'article 25 alinéa 1 lettre b LTVA, les producteurs de produits naturels sont exemptés de l'assujettissement uniquement pour les livraisons de produits provenant de leur propre exploitation. Si ces producteurs de produits naturels réalisent des chiffres d'affaires provenant d'autres activités et que les limites de chiffres d'affaires sont dépassées, ils seront alors tout de même assujettis à la TVA (☞ chif. 3 et chif. 4.1).

Exemples d'autres activités imposables

- le commerce de fleurs coupées ou de plantes achetées à des tiers ;
- le commerce d'articles de jardin ;
- les travaux d'horticulture paysagère (p. ex. aménagement des alentours lors de nouvelles constructions, entretien de jardins y compris les plantes utilisées à cette fin provenant de la propre production) ;
- les travaux de déneigement.

5. Examen de l'assujettissement

Pour examiner l'assujettissement, il y a lieu de déterminer le chiffre d'affaires provenant de toutes les autres activités imposables, c'est-à-dire sans celui concernant les produits de la propre production naturelle. Si ce chiffre d'affaires à déclarer dépasse les limites mentionnées sous chif. 3 ou sous chif. 4.1, l'assujettissement est donné et l'exploitation est tenue de s'annoncer à l'AFC.

Le chiffre d'affaires résultant de la vente de produits achetés peut être déterminé sur la base de la comptabilité ou d'autres enregistrements appropriés. Le volume de chiffre d'affaires peut, par exemple, être calculé de la manière suivante, sur la base des achats de marchandises comptabilisés :

Exemple d'une entreprise horticole de vente achetant des fleurs coupées

Dépenses marchandises « achats de fleurs coupées »	Fr. 10'000.00
+ Marge bénéficiaire brute de 100%*)	Fr. 10'000.00
Chiffre d'affaires du commerce de produits naturels achetés	<u>Fr. 20'000.00</u>

*) La marge bénéficiaire brute est à calculer conformément au marché et pourra être prouvée au moyen de justificatifs. Sur demande, les bases de calcul y relatives seront mises à la disposition de l'AFC.

5.1

Calcul du chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement à la TVA

Pour calculer le chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement ainsi que la dette fiscale, il y a lieu de procéder selon les exemples ci-dessous. Concernant les conditions requises pour l'application du taux réduit de TVA lors de la fourniture de plantes, etc., si celles-ci sont facturées séparément, il y a lieu de se référer aux chif. 10.2 et 14.

Exemple 1

Commerce d'outils de jardin	Chiffre d'affaires annuel
Vente de plantes*)	Fr. 140'000.00
dont commerce de plantes achetées	Fr. 20'000.00
Horticulture paysagère*)	Fr. 100'000.00
Chiffre d'affaires provenant d'autres activités imposables	<u>Fr. 260'000.00</u>

*) y compris les plantes de la propre production utilisées à cette fin

Avec un chiffre d'affaires de Fr. 260'000.00 provenant d'autres activités imposables, les conditions d'assujettissement sont remplies, étant donné que ce chiffre d'affaires s'élève à plus de 250'000 francs.

Exemple 2

Horticulture paysagère	Chiffre d'affaires annuel
(dont livraisons de plantes facturées séparément : Fr. 50'000.00)	Fr. 140'000.00
Travaux d'entretien de cimetières	Fr. 60'000.00
(dont livraisons de plantes facturées séparément : Fr. 20'000.00)	
Chiffre d'affaires provenant d'autres activités imposables	<u>Fr. 200'000.00</u>

Calcul de l'impôt :

Horticulture paysagère :	7,6% de Fr. 90'000.00 (107,6%)	Fr. 6'356.90
	2,4% de Fr. 50'000.00 (102,4%)	Fr. 1'171.90
Travaux d'entretien de cimetières :	7,6% de Fr. 40'000.00 (107,6%)	Fr. 2'825.30
	2,4% de Fr. 20'000.00 (102,4%)	<u>Fr. 468.75</u>
Total de l'impôt sur le chiffre d'affaires		Fr. 10'822.85
Impôt préalable déductible (☞ chif. 7)		<u>Fr. - 5'850.50</u>
Montant de TVA restant dû (dette fiscale)		<u>Fr. 4'972.35</u>

Avec un chiffre d'affaires de Fr. 200'000.00 provenant d'autres activités imposables, les conditions d'assujettissement sont remplies, étant donné que

- la limite de chiffre d'affaires de 75'000 francs déterminante pour l'assujettissement est dépassée, et que
- la dette fiscale est supérieure à 4'000 francs.



L'assujettissement à la TVA et l'obligation de décompter avec l'AFC se limitent en pareils cas aux chiffres d'affaires provenant de l'ensemble de toutes les autres activités imposables (à l'exception donc des chiffres d'affaires résultant de la production naturelle).

5.2 **Traitement fiscal des chiffres d'affaires provenant de la propre production si l'assujettissement est donné**

Si un horticulteur est assujetti en raison d'autres activités imposables, il y a lieu, en particulier dans le domaine du commerce de produits horticoles, de prendre en considération ce qui suit :

5.2.1 **Impossibilité de facturer séparément les propres produits et ceux acquis auprès de tiers**

Si dans les factures aux clients ainsi que dans les charges et les recettes de la comptabilité, aucune distinction n'est possible entre les propres produits et ceux acquis auprès de tiers, par exemple parce que les propres produits sont mélangés avec ceux acquis auprès de tiers, la personne soumise à l'obligation de décompter avec l'AFC a la possibilité d'opter pour l'imposition de l'ensemble des chiffres d'affaires provenant de sa propre production, c'est-à-dire d'imposer volontairement ces chiffres d'affaires (☞ chif. 6).

En pareil cas, l'exigence d'une séparation sans équivoque des produits est caduque, ce qui représente pour l'entreprise ayant opté une simplification administrative importante. Si, par contre, l'entreprise renonce à l'option, les chiffres d'affaires issus de ses propres produits naturels sont soumis à la TVA au taux d'impôt correspondant.

Exemple

Une entreprise de production horticole assujettie en raison de travaux de paysagisme et du commerce de plantes achetées, complète, dans le magasin de fleurs qui lui est rattaché, ses propres fleurs avec des fleurs qu'elle a achetées auprès de tiers et les lie en bouquets. De ce fait, une séparation fiable entre ses propres produits et ceux acquis auprès de tiers n'est possible, ni dans les factures aux clients, ni sur les quittances de la caisse enregistreuse. Par conséquent, l'entreprise imposera la totalité de son chiffre d'affaires provenant des ventes de fleurs en bouquets.

5.2.2 Possibilité de facturer séparément les propres produits et ceux acquis auprès de tiers

Si, dans les factures aux clients et dans la comptabilité, une séparation claire est possible entre les propres produits et ceux achetés auprès de tiers, par exemple parce que les produits horticoles achetés et offerts à la vente diffèrent nettement des propres produits horticoles, l'obligation de décompter avec l'AFC se limite – ainsi que le droit à la déduction de l'impôt préalable – à la totalité des autres activités imposables (☞ chif. 4.2.2).



Les produits naturels achetés et ceux issus de la propre exploitation seront facturés séparément (ceci est également valable pour les quittances de caisses enregistreuses). Concernant les produits naturels de la propre production, la mention « **TVA 0% production naturelle** » sera indiquée (☞ exemple chif. 7.3).

L'indication du numéro de TVA, en vertu de l'article 38 alinéa 6 LTVA, est autorisée dans tous les cas.

- ☞ Concernant un éventuel droit à la déduction de l'impôt préalable en cas d'acquisition de produits naturels auprès de producteurs non assujettis, se référer au chif. 7.1.
- ☞ Pour plus de précisions concernant le transfert de la TVA en cas de refacturation de produits achetés, voir chif. 9.

Exemple

Une entreprise horticole de vente, assujettie, acquiert des semences destinées aussi bien à la propre production de fleurs coupées qu'à la vente dans son magasin. De ce fait, elle peut séparer de manière fiable, tant lors de la facturation qu'en comptabilité, le chiffre d'affaires résultant du commerce de semences de celui découlant de la vente de ses propres produits. L'obligation de décompter avec l'AFC ne s'étend donc, en pareil cas, qu'aux autres activités imposables (notamment au commerce de semences).

6. Option (imposition volontaire de chiffres d'affaires)

Pour préserver la neutralité concurrentielle ou simplifier la perception de l'impôt, l'AFC peut autoriser, à certaines conditions et sur présentation d'une demande écrite, diverses possibilités d'option. L'autorisation d'opter est subordonnée au fait que la personne assujettie remplisse ses obligations, en particulier qu'elle envoie ses décomptes TVA dans les délais prescrits, qu'elle paie la TVA due et qu'elle tienne les livres comptables exigés. En outre, l'AFC peut faire dépendre l'octroi du droit d'option de la remise de sûretés.

6.1 Conditions générales

L'usage des possibilités d'option est lié aux conditions suivantes :

- a) Le requérant, non assujetti jusqu'à présent, réalise par année plus de 40'000 francs de chiffres d'affaires provenant
 - de livraisons de biens et de prestations de services imposables fournies à des personnes **assujetties** sur le territoire suisse ou à **des entreprises étrangères auxquelles l'impôt peut être remboursé**, et/ou
 - d'exportations, et/ou
 - de livraisons de biens/prestations de services effectuées à l'étranger (opérations qui seraient imposables si elles étaient fournies sur le territoire suisse).
- b) L'option est à demander à l'AFC, au moyen du formulaire ad hoc, dûment rempli et signé.
- c) Une option est en principe possible au plus tôt au début du trimestre au cours duquel elle est demandée par écrit.
- d) La durée minimum de l'option est de 5 ans.

☞ Des informations complémentaires concernant l'option se trouvent sous les ch. 683 ss.

6.2 Imposition volontaire de chiffres d'affaires par des horticulteurs et des fleuristes

6.2.1 Chiffres d'affaires provenant de la production naturelle

Si on opte pour l'imposition des chiffres d'affaires provenant des produits de la production naturelle obtenus dans sa propre exploitation (☞ chif. 4.2.1), tous les chiffres d'affaires de ce genre ainsi que les chiffres d'affaires de toutes les autres activités imposables (☞ chif. 4.2.2) seront imposés, indépendamment de l'ampleur de tels chiffres d'affaires.

Exemple

Un pépiniériste veut opter pour l'imposition des chiffres d'affaires du secteur « pépinière » de son activité (production naturelle). Il réalise également des chiffres d'affaires provenant de travaux de taille des arbres exécutés pour des particuliers.

Chiffres d'affaires du pépiniériste

Chiffre d'affaires annuel

Chiffre d'affaires de la pépinière

Fr. 350'000.00

Chiffre d'affaires provenant de travaux
de taille des arbres exécutés pour des particuliers

Fr. 20'000.00

Chiffre d'affaires total

Fr. 370'000.00

En raison de l'imposition par option du secteur d'activité « pépinière », le chiffre d'affaires provenant de travaux de taille des arbres exécutés pour des particuliers est également soumis à l'obligation d'être décompté avec l'AFC.

Il demeure en principe possible aux producteurs de produits naturels qui se soumettent volontairement à l'assujettissement, d'établir leurs décomptes TVA au moyen de taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 23).

6.2.2 Chiffres d'affaires provenant d'autres activités imposables

Si les conditions de l'assujettissement à la TVA pour d'autres activités imposables (☞ chif. 4.2.2) ne sont pas remplies en ce qui concerne la composition et l'ampleur des chiffres d'affaires en résultant, les producteurs de produits naturels peuvent opter pour l'imposition de ces chiffres d'affaires. L'option s'étend alors à la totalité de ces autres activités.

Exemple

Un pépiniériste veut opter pour l'imposition du chiffre d'affaires résultant de livraisons de géotextiles à des acquéreurs assujettis (☞ chif. 6.1 let. a). Il réalise en outre des chiffres d'affaires provenant de sa pépinière et de travaux de taille des arbres exécutés pour des particuliers.

Chiffres d'affaires du pépiniériste	Chiffre d'affaires annuel
Chiffre d'affaires de la pépinière	Fr. 350'000.00
Chiffre d'affaires provenant de travaux de taille des arbres exécutés pour des particuliers	Fr. 20'000.00
Chiffre d'affaires provenant du commerce de géotextiles	Fr. 50'000.00
Chiffre d'affaires total	<u>Fr. 420'000.00</u>

Du fait de l'option pour l'imposition du chiffre d'affaires provenant des livraisons de géotextiles à des acquéreurs assujettis, le chiffre d'affaires provenant de travaux de taille des arbres exécutés pour des particuliers est également soumis à l'obligation d'être décompté avec l'AFC. Par contre, dans le cas présent, le chiffre d'affaires provenant de la pépinière (production naturelle) n'est pas obligatoirement soumis à cette obligation. Cependant, la non-imposition de ce secteur d'activité peut entraîner une réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 7).

6.3 Imposition volontaire des chiffres d'affaires provenant d'une partie de l'exploitation exemptée de l'obligation de décompter avec l'AFC, consacrée à la production naturelle

Les exploitations déjà assujetties, dont une partie consacrée à la production naturelle est exemptée de l'obligation de décompter avec l'AFC, peuvent en principe opter pour l'imposition de ces chiffres d'affaires, indépendamment de leur volume. En principe, la possibilité d'établir les décomptes TVA au moyen de taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 23), reste acquise.

6.4 Imposition volontaire d'opérations exclues de la TVA

Il est également possible d'opter pour l'imposition de certaines opérations exclues de la TVA, fournies sur le territoire suisse (☞ chif. 2.2). Toutefois, pour des prestations déterminées, il n'est possible d'opter que s'il est prouvé qu'elles sont fournies à des personnes assujetties et domiciliées sur le territoire suisse. Tel est le cas, par exemple, de l'option pour la location et la vente d'immeubles ou de parts d'immeubles.



En principe, l'option est autorisée au plus tôt au début de la réalisation des chiffres d'affaires concernés. L'établissement des décomptes TVA au moyen de taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 23) **n'est pas** possible dans le cadre de cette option.

7. Impôt préalable

Etant donné que la TVA est en principe perçue à tous les stades du processus de production et de distribution, l'instrument de la déduction de l'impôt préalable a été prévu afin d'éviter le cumul d'impôt (acquisition grevée de l'impôt et imposition du chiffre d'affaires).

La personne assujettie peut, dans son décompte TVA, déduire l'impôt préalable que le fournisseur de la prestation lui a transféré ou que la douane a prélevé lors de l'importation, pour autant

- qu'elle utilise ces livraisons de biens et prestations de services pour des activités imposables de son entreprise (art. 38 al. 2 LTVA), et
- que les factures des fournisseurs ou des prestataires de services ainsi que les décisions de taxation de l'AFD soient conformes aux exigences visées à l'article 37 alinéa 1 LTVA, respectivement sous les ch. 740 ss.

Si la personne assujettie utilise des biens, des parties de biens ou des prestations de services, aussi bien à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins (p. ex. pour des opérations exclues de la TVA ou des recettes réalisées dans le cadre de l'exemption à l'assujettissement), elle sera alors tenue de réduire la déduction de l'impôt préalable proportionnellement à l'utilisation (art. 41 al. 1 LTVA ; ch. 860 ss).

☞ Pour plus de précisions concernant l'impôt préalable, sa déduction et sa réduction en cas de double affectation, voir ch. 816 à 877 ainsi que la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

☞ Des informations concernant les changements d'affectation (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable ou imposition de prestations à soi-même) résul-

tant de la modification de la clé de réduction de la déduction de l'impôt préalable se trouvent dans la brochure « Changements d'affectation ».

7.1 **Déduction de l'impôt préalable en cas d'acquisitions de produits naturels auprès de producteurs exemptés de l'obligation de décompter avec l'AFC (entreprises de production horticole, pépiniéristes, etc.)**

En raison de leur exemption de l'assujettissement à la TVA, les producteurs de produits naturels ne doivent pas décompter l'impôt avec l'AFC sur les livraisons de produits provenant de leur propre exploitation. Ils n'ont d'autre part pas droit à la déduction de l'impôt préalable grevant leurs dépenses. La charge fiscale sur les biens d'exploitation et d'investissement a cependant une influence sur la fixation des prix et peut donc désavantager le producteur non assujéti par rapport à celui qui est assujéti.

Afin d'éviter cette taxe occulte grevant les prestations des fournisseurs non assujétis tels que les producteurs de produits naturels, l'article 38 alinéa 6 LTVA prévoit que leurs clients assujétis peuvent déduire, à titre d'impôt préalable, 2,4% du montant qui leur a été facturé (100%), à condition que les documents établis à cet effet remplissent les exigences du chif. 9 (toutefois sans mention de la TVA et du numéro de TVA). Ces 2,4% correspondent approximativement à la charge fiscale grevant les dépenses des producteurs de produits naturels, ce qui permet leur exemption de l'assujettissement à la TVA sans qu'il en résulte pour eux des désavantages économiques.

Toutefois, la personne assujéti ne peut opérer la déduction de l'impôt préalable grevant ses acquisitions de produits naturels effectuées auprès de producteurs que si leur domicile ou leur siège social, de même que leurs bâtiments d'exploitation, se trouvent sur le territoire suisse. La déduction de l'impôt préalable n'est par contre pas autorisée sur les achats de produits naturels auprès de producteurs ayant leur domicile à l'étranger. Ceci est également valable lorsque ces derniers peuvent livrer leurs produits naturels sur le territoire suisse en franchise d'impôt et de douane sur la base de traités bilatéraux réglant le trafic de marchandises dans la zone frontrière, respectivement de prescriptions douanières relatives au trafic de marché.

7.2 **Transfert de produits d'une partie de l'entreprise exemptée de l'obligation de décompter avec l'AFC à une partie de l'entreprise soumise à cette obligation et inversement**

Aucun impôt préalable ne peut être déduit si la partie de l'entreprise soumise à l'obligation de décompter avec l'AFC (p. ex. exploitation d'un garden-center) acquiert de la partie de l'entreprise exemptée de cette obligation (p. ex. exploitation horticole) des produits naturels tels que, par exemple, des plantes.

Par contre, si la partie de l'entreprise soumise à l'obligation de décompter avec l'AFC remet des produits à la partie de l'entreprise exemptée de cette obligation, il est possible, au sens d'une détermination par approximation, d'imposer la

prestation au prix qui serait facturé à un tiers indépendant, ceci en lieu et place de la prestation à soi-même ou de la réduction de l'impôt préalable en cas de double affectation.

Exemple

Livraison de copeaux de bois à la partie de l'entreprise consacrée à la production qui est exemptée de l'obligation de décompter avec l'AFC par la partie de l'entreprise consacrée aux travaux de paysagisme, laquelle est soumise à cette obligation.

7.3 Déduction de l'impôt préalable : exemple de facture établie par un producteur de produits naturels réalisant des chiffres d'affaires soumis à l'obligation d'être décomptés avec l'AFC

Facture établie par un pépiniériste assujetti qui, parallèlement à la production d'arbres et de buissons (☞ chif. 4.2 [production naturelle]), fait également le commerce de produits pour la protection des plantes et d'outils de jardin, activités qui sont soumises à l'obligation d'être décomptées avec l'AFC (☞ chif. 4.2.2).

Emile Comte

Pépinière

Rue de la Paix 18

1752 Villars-sur-Glâne

n° TVA 999'999

Villars-sur-Glâne, le 6 juin 2007

Madame

Claudia Meier

Horticulture

Rue du Pré-Vert 11

1726 Farvagny

Facture

Notre livraison du 15 mai 2007

			<u>Codes TVA</u>
6 litres d'engrais pour plantes à Fr. 15.00	Fr.	90.00	1)
2 sarcloirs Pro à Fr. 30.00	Fr.	60.00	2)
2 pelles Pro à Fr. 25.00	Fr.	50.00	2)
De notre propre production :			
50 Prunus laurocerasus à Fr. 20.00	<u>Fr.</u>	<u>1'000.00</u>	3)
Total de la facture	<u>Fr.</u>	<u>1'200.00</u>	

Signification des codes TVA :

1) 2,4% TVA incluse

2) 7,6% TVA incluse

3) TVA 0% production naturelle

Etant donné que les autres conditions concernant la facturation sont remplies (☞ chif. 9), l'impôt préalable peut être calculé de la manière suivante :

Code 1 : 2,4% de (102,4%)	Fr.	90.00	Fr.	2.10
Code 2 : 7,6% de (107,6%)	Fr.	110.00	Fr.	7.75
Code 3 : 2,4% de (100%)	Fr.	1'000.00	Fr.	24.00
Total impôt préalable			Fr.	33.85

8. Base de calcul

8.1 Contre-prestation imposable

La TVA se calcule sur la contre-prestation. Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire de la prestation, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. La contre-prestation comprend également la couverture de tous les frais, même si ceux-ci sont facturés séparément, c'est-à-dire frais de port facturés séparément, frais de transport à l'acquisition, taxes de remboursement, etc. La contre-prestation totale sera imposable, même si, lors de l'acquisition du bien, l'impôt préalable n'a pas pu être entièrement déduit. En cas de livraison de biens ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants, c'est-à-dire à la valeur marchande (art. 33 al. 1 et 2 LTVA).

8.2 Montants des consignes d'emballages¹

Les montants des consignes d'emballages ne font pas partie de la contre-prestation (☞ ch. 260), à condition que la remise de l'emballage soit facturée séparément. Sont réputées emballages, par exemple, les bouteilles, les harasses, les palettes, les bouteilles de gaz, les europalettes, qui normalement sont utilisées plusieurs fois et pour lesquelles, en règle générale, un dépôt (consigne) est demandé lors de la remise, dépôt qui est remboursé lors de la reprise. Dans ce contexte, il est sans importance que le montant de la consigne d'emballages ne soit décompté que périodiquement sur la base d'un contrôle des emballages.

Les emballages non consignés du même genre sont considérés comme des emballages au sens du ch. 351. La vente d'emballages en dehors du trafic de consignation d'emballages est soumise à la TVA au taux normal.

L'achat de nouveaux emballages donne en principe droit à la déduction totale de l'impôt préalable (☞ ch. 816 ss).

9. Facturation et transfert de la TVA

La déduction de l'impôt préalable n'est autorisée que si les factures des fournisseurs de prestations assujettis remplissent, dans leur forme et leur contenu, certaines exigences.

La personne assujettie établira par conséquent, sur demande de ses clients assujettis, une facture détaillée qui contient les indications suivantes :

- a) nom et adresse du fournisseur de la prestation sous lesquels il figure au registre des contribuables TVA ou qu'il a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales ainsi que son n° de TVA ;

En ce qui concerne l'adresse utilisée et admise dans les transactions commerciales, seule l'indication du nom de la localité est déterminante. La rue, le

¹ Précision de la pratique

code postal, le numéro de la maison, etc. ne jouent aucun rôle en la matière. Sont également reconnues les adresses de cases postales sur le territoire suisse, ainsi que les adresses des filiales, des succursales, etc., indépendamment du fait que celles-ci soient inscrites (ou non) au registre du commerce, respectivement des contribuables à la TVA.²

- b) nom et adresse que l'acquéreur de la prestation a le droit d'utiliser dans ses transactions commerciales conformément au CO et à l'ORC ;³
- c) date ou période de la livraison du bien ou de la prestation de services fournie ;
- d) genre, objet et volume de la livraison du bien ou de la prestation de services ;
- e) montant de la contre-prestation due pour la livraison du bien ou la prestation de services fournie ;
- f) montant de l'impôt dû sur la contre-prestation. Celui-ci doit être expressément désigné en tant que TVA avec la mention du taux de l'impôt. Si le prix facturé comprend la TVA, il suffit de faire figurer le libellé « TVA incluse » avec l'indication du taux de TVA correspondant (p. ex. « TVA 7,6% incluse »).

Sont réputés factures non seulement les factures usuelles du fournisseur de prestations, mais aussi d'autres documents avec lesquels des prestations sont décomptées (p. ex. notes de crédit, coupons de caisses enregistreuses, quittances). Ces documents doivent également satisfaire aux exigences formelles susmentionnées.

En ce qui concerne les fiches de caisses et les coupons de caisses enregistreuses dont le montant ne dépasse pas 400 francs, on peut renoncer, pour des raisons pratiques, à la mention du nom et de l'adresse de l'acquéreur.⁴

Par contre, les avis de débit bancaires pour des paiements effectués au moyen de cartes de crédit ne sont pas réputés factures du fournisseur de la prestation.

Si, pour le décompte TVA, une répartition par taux d'impôt est nécessaire parce que des prestations imposables à des taux différents sont fournies, de telles prestations sont à mentionner séparément sur les factures (☞ exemple sous chif. 7.3). Si on ne procède pas à une répartition de la contre-prestation par taux d'impôt, la contre-prestation globale est alors en principe soumise à la TVA au taux normal.

☞ Concernant la facturation de produits naturels, voir chif. 5.2.2.

² Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

³ Les remarques concernant l'adressage (modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005) énoncées sous lettre a sont valables ici par analogie.

⁴ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

- ☞ Concernant l'application de l'imposition de la marge pour des biens mobiliers usagés identifiables acquis en vue d'être revendus (p. ex. commerce de machines agricoles usagées), prière de consulter la brochure « Véhicules automobiles ».

10. Taux de l'impôt

Les horticulteurs et les fleuristes fournissent aussi bien des prestations imposables au taux normal que des prestations soumises au taux réduit. Ces dernières relèvent, en l'espèce, des dispositions visées à l'article 36 alinéa 1 lettre a chiffre 5 LTVA. Afin de faciliter, sur le plan de la TVA, un traitement correct de leurs chiffres d'affaires aux personnes assujetties actives dans la branche de l'horticulture, l'AFC a prévu diverses simplifications en matière de facturation et de l'établissement des décomptes TVA. Ces simplifications sont décrites de manière détaillée dans les explications qui suivent, ceci en faisant référence aux principes applicables en général.

10.1 Taux normal

Les livraisons de biens, les prestations à soi-même et les prestations de services qui ne sont pas soumises au taux réduit, ni au taux spécial pour l'hébergement dans le domaine de l'hôtellerie et de la parahôtellerie, sont imposables au taux normal.

10.2 Taux réduit

Sont soumises au taux réduit, les livraisons de biens et les prestations de services énumérées exhaustivement à l'article 36 alinéa 1 LTVA.

- a) En font notamment partie, les livraisons des biens suivants qui sont également mentionnés sous lettre a chiffre 5 de l'article de la LTVA précité :
- semences ;
 - tubercules et oignons à planter ;
 - plantes vivantes ;
 - boutures ;
 - greffons ;
 - fleurs coupées et rameaux, également en bouquets, couronnes et arrangements analogues.

A condition qu'il y ait facturation séparée (peut se faire sur la même facture), la livraison de ces biens est soumise au taux réduit même si elle est effectuée en combinaison avec une prestation imposable au taux normal (p. ex. en relation avec des travaux de plantation dans le sol ou dans des terrains).

- b) Sont également soumises au taux réduit selon les chiffres 6 et 7 de l'article de la LTVA susmentionné, notamment les livraisons
- d'engrais ;
 - de préparations pour la protection des plantes ;
 - de paillis et autres matériaux de couverture végétaux.

Toutefois, si ces biens sont fournis en relation avec des travaux sur des biens déjà plantés dans le sol ou dans des terrains, ou livrés pour des travaux du sol en tant que tels, le taux d'impôt applicable sera déterminé selon le chif. 14.

11. La prestation individuelle

La prestation individuelle imposable est soumise à la TVA au taux d'impôt applicable dans son cas (☞ chif. 10). En principe, les ventes de biens autonomes (les uns des autres) ne devraient pas poser de problèmes en ce qui concerne la détermination du taux d'impôt applicable.

Exemple

Vente d'une rose et d'une carte de vœux.

Bien que la vente ait lieu en même temps, il s'agit de deux ventes indépendantes. La vente de la fleur est soumise au taux réduit et la vente de la carte de vœux au taux normal.

12. Pluralité de prestations

Plusieurs prestations indépendantes du point de vue du droit civil sont également considérées en principe, du point de vue du droit régissant la TVA, comme une pluralité de prestations indépendantes, ce qui implique qu'elles ont chacune leur propre sort fiscal.

Si, sur la base d'une offre, des combinaisons ou des assemblages de biens et de prestations de services imposables forment un ensemble (combinaison de prestations), le traitement fiscal dépend, d'une part, du genre des prestations fournies et, d'autre part, de l'état de dépendance qu'elles ont entre elles.

Concernant les fleuristes et les horticulteurs, il y a lieu de faire la distinction entre deux genres de combinaisons de prestations :

- a) des biens autonomes sont assemblés pour former un ensemble destiné à être vendu tel quel (combinaison de marchandises).

Exemples

- les couronnes de l'Avent et les couronnes mortuaires ;
- les arrangements ;
- les fontaines ou tufs garnis de plantes.

- b) Plusieurs prestations sont offertes en une seule (ensemble de prestations).

Exemples

- l'hivernage de plantes y compris l'arrosage, le sulfatage et la fertilisation en tant que mesures de conservation, le rempotage ainsi que le regarnissage avec de nouvelles plantes (cf. chif. 16) ;
- le service d'entretien des plantes.

12.1

Genres de prestations

12.1.1

Prestations principales

Les prestations principales – indépendamment du fait qu'elles soient fournies pour elles-mêmes ou sous forme d'une combinaison de prestations – sont des prestations indépendantes. Elles seront donc en principe facturées séparément et imposées au taux d'impôt qui leur est applicable.

Sont réputés prestations principales d'une combinaison de marchandises, les biens qui caractérisent le produit destiné à la vente.

Exemples de prestations principales lors de combinaisons de marchandises

- les plantes ;
- les fleurs coupées ;
- les tufs ;
- les pots et vases en terre cuite vernissée ou peinte à la main ;
- les coupes en verre ;
- les cache-pots ;
- les bougies et autres accessoires (pots-figurines, coquilles d'escargot, gravier d'ornement, etc.) ;
- les indicateurs de niveau d'eau ;
- les éclairages ;
- les pompes.

Exemples de prestations principales lors de la fourniture d'ensembles de prestations

- l'hivernage de plantes et prestations supplémentaires – non liées à la conservation des plantes – telles que la taille ou le rempotage ;
- l'arrosage de plantes et la réparation de la pompe à eau dans le cadre du service d'entretien des plantes.

Au sens d'une simplification, l'ensemble de la contre-prestation peut, sur le plan fiscal, être traité de la même manière que la prestation prédominante à condition que, sur la base de documents de contrôle internes, celle-ci ait une valeur représentant au moins 70% de la contre-prestation totale. La facturation forfaitaire est dans ce cas indispensable.⁵

12.1.2 Prestations accessoires

Les prestations accessoires, au sens de l'article 36 alinéa 4 LTVA, sont toujours fournies en relation avec une prestation principale indépendante.

a) Prestations accessoires en cas de combinaisons de marchandises

Sont réputés prestations accessoires dans la fabrication de combinaisons de marchandises, les matières auxiliaires et les biens qui ne déterminent pas, du point de vue fiscal, les caractéristiques du produit destiné à la vente.

Exemples de prestations accessoires dont la valeur proportionnelle lors de la facturation forfaitaire de combinaisons de marchandises, est attribuable à chaque fois à la prestation principale « livraison de plantes »

- les pots et vases en terre cuite ou en plastique ;
- les récipients ou supports, en principe non utilisables à d'autres fins, tels que sous-vases en plastique, supports en bois ou corbeilles ;
- les matériaux tels que couronnes de paille, papier huilé, papier crêpe, liens pour roses, anneaux pour œillets, fil de renforcement, tuteurs, ouate pour envelopper les tiges de fleurs, agrafes, épingles, velours, mousse et autres biens du même genre ;
- argile expansée pour les plantes en hydroculture ;
- terre de rempotage ;
- pots en styromousse pour la culture de plantes.

b) Prestations accessoires lors de la fourniture d'ensembles de prestations

Les travaux étroitement liés à la prestation principale, effectués dans le cadre d'un ensemble de prestations, sont considérés comme des prestations accessoires.

Exemple d'une prestation accessoire lors de la fourniture d'ensembles de prestations

- l'élimination des plantes malades ou de l'argile expansée utilisée en tant que prestation accessoire à la prestation principale « livraison de plantes » dans le cadre d'une livraison de plantes en remplacement.

Si de telles prestations accessoires (p. ex. matières auxiliaires) sont facturées séparément, elles peuvent être imposées au taux d'impôt applicable à leur vente au détail, ce qui représente une simplification administrative importante pour les raisons suivantes :

- la distinction entre prestation principale et prestation accessoire est superflue ;

- le taux d'impôt applicable au produit enregistré le cas échéant dans l'assortiment des articles vendus au détail peut, à chaque fois, être repris tel quel.⁶

12.1.3 Frais accessoires (resp. frais auxiliaires)

Selon l'article 36 alinéa 5 LTVA, les emballages (p. ex. papier d'emballage pour fleurs et cartons d'expédition) que le fournisseur remet avec le bien sont soumis au même taux de TVA que la livraison du bien qu'ils contiennent. Les montants des consignes d'emballages (☞ chif. 8.2), conformément à l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA, font toutefois exception. Les frais de port, de fret et les suppléments de prix pour petites quantités sont traités de la même manière que les emballages, c'est-à-dire en tant que frais accessoires (auxiliaires).

Lorsque les factures contiennent différents taux d'impôt, la répartition des frais accessoires selon les biens livrés n'est, en règle générale, pas aisée. Par simplification, ces frais peuvent être répartis comme suit :

- Répartition exacte des frais accessoires proportionnellement à la valeur des livraisons de biens imposables au taux réduit et au taux normal (☞ ch. 781 et 782).
- Imposition de la totalité des frais accessoires au taux normal (☞ ch. 957). Il s'agit de la méthode la plus simple qui est recommandée en cas de livraisons à des acquéreurs assujettis autorisés à déduire l'impôt préalable.
- Imposition des frais accessoires au taux d'impôt applicable au chiffre d'affaires prédominant dans la facture (☞ ch. 958).

12.2 Facturation lors de la fourniture de combinaisons de prestations

12.2.1 Facturation détaillée

Lorsque les biens individuels ou les travaux effectués sur une combinaison de prestations sont facturés de manière détaillée, chaque poste de la facture sera imposé au taux d'impôt correspondant. La distinction entre prestations principales et accessoires n'est pas nécessaire.

Exemple de facturation

1 récipient RU 50 cm (terre cuite vernissée)	Fr.	50.00	7,6%
1 palmier Kentia	Fr.	560.00	2,4%
1 sac d'argile expansée	Fr.	20.00	7,6%
1 indicateur de niveau d'eau	Fr.	10.00	7,6%
Travail	Fr.	40.00	2,4% *)
Total du montant à facturer	Fr.	680.00	

*) *Si, lors de telles livraisons, le poste « travail » est facturé à l'acquéreur sans aucune autre indication complémentaire, il peut toujours être attribué à la part imposable au taux réduit, car il est supposé par simplification que ce travail se rapporte aux plantes.*

12.2.2 Facturation forfaitaire

Lorsqu'une combinaison de prestations est facturée forfaitairement à l'acquéreur, les biens individuels seront préalablement subdivisés en prestations principales et prestations accessoires selon les chif. 12.1.1 et 12.1.2.

Si, sur la base de calculs internes, la valeur proportionnelle des prestations principales imposables au taux normal, contenues dans la combinaison de prestations (c.-à-d. dans l'exemple : le récipient et l'indicateur de niveau d'eau), **ne dépasse pas 30%** du prix global, la contre-prestation totale est alors imposable au taux réduit. Ces calculs internes seront conservés par le fabricant, à des fins de contrôle.

Si, par contre, la valeur proportionnelle des prestations principales imposables au taux normal dépasse 30% de la contre-prestation globale, ces prestations principales sont à facturer séparément, faute de quoi l'ensemble de la contre-prestation sera imposable au taux normal. La facturation forfaitaire au taux réduit pour la livraison de plantes et les prestations accessoires est autorisée dans tous les cas.⁷

Exemple de facturation

*Livraison d'une plante en hydroculture avec récipient
TVA 2,4% incluse*

Fr. 680.00

Selon les calculs internes :

1 récipient RU 50 cm (terre cuite vernissée)	Fr. 50.00
1 palmier Kentia	Fr. 560.00
1 sac d'argile expansée	Fr. 20.00
1 indicateur de niveau d'eau	Fr. 10.00
Travail	Fr. 40.00
Total du montant à facturer	<u>Fr. 680.00</u>

Dans cet exemple, la livraison d'un palmier Kentia est une prestation principale soumise au taux réduit. Le récipient et l'indicateur d'eau sont également des prestations principales, mais soumises au taux normal. Le sac d'argile expansée et le travail sont soumis au taux réduit, en tant que prestations accessoires à la livraison de plantes (☞ chif. 12.1.2). La contre-prestation globale peut dès lors

être imposée au taux réduit, étant donné que la valeur proportionnelle des livraisons imposables au taux normal (Fr. 60.00) ne dépasse pas 30% du prix global.

Les commerçants qui achètent des combinaisons de biens déjà confectionnées, lesquelles leur sont facturées à un prix global au taux normal, peuvent, lors de la revente, appliquer la réglementation susmentionnée, à condition qu'ils demandent à leurs fournisseurs de les informer sur la répartition de la valeur selon les taux d'impôt. Les commerçants conserveront les documents correspondants à des fins de contrôle.

Les chiffres d'affaires résultant de la vente de fleurs et de plantes préparées en arrangements, jusqu'à concurrence d'une **valeur à la vente de 300 francs** par arrangement, sont soumis au taux réduit sans preuve aucune basée sur des calculs internes, ceci pour autant que les conditions suivantes soient remplies :

- a) il s'agit d'un arrangement dont la présentation donne d'emblée l'impression que ce sont les fleurs et/ou les autres plantes, en tant qu'éléments principaux, qui le caractérisent. Par contre, si ce sont d'autres éléments de l'arrangement qui ressortent au premier plan, par exemple une bouteille de vin ou de champagne, cette réglementation n'est pas applicable.
- b) sur le document de vente (facture, ticket de caisse ou quittance de caisse enregistreuse), la mention appropriée comme, par exemple, arrangement de fleurs, arrangement de plantes, terrine de fleurs, y figurera. Les abréviations facilement compréhensibles telles que, par exemple, « arrang. pl. » ou « terri. fl. » sont également admises.

Ceci est également valable pour les plantes en hydroculture avec cache-pots, les couronnes de l'Avent, les guirlandes en lattes de chaume ou en paille filée et tressée, ainsi que pour les autres arrangements du même genre, à la condition qu'ils contiennent – avec d'autres biens – des biens tels que ceux mentionnés sous chif. 10.2 (p. ex. des feuilles naturelles, des fleurs coupées ou des rameaux).

Les bouquets de fleurs ainsi que les couronnes mortuaires garnies de matériel végétal sont toujours soumises au taux réduit de TVA, quelle que soit leur valeur à la vente.

Pour des raisons pratiques, la valeur proportionnelle des éléments imposables à 2,4%, respectivement à 7,6%, ne sera pas contrôlée en pareils cas.⁸

Si, a contrario de la lettre b ci-dessus, aucun document approprié ne peut être établi, par exemple parce que le système de caisse n'est pas assez performant, une autre possibilité de simplification est envisageable, à savoir le forfait pour fleuristes selon le chif. 17.

13. Travaux exécutés sur des biens mobiliers

Les travaux à façon effectués sur des biens mobiliers mentionnés à l'article 36 alinéa 1 lettre a chiffre 5 LTVA, dans la mesure où ces travaux ne sont pas liés avec le travail du sol ou de terrains, sont soumis à la TVA au taux réduit.

Exemples

- l'arrosage, le sulfatage et la fertilisation de plantes en pots ;
- le rempotage de plantes.

Par contre, les travaux à façon effectués sur des biens qui ne sont pas énumérés à l'article 36 alinéa 1 lettre a chiffre 5 LTVA, sont imposables au taux normal.

Exemple

la réparation d'une pompe à eau.

14. Travaux exécutés sur des biens immobiliers

Les travaux du sol ou sur des terrains, effectués pour le compte de tiers, sont en principe imposables au taux normal.

Exemples

- labourer, sarcler, biner, tracer des rigoles, scarifier et aménager des plates-bandes ;
- fertiliser/pulvériser des plantes ;
- élaguer des arbres fruitiers et d'ornement ;
- planter et tailler des haies ;
- aménager des chemins et des places ;
- installer des clôtures et des espaliers ;
- entretien de talus, d'accotements et de rives.



En cas de facturation séparée (peut se faire sur la même facture), les produits, qui sont imposables au taux réduit selon le chif. 10.2 et qui sont livrés en relation avec les travaux à effectuer, peuvent être imposés au taux réduit. Par contre, les biens mentionnés sous chif. 10.2 lettre b (engrais, préparations pour la protection des plantes, paillis et autres matériaux de couverture végétaux) sont, même en cas de facturation séparée, imposables au taux normal.

Exemples

- semer du gazon (si facturation séparée, les semences sont imposables au taux réduit) ;
- planter des arbres fruitiers ou d'ornement (si facturation séparée, les arbres sont imposables au taux réduit) ;

- déposer des paillis et épandre des engrais lors de travaux d'entretien de jardins (même si facturés séparément, les paillis et les engrais sont imposables au taux normal).

La réglementation relative à la facturation séparée est également valable lors de la livraison et de la mise en place de plantes en hydroculture ou lors du traitement des plantes (service d'entretien des plantes) placées dans des bacs à fleurs fixes, c'est-à-dire des bacs à fleurs qui sont scellés à un édifice ou mis en terre.



Lors de travaux effectués sur **des biens immobiliers**, la réglementation des 30% et celle relative à la valeur limite de 300 francs selon le chif. 12.2.2 ci-dessus, ne sont pas applicables (art. 36 al. 1 let. a ch. 5, deuxième phrase, LTVA).

- Des informations concernant les prestations dans le domaine de l'agriculture se trouvent dans la brochure « Production naturelle et activités similaires ».

15.

15.1

Location

Location de biens mobiliers

La location d'un bien mobilier (p. ex. location de plantes) vaut livraison (art. 6 al. 2 let. b LTVA). Le taux d'impôt applicable à la contre-prestation pour la location est le même que celui applicable lors de la vente du bien.

C'est pourquoi, la réglementation d'après le chif. 12 est également valable pour la location, si ce n'est que la répartition par taux d'impôt s'effectuera, en pareil cas, également sur la base de la valeur des biens calculée au prix de vente. Les bases de calculs correspondantes seront conservées à des fins de contrôle.

15.2

Engagement de machines avec le personnel chargé de les faire fonctionner, location de services

L'engagement de machines auprès de tiers avec le personnel chargé de les faire fonctionner intervient, en règle générale, sur la base d'un contrat d'entreprise (ou d'un mandat). Le taux d'impôt applicable se détermine en fonction du genre de travail exécuté (= chif. 13 et 14). Par contre, si le personnel est mis à disposition sur la base d'un contrat de location de services selon la loi fédérale sur le service de l'emploi et la location de services, les chiffres d'affaires en résultant sont toujours soumis à la TVA au taux normal. Ceci est également valable si le fournisseur de la prestation met les machines à disposition.

16.

Hivernage de plantes (entreposage de biens)

L'entreposage de plantes est imposable au taux normal. Toutes les mesures de conservation telles que l'arrosage, le sulfatage (protection des plantes) et la fertilisation, valent prestations accessoires à l'entreposage et sont donc également imposables au taux normal.

Si l'assujetti effectue d'autres travaux (p. ex. la taille et le rempotage des plantes entreposées) ou s'il les complète avec de nouvelles plantes, la contre-prestation pour ces opérations, pour autant qu'elle soit facturée séparément, est imposable au taux réduit, ceci à l'exception de la fourniture éventuelle de récipients et d'accessoires.

17. Forfait pour fleuristes

Les fleuristes et les horticulteurs avec un magasin de fleurs rattaché qui ne peuvent pas ou ne veulent pas appliquer la réglementation pour les combinaisons de prestations selon le chif. 12 ci-dessus, ont la possibilité, par mesure de simplification, de procéder à la répartition par taux d'impôt sur la base d'un journal des achats (forfait pour fleuristes).

☞ Des informations concernant la répartition par taux d'impôt à l'aide de systèmes de caisses (caisses électroniques avec scanner ou caisses enregistreuses) se trouvent dans la brochure « Commerce de détail ».

17.1 Tenue d'un journal des achats au prix de vente

Le forfait pour fleuristes sert à l'assujetti à faire ressortir par approximation la part de son chiffre d'affaires imposable au taux normal, ceci en sus du chiffre d'affaires (imposable de toute façon au taux normal) découlant de ses travaux de paysagisme. Seront enregistrés dans ce journal, sur la base de l'énumération ci-après, les achats de combinaisons de prestations dont la part imposable au taux normal dépasse sans aucun doute la règle des 30% décrite sous chif. 12.2.2 (p. ex. fontaines garnies de plantes), ou les achats de biens qui ne seront pas vendus, en tant que combinaisons de prestations, avec des plantes (p. ex. des vases). Seront également enregistrés dans ce journal, toutes les autres marchandises imposables au taux normal, c'est-à-dire celles qui seront vendues pour elles seules.

Figureront dans le journal des achats :

- les pots et coupes (garnis de plantes) en métal, en verre, porcelaine et faïence ;
- les fontaines garnies de plantes, jeux d'eau, tufs et autres biens analogues ;
- les vases et les cruches de tous genres ;
- les récipients de plantes pour le plein air, l'intérieur, les jardins d'hiver (p. ex. bacs en béton ou en bois, bacs pour l'hydroculture en métal, pots-figurines) ;
- les récipients et sous-vases en métal, cristal, porcelaine et faïence (appelée aussi majolique) destinés à la confection de terrines de plantes ;
- toutes les marchandises imposables au taux normal (p. ex. meubles et appareils de jardin, outils, articles de boutique tels que bougies, cartes de vœux).

Par conséquent, ne seront pas enregistrés dans le journal des achats, les biens qui, livrés seuls, sont soumis au taux normal mais qui, en cas de combinaisons de prestations, suivent – sur le plan du droit régissant la TVA – le sort fiscal de l'ensemble de biens dont ils font partie. Entrent en particulier dans cette catégorie :

le matériel d’emballage (☞ chif. 12.1.3) ainsi que les matières auxiliaires indispensables selon le chif. 12.1.2 lettre a, de même que le matériel d’exploitation tel que les outils ou les pots en terre cuite utilisés dans la production.

17.2 Exemple d’un journal des achats

Date	Fournisseur	Article	Montant de la facture TVA 7,6% incluse	PA TVA exclue	PV TVA 7,6% incluse
12.01.07	Candle SA, Bienne	bougies*)	322.80	300.00	600.00
27.01.07	Print SA, Sion	assortiment de cartes de voeux	322.80	300.00	600.00
11.03.07	Pot S.à.r.l, Genève	cache-pots et vases	430.40	400.00	800.00
13.03.07	Déco SA, Vevey	fontaines garnies de plantes	1'076.00	1'000.00	1'500.00
Total			2'152.00	2'000.00	3'500.00

*) pur article de boutique ; non destiné à la fabrication de pièces ouvrées

Les retours de biens aux fournisseurs ainsi que les remises de prix et les ristournes seront prises en considération aussi bien dans le compte « achats de marchandises » de la comptabilité que dans le journal des achats.

En principe, la variation du stock de marchandises sera également prise en compte dans le journal des achats. Si aucune correction n’intervient, il sera alors supposé que le stock de marchandises n’a subi aucune modification.

17.3 Décompte fiscal selon le forfait pour fleuristes

Pour l’établissement du décompte TVA, on peut procéder à la répartition par taux d’impôt de la manière suivante, par exemple :

a) Recettes totales imposables, TVA incluse	Fr. 150'000.00
./i. recettes provenant de travaux d’horticulture paysagère	
selon compte de produits séparé (107,6%)	Fr. 50'000.00
	Fr. 100'000.00
./j. Total colonne « PV TVA incluse » (107,6%)	Fr. 3'500.00
Total du chiffre d’affaires imposable à 2,4% (102,4%)	Fr. 96'500.00

En conséquence, les chiffres d'affaires se répartissent par taux d'impôt comme suit :

b) Total du chiffre d'affaires imposable à 7,6% résultant de travaux de paysagisme	Fr. 50'000.00
Total du chiffre d'affaires à 7,6% selon le journal des achats	Fr. 3'500.00
Total du chiffre d'affaires à 7,6% (107,6%)	Fr. 53'500.00
Total du chiffre d'affaires à 2,4% selon lettre a (102,4%)	Fr. 96'500.00
Total du chiffre d'affaires imposable	Fr. 150'000.00

Remarque :

Dans l'exemple chiffré ci-dessus, il a été admis par simplification que cette entreprise, dans le cadre de ses travaux de paysagisme, n'a pas livré des biens soumis au taux réduit selon le chif. 14.

☞ Des informations concernant la facturation ou l'établissement de quittances de caisses enregistreuses se trouvent sous chif. 9.

18. Livraisons de fleurs par l'entremise d'organisations spécialisées

Ces organisations transmettent les commandes qu'elles ont reçues, ou qu'un fleuriste a reçues de ses clients, à un autre fleuriste. Pour de telles livraisons, effectuées sur ordre de ces organisations, il n'y a pas de représentation directe au sens des dispositions visées à l'article 11 alinéa 1 LTVA, car l'affaire n'est pas conclue expressément au nom et pour le compte du représenté ou de l'organisation. Par conséquent, aussi bien le fleuriste chargé de procéder à la livraison que l'organisation de mise en relation effectuent une transaction commerciale en leur propre nom, et ceci même lorsque le bouquet de fleurs ne provient pas du propre magasin du fleuriste. A ce sujet, il y a lieu de faire les distinctions suivantes :

18.1 Commandes de clients livrées sur le territoire suisse

Lorsque la livraison est effectuée à un destinataire domicilié sur le territoire suisse, le fleuriste (F1) qui reçoit la commande imposera au taux d'impôt correspondant le montant global de la contre-prestation payée par le client (valeur des fleurs, frais de livraison, taxes). De son côté, l'organisation (ORG) imposera au taux de TVA correspondant, en tant que livraison sur le territoire suisse, le décompte qu'elle a établi à l'intention du fleuriste ayant reçu la commande. Quant au fleuriste (F2) qui exécute la commande sur le territoire suisse, il imposera la contre-prestation de l'organisation, également au taux de TVA correspondant.

Exemple relatif au déroulement d'une commande sur le territoire suisse

client sur le territoire suisse	→	F1	→	ORG	→	F2	→	destinataire sur le territoire suisse
		(2,4%)		(2,4%)		(2,4%)		

18.2 Commandes de clients livrées à l'étranger

Etant donné que le bouquet de fleurs est livré par un fleuriste domicilié à l'étranger, il s'agit dans ce cas d'une livraison effectuée à l'étranger (la marchandise elle-même ne se trouve jamais en Suisse). Par conséquent, le fleuriste (F1) qui reçoit la commande effectue une livraison à l'organisation (ORG), dont le lieu de fourniture se trouve à l'étranger. Quant à l'organisation, elle effectue de son côté une livraison à l'étranger au fleuriste domicilié à l'étranger (F2E).

De telles commandes constituent donc des chiffres d'affaires exonérés, respectivement non soumis à la TVA suisse, réalisés à l'étranger. C'est pourquoi, aucune mention de la TVA ne figurera sur les documents remis aux clients. Ces chiffres d'affaires, réalisés à l'étranger, seront enregistrés séparément dans la comptabilité. Ils seront déclarés sous chiffre 010 du décompte TVA et pourront être portés en déduction sous chiffre 040 dudit décompte.

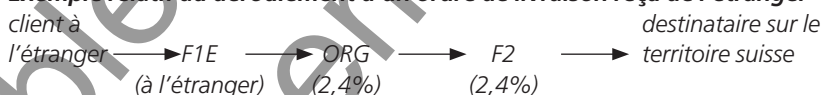
Exemple relatif au déroulement d'une commande à l'étranger



18.3 Ordres de livraison reçus de l'étranger

La contre-prestation pour des ordres de livraison reçus de l'étranger est imposable au taux de TVA correspondant, aussi bien par l'organisation (ORG) que par le fleuriste (F2) effectuant la livraison.

Exemple relatif au déroulement d'un ordre de livraison reçu de l'étranger



19. Bons cadeaux

Les ventes de bons cadeaux sont considérées au sens de l'article 18 chiffre 19 LTVA comme des opérations, exclues de la TVA, relevant des domaines du marché monétaire et du marché des capitaux (moyens de paiement). Il est recommandé de ne pas comptabiliser de tels chiffres d'affaires dans le compte de résultats, mais sur un compte de passif.

Quel que soit le mode de décompte appliqué, le bon sera imposé, au taux d'impôt correspondant, au moment où le bénéficiaire fait valoir le bon (c.-à-d. lors de la livraison d'un bien ou lors de la fourniture d'une prestation de services). La contre-prestation correspond à la valeur du bien vendu ou de la prestation de services fournie (☞ ch. 396).



Les documents (factures, quittances, etc.) concernant la vente de bons ne contiendront donc aucune mention en relation avec la TVA, ou alors seulement la mention « TVA 0% ».

Les bons cadeaux que les bénéficiaires ne font pas valoir et qui sont extournés dans la comptabilité, peuvent entraîner une réduction de la déduction de l'impôt préalable.

☞ Pour de plus amples informations à ce sujet, voir la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

20. **Entretien de tombes**

Les contre-prestations pour des travaux de plantation et d'entretien de tombes sont soumises à la TVA au taux normal. Les plantes utilisées à cet effet sont imposables au taux réduit, pour autant qu'elles soient facturées séparément (☞ chif. 14).

Lors de paiements anticipés uniques ou du versement de dépôts pour des contrats d'entretien de tombes, le montant forfaitaire à acquitter se calcule en principe sur la base de l'estimation actuelle de la valeur des prestations horticoles à fournir chaque année, laquelle est multipliée par le nombre d'années de la période de concession. L'intérêt rapporté tout au long de ces années par le paiement unique sert à couvrir le renchérissement. Lors de tels contrats d'entretien de tombes, il y a lieu de tenir compte des explications données sous chif. 20.1 et 20.2.

20.1 **Contrats d'entretien de tombes : paiements d'avance**

Lorsqu'un montant unique est prélevé pour l'entretien de tombes sur lequel le donneur d'ordre, par principe, ne peut exercer aucun droit de restitution, ce montant est à imposer lors de sa facturation (resp. au moment de son encaissement en cas d'établissement des décomptes TVA d'après les contre-prestations reçues). Le remboursement au mandant d'avoirs restants, suite à l'inobservation de clauses contractuelles par le prestataire, vaut diminution de la contre-prestation au sens de l'article 44 alinéa 2 LTVA. On pourra procéder à une déduction correspondante de la contre-prestation imposable dans le décompte TVA de la période fiscale au cours de laquelle cette diminution de la contre-prestation est comptabilisée.

20.1.1 **Répartition par taux d'impôt lors de paiements anticipés uniques**

Lors de paiements anticipés uniques relatifs à des contrats d'entretien de tombes et dans la mesure où une facturation séparée est établie, l'AFC admet également qu'il soit procédé à une répartition par taux d'impôt selon le chif. 14. Les possibilités suivantes de décompte peuvent être utilisées par le prestataire assujetti :

a) Calcul effectif pour chaque contrat d'entretien de tombes

Selon ce procédé, la répartition par taux d'impôt est effectuée pour chaque contrat séparément. Pour ce faire, on se basera sur les calculs ayant servi à déterminer, pour chaque contrat, la valeur des plantes et des travaux d'entretien (déblaiement, aménagement, plantation, arrosage, arrachage des mauvaises herbes, etc.). Ces estimations annuelles seront à chaque fois multipliées par le nombre d'années de la durée du contrat. La part des prestations imposables au taux réduit et celle des prestations imposables au taux normal, résultant des estimations annuelles, seront prouvées au moyen des pièces et des calculs ayant servi à les déterminer.

Exemple

Plantes printanières	Fr. 60.00	TVA
Plantes estivales	Fr. 70.00	
Plantes automnales	Fr. 80.00	
Total des plantes	Fr. 210.00	2,4%
Entretien	Fr. 220.00	7,6%
Total de l'estimation annuelle	Fr. 430.00	

Sur la facture au mandant, il y a lieu de mentionner au moins les montants totaux des parts imposables au taux réduit et au taux normal, calculés pour la durée du contrat. Dans le cas présent, si la durée du contrat est de 20 ans, les indications suivantes, **au minimum**, figureront sur la facture ou le contrat :

Total des plantes	Fr. 4'200.00	2,4%
Total des travaux d'entretien	Fr. 4'400.00	7,6%
Montant total du contrat	Fr. 8'600.00	

b) Répartition forfaitaire

Lors de contrats d'entretien de tombes avec paiements anticipés uniques, l'AFC, en vertu de l'article 58 alinéa 3 LTVA, autorise également, dans le sens d'une détermination par approximation, qu'il soit procédé à une répartition par taux d'impôt exprimée en pourcent. Cette répartition s'effectue de la manière suivante :

- 50% sont soumis au taux réduit, et
- 50% au taux normal.

En cas d'application de ce procédé, la présentation des pièces et des calculs ayant servi à la répartition par taux d'impôt, selon la lettre a ci-dessus, n'est pas nécessaire.

Exemple

Un montant forfaitaire de Fr. 10'000.00 est convenu avec le mandant pour la livraison de plantes et les travaux d'entretien sur une période de concession

de 20 ans. Pour autant que les indications suivantes, **au minimum**, soient mentionnées sur la facture ou le contrat, le fournisseur de la prestation assujetti peut appliquer la répartition forfaitaire par taux d'impôt :

		TVA
Total des plantes	Fr. 5'000.00	2,4%
Total des travaux d'entretien	Fr. 5'000.00	7,6%
Montant total de la facture	<u>Fr. 10'000.00</u>	

L'assujetti doit se décider pour l'une ou l'autre de ces deux méthodes et l'appliquer à tous les contrats qu'il a conclus (tombe individuelle, urne, tombeau familial), durant toute leur durée.

L'utilisation de la répartition forfaitaire selon lettre b ci-dessus est particulièrement recommandée dans la perspective de futures modifications des taux d'impôt, puisque c'est toujours, pour tous les contrats, la même répartition par taux d'impôt qui est applicable sur l'avoir enregistré à titre de paiements anticipés. Par contre, selon la méthode de la lettre a ci-dessus, les proportions peuvent être différentes d'un contrat à l'autre, ce qui rend indispensable, dans l'éventualité d'une modification des taux de TVA, la tenue d'un compte individuel pour chaque contrat d'entretien de tombes.



Les prestations sont à facturer séparément par taux d'impôt, aussi bien en ce qui concerne le calcul effectif (☞ let. a ci-dessus) que la répartition forfaitaire (☞ let. b). Par conséquent, les deux méthodes ne peuvent être appliquées que pour des contrats qui, depuis le 1.1.2001, remplissent ces conditions.

20.1.2 Réduction de la déduction de l'impôt préalable lors de paiements anticipés uniques

L'intérêt réalisé en raison du paiement anticipé n'est pas soumis à la TVA. Toutefois, selon l'article 17 LTVA, il entraîne en principe une réduction de la déduction de l'impôt préalable. Ceci est également valable, en particulier, pour les fonds d'entretien de tombes.

☞ Pour plus de précisions à ce sujet, voir la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

20.2 Contrats d'entretien de tombes : versement d'un dépôt

Si un dépôt est constitué en faveur du mandant, les apports de fonds y relatifs, les intérêts rapportés ainsi que les éventuels versements complémentaires ne sont pas soumis à la TVA. Par conséquent, les éventuels remboursements d'excédents au mandant ne sont pas réputés diminutions de la contre-prestation.

Par contre, les factures débitées au dépôt pour l'exécution des travaux sont, elles, à imposer. Le moment de l'imposition dépend du mode de décompte appli-

qué par le fournisseur de prestations assujetti (c.-à-d. au moment de la facturation s'il établit ses décomptes TVA d'après les contre-prestations convenues, resp. au moment de l'encaissement s'il établit ses décomptes TVA d'après les contre-prestations reçues).

☞ Concernant la facturation séparée des plantes fournies, il y a lieu d'observer les explications données sous chif. 14.

21. Subsistance du personnel, logement du personnel

21.1 Subsistance du personnel, restauration à la table familiale

Les taux indiqués dans la notice N 1 de l'impôt fédéral direct constituent la base de calcul pour l'imposition. Ces valeurs couvrent également les parts imposables de l'utilisation, de l'emploi et de la consommation de biens d'investissement, de moyens d'exploitation et de biens, etc., et contiennent aussi la TVA, c'est-à-dire que ces taux peuvent être considérés comme valant « TVA incluse ».

Si le personnel d'une entreprise **n'appartenant pas au secteur de l'hôtellerie ou de la restauration** est restauré, par exemple chez le propriétaire de l'entreprise (**restauration à la table familiale**), on peut déduire 25% des taux selon la notice N 1 (restaurants et hôtels) pour le salaire en nature des ouvriers agricoles, du fait qu'il n'est pas possible de faire valoir une déduction de l'impôt préalable pour l'utilisation de l'infrastructure.

Si le personnel doit payer pour sa subsistance un montant supérieur à celui déterminé selon les indications susmentionnées, c'est la contre-prestation reçue qui sera imposée au taux normal.

☞ Pour plus de précisions à ce sujet, voir la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».

21.2 Logement du personnel

La location facturée pour le logement par l'employeur (donneur du logement) au personnel (preneur du logement) est exclue de la TVA (art. 18 ch. 21 LTVA). Ceci est également applicable aux possibilités de logement que le propriétaire de l'entreprise met à la disposition de forces de travail auxiliaires (salariés à la semaine et journaliers) dans le cadre de travaux de récolte.

Sont toutefois imposables au taux normal les prestations accessoires au logement, telles que le nettoyage de la chambre, de l'appartement ou de la maison, le nettoyage du linge de lit et autres prestations de ce genre ainsi que les prestations de restauration (nourriture et boissons).

Les recettes de location pour le logement, exclues de la TVA, et les autres prestations soumises à la TVA seront facturées ou débitées séparément.

22. Prestation à soi-même (art. 9 LTVA)

L'imposition de prestations à soi-même est prévue afin d'éviter que les personnes assujetties qui utilisent des biens dans un but non soumis à la TVA soient avantagées par rapport à des personnes non assujetties.

Le producteur de produits naturels imposera au taux de TVA correspondant, les états de fait suivants constitutifs notamment de telles prestations à soi-même :

- le prix d'achat de biens pour lesquels il a procédé à la déduction de l'impôt préalable et qu'il utilise à des fins autres qu'une activité commerciale imposable, par exemple pour son usage privé ou pour les affecter à une partie de l'entreprise exemptée de l'assujettissement à la TVA (☞ ch. 434 ss) ;
- la valeur locative pour l'utilisation privée de sa voiture de tourisme (☞ ch. 480) ;
- les travaux de construction exécutés en propre sur la partie « habitation » de son exploitation ou sur les bâtiments d'exploitation d'une partie de l'entreprise exemptée de l'assujettissement (étable, serre, etc.). La TVA est calculée sur le prix qui serait facturé à un tiers indépendant (☞ ch. 457 ss et 489 ss).

Par contre, le producteur de produits naturels assujetti ne doit pas payer d'impôt à titre de prestations à soi-même pour les prélèvements de produits issus de sa propre exploitation, qu'il utilise pour les besoins de sa famille (notice NL 1). Ceci est également valable s'il a opté pour l'assujettissement.

☞ Pour plus de précisions à ce sujet, voir ch. 428 ainsi que la brochure « Prestations à soi-même » et la notice « Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel ».

23. Décompte TVA simplifié au moyen de taux de la dette fiscale nette

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



L'application simultanée de taux de la dette fiscale nette et de l'option pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA, n'est pas possible (☞ chif. 2.2, resp. chif. 6.4).

L'application de taux de la dette fiscale nette rend la détermination de l'impôt préalable déductible superflue (☞ chif. 7). Nul besoin non plus de déterminer des prestations à soi-même selon l'article 9 LTVA, pour autant que celles-ci ne se rapportent pas à des travaux de construction (☞ chif. 22). En outre, les décomp-

tes TVA ne seront établis que semestriellement et non pas trimestriellement. Cependant, les fleuristes qui remplissent les conditions pour l'utilisation de taux de la dette fiscale nette et qui se soumettent à l'application de cette méthode de décompte simplifiée ne pourront, dans ce cas, pas appliquer le forfait pour fleuristes (☞ chif. 17).

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

Pour la fixation des taux de la dette fiscale nette, il a été tenu compte des spécificités de chaque branche économique. L'attribution de taux de la dette fiscale nette individuels, propres à chaque entreprise, n'est en revanche pas possible. Pour les personnes assujetties dont les activités sont soumises à des taux différents, seuls deux taux de la dette fiscale nette, au maximum, peuvent leur être attribués.

Cette méthode de décompte simplifiée peut également être appliquée aux chiffres d'affaires provenant des produits naturels de la propre exploitation. Dans ce contexte, il est sans importance que les produits de la production naturelle soient obligatoirement soumis à l'obligation d'être décomptés avec l'AFC, ou qu'ils fassent l'objet d'une imposition volontaire.

☞ Pour de plus amples informations concernant les taux de la dette fiscale nette, voir la brochure « Taux de la dette fiscale nette » ainsi que les ch. 949 ss.

☞ Pour l'application de taux forfaitaires dans le domaine des prestataires du secteur public, voir la brochure « Collectivités publiques ».

23.1

Taux de la dette fiscale nette de 0,6%

(fleuristes / magasins de fleurs / ventes au magasin par des horticulteurs)

Les chiffres d'affaires réalisés au magasin par les horticulteurs, respectivement par les magasins de fleurs, peuvent être décomptés au taux de la dette fiscale nette de 0,6%. Il s'agit notamment des chiffres d'affaires provenant de la vente :

- de plantes et de fleurs de la propre production (dans la mesure où l'on a opté pour l'imposition de leur vente ; ☞ chif. 6) ;
- des fleurs coupées et des plantes achetées à des tiers, de vases et récipients en tous genres ;

- de combinaisons de plantes et de fleurs achetées ainsi que de sa propre production, également sous forme d'arrangements, bouquets, couronnes et présentations analogues (p. ex. bouquets de la mariée, décorations de tables, arrangements mortuaires) ;
- des articles de boutique, du matériel de confection et d'articles de décoration.

23.2 Taux de la dette fiscale nette de 4,6%

(jardiniers de cimetière / entretien de jardins / horticulture paysagère)

Les chiffres d'affaires provenant de travaux de jardinage de cimetières, d'entretien de jardins et de travaux d'horticulture paysagère peuvent être décomptés au taux de la dette fiscale nette de 4,6%. Il s'agit notamment des chiffres d'affaires résultant :

- de l'entretien de tombes ;*
- de travaux de paysagisme ;*
- de l'aménagement et l'entretien de surfaces vertes, de parcs et de jardins, de places de sport ;*
- de la taille et du traitement des arbres, haies et des plantes ;
- de l'hivernage de plantes.*

*) A condition qu'il y ait facturation séparée (peut se faire sur la même facture), la livraison de semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes, boutures et greffons (☞ chif. 10.2 let. a), en relation avec de tels travaux, peut être décomptée au taux de la dette fiscale nette de 0,6% (☞ la règle des 10% selon chif. 23.4 est à prendre en considération).

23.3 Taux de la dette fiscale nette de 2,3%

(commerce de marchandises durables et autres livraisons de biens imposables au taux normal)

Le simple commerce de biens imposables au taux normal peut être décompté au taux de la dette fiscale nette de 2,3%, pour autant qu'aucun autre taux de la dette fiscale nette ne lui soit attribuable selon la brochure « Taux de la dette fiscale nette ». Dans le domaine des horticulteurs et des fleuristes, il s'agit notamment des chiffres d'affaires résultant :

- du commerce de meubles de jardin, vases, d'articles de boutique, etc. (☞ la règle des 50% selon chif. 23.4 est à prendre en considération) ;
- des biens imposables au taux normal en cas de facturation détaillée selon le chif. 12.2.1 (p. ex. la fourniture en remplacement, facturée séparément, de récipients, d'indicateurs de niveau d'eau ou d'argile expansée lors du service d'entretien de plantes en hydroculture).

23.4

Attribution de deux taux de la dette fiscale nette⁹

Lorsqu'un assujetti exerce plusieurs activités, dont les taux de la dette fiscale nette correspondants sont différents, deux taux lui seront accordés, ceci pour autant que la part des activités respectives se monte à plus de **10%** du chiffre d'affaires total. Cependant, dans le cas des **branches dites mixtes**, à savoir des branches dans lesquelles plusieurs activités sont habituellement exercées qui, si elles étaient considérées pour elles-mêmes, seraient imposées à des taux de la dette fiscale nette différents, c'est la **règle dite des 50%** qui est applicable.

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

Dans le domaine des horticulteurs et des fleuristes, ces principes ont les conséquences suivantes :

a) Magasin de fleurs spécialisé

Les magasins de fleurs spécialisés sont réputés branche mixte. Avec le taux de la dette fiscale nette fixé à 0,6%, ils décomptent non seulement les ventes de bouquets de fleurs, d'arrangements et autres produits analogues imposables à 2,4%, mais aussi les ventes de marchandises durables soumises au taux de TVA de 7,6% (p. ex. les vases, cartes et articles de boutique).

Toutefois, lorsque les ventes de marchandises durables, imposables à 7,6%, se montent régulièrement (c.-à-d. durant deux années civiles consécutives) à plus de 50% du chiffre d'affaires total (p. ex. étant donné qu'en plus de la vente de vases, de cartes et d'articles de boutique des meubles de jardin sont également vendus), la totalité des ventes de marchandises durables sera à décompter au taux de la dette fiscale nette de 2,3% (commerce [entreprise d'achat/vente]).

b) Paysagiste avec exploitation horticole de vente

Pour les travaux de paysagisme, c'est le taux de la dette fiscale nette de 4,6% qui est applicable. Si le chiffre d'affaires du magasin de fleurs rattaché à l'exploitation horticole de vente et/ou la fourniture de plantes en relation avec des travaux de paysagisme, facturée séparément, s'élève régulièrement (c.-à-d. durant deux années civiles consécutives) à plus de 10% du chiffre d'affaires total, un deuxième taux de la dette fiscale nette peut être demandé, à savoir celui fixé à 0,6%. Par contre, lorsque la part des ventes de marchandises durables, imposables au taux normal, représente régulièrement plus de 50% du chiffre d'affaires du magasin, les ventes de ces marchandises durables seront décomptées au moyen du taux de la dette fiscale nette de 2,3% (☞ let. a ci-dessus). Étant donné que seuls deux taux de la dette fiscale nette peuvent être accordés, l'assujetti doit décider quels sont, des trois taux de la dette fiscale nette possibles, les deux qu'il peut appliquer à son exploi-

tation. On relèvera dans ce contexte, qu'il peut, en respectant certaines règles de base, se décider pour la constellation la plus avantageuse.

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

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

Annexe

24. Catalogue de prestations avec taux de l'impôt

Le répertoire alphabétique ci-après sert à déterminer le taux d'impôt applicable à différentes livraisons de biens et prestations de services (**N** = taux normal ; **R** = taux réduit). Il est sans importance que les produits de la production naturelle soient soumis à l'obligation d'être décomptés avec l'AFC ou qu'ils fassent l'objet d'une imposition volontaire.

24.1 Livraisons de biens mobiliers

Objet de la livraison	Taux	Remarques
argile expansée	N	livrée pour elle-même (☞ si fait partie d'une combinaison de marchandises, voir chir. 12.1.2)
bacs à fleurs	N	
baies	R	
boues de curage ou d'épuration	R	utilisées comme engrais
boutures	R	
bulbes et oignons à planter	R	
chanvre, plant de -	R	
compost	R	
coquillages	N	par exemple comme matériel de décoration
coquilles d'escargots	N	par exemple comme matériel de décoration
courges d'ornement	R	
désherbant	N	☞ produits de protection de plantes ¹⁰
eau	R	eau amenée par des conduites et eau destinée à l'alimentation humaine et animale
engrais	R	substances nutritives naturelles ou chimiques qui, répandues sur le sol ou sur les plantes, en améliorent le rendement. En font également partie, la terre pour les fleurs et les plantes additionnée d'engrais, les cultures bactériennes, les agents de compostage, les préparations favorisant la croissance, les agents conservateurs et les substances nutritives pour les fleurs coupées

Objet de la livraison

fleurs

Taux Remarques

R naturelles, coupées et en bouquets (aussi les fleurs séchées) et les branches

N traitées d'une autre manière que contre les attaques fongiques et des insectes (p. ex. feuilles teintées) et les fleurs artificielles (également les fleurs coupées colorées par capillarité)

fumier

R

gazon en mottes

R

graines

R

gravier

N

herbes aromatiques

R

herbicide

N

humus

N

litières

R

☞ « désherbant »

sans adjonction d'engrais fertilisant si utilisées pour les animaux (p. ex. paille, sciure, copeaux de bois et tourbe pour étables, litières pour chats, sable pour oiseaux)

matériel de soutien
(tuteurs / étais)

N

matériel pour lier
nattes de protection
contre le gel

N

N

pour matériaux de couverture,
☞ aussi « paillis »

paillis

R

matériaux de couverture végétale tels que les déchets organiques (produits issus du broyage), copeaux de bois, écorces d'arbres, etc., utilisés comme matériaux de couverture (mulch)

N

matériel de couverture en matière synthétique (p. ex. toiles en plastique)

pierres
plantes

N

R

aussi les plantes séchées

N

traitées d'une autre manière que pour les protéger habituellement contre les attaques fongiques et des insectes

plantons

R

pommes de pin

R

Objet de la livraison

Taux

Remarques

	N	traitées d'une autre manière que pour les protéger habituellement contre les attaques fongiques et des insectes (p. ex. pommes de pin laquées)
produits de compostage	R	
produits de lustrage pour les plantes	N	
produits de substitution de la tourbe	R	végétaux
protection des plantes, produits de -	R	produits et organismes vivants (p. ex. nématodes) servant à protéger les cultures de plantes contre les parasites et les mauvaises herbes ou utilisés contre les maladies des plantes. En font partie, selon la liste des produits de protection des plantes publiée sous forme électronique sur le site internet de l'OFAG, tous les produits servant à protéger les cultures de plantes dont l'utilisation est admise non seulement dans les champs, les vergers, les vignes, les forêts, les cultures maraîchères, les jardins potagers et autres parcs et jardins hors agriculture (p. ex. les gazons d'ornement et de sport ou les talus), mais aussi pour les plantes en pots ou les plantes dans des bacs en béton ; ceci même s'il s'agit de produits qui influencent la croissance des plantes d'une autre manière que les substances nutritives, en l'activant ou en la retardant. Concernant les zoocides et anti parasites utilisés pour la protection du bois abattu, les stocks de marchandises ou les biens récoltés, ☞ « vermine ». ¹¹
provisions de marchandises, produits de protection des -	N	☞ « vermine »
sapins de Noël	R	

Objet de la livraison**Taux****Remarques**

semences

substrat pour la culture

des champignons

terre

tourbe

vermine, produits
de lutte contre la -
et les insectes

N

traités d'une autre manière que pour
les protéger habituellement contre
les attaques fongiques et des insectes
(p. ex. rameaux giclés en blanc)

R

R

R

N

additionnée d'engrais
sans engrais

R

la simple extraction de tourbe pour
des tiers est impossible au taux normal

N

produits contre les souris, coléoptères,
mouches, moustiques, mites,
blattes, taons, etc. pour protéger le
bois abattu, les provisions de marchandises
ou les biens récoltés dans les champs,
la forêt, ou emmagasinés dans la grange,
la maison et la ferme, etc. (concernant les
produits destinés à la protection des cultures
de plantes, ☞ « protection des plantes »)**24.2****Travaux du sol et autres prestations fournies à des tiers****Objet de la livraison**arroser des plantes en pots
assembler, déposer du
gravier, des galets,
des blocs de rochersbroyer des déchets
végétaux, du boisclôtures, installer des -
composter

conseiller

Taux**Remarques**

R

N

par exemple dans l'aménagement
de jardins

N

N

R

N

pour jardins, etc.

livraison de compost comme fertilisant

Objet de la livraison

créer des jardins

Taux

N

Remarques

déblai et remblai de terre ou d'humus, aplanissement fin ou grossier, aménagement de chemins et de places, travaux de revêtement, pose de pierres naturelles et artificielles, maçonnerie

défricher

N

éliminer des déchets

N

entretenir des jardins

N

par exemple déchets du jardin, soins et entretien de jardins : fertilisation, pulvérisation et taille de plantes, roulage et tonte de gazon, ramassage de feuilles, etc., y compris le broyage des matériaux qui en sont issus, etc.

espaliers, installer des -
exécuter des travaux du sol
exécuter des travaux
sylvicoles

N

N

N

fixés à l'immeuble ou libres
☞ chif. 14

coupe de bois et travaux d'entretien. Sont concernés à ce titre par exemple les travaux suivants :

- plantation de jeunes sapins ;
- protection contre le gibier (pose de barbelés, enduction de jeunes sapins) ;
- abattage d'arbres (sciage/arrachage) ;
- émondage et écorçage d'arbres abattus ;
- débitage de bois (p. ex. en morceaux prêts à être utilisés dans le commerce) ;
- empilage de bois (notamment bois de service et bois de feu) ;
- protection du bois abattu contre les coléoptères par pulvérisation de produits chimiques ;
- enlèvement du bois de la forêt (au moyen de véhicules, treuils, chevaux) ;
- fendage de bois (pour bois de feu et de cheminée) ;
- broyage de déchets de bois (☞ aussi composter) ;

livrer et incorporer de la
terre de marécages

N

Objet de la livraison**Taux****Remarques**

livrer et poser des
échelas et des treillages
nettoyer les routes
places de jeux,
aménagement des -

N

N

N

par exemple installer des engins de
gymnastique

planter

R

livraison et mise en terre de plantes
dans des récipients autonomes/mo-
biles (☞ dans le sol, voir chif. 14)

produire des racines
sur des plantes
pulvériser

R

N

pulvériser des fleurs plantées dans le
sol ou dans des récipients scellés à
un bâtiment ou mis en terre
pulvériser des plantes en pots

R

ratisser des feuilles
service hivernal

N

N

déneigement, salage, sablage et gra-
villonnage

tailler des haies
tondre le gazon ou
y épandre de l'engrais
transporter

N

N

N

transports en tous genres

Valable jusqu'au 31 décembre 2009