



Projet d'adaptation de la pratique LTVA

Thème : Regroupement dans le cadre de la consommation propre (RCP)

Info TVA 07 concernant le secteur Électricité transportée par lignes, gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et chaleur produite à distance et

Info TVA 17 concernant le secteur Administration, location et vente d'immeubles

Remarque :

Projet du 02.05.2025 avant la prise de position de l'organe consultatif.

Les textes de la pratique en vigueur se trouvent sous les liens ci-dessous :

<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/ITS/17/6-6.3>

<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/ITS/17/8>

<https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/ITS/07/7-7.1>

Abréviations et acronymes

LEne = Loi du 30 septembre 2016 sur l'énergie, RS 730.0

RCP = Regroupement dans le cadre de la consommation propre

Première définition de la pratique à la suite de l'examen d'un nouvel état de fait

Pour plus de clarté, les nouveaux textes sont signalés en vert et soulignés. Les textes supprimés ~~sont signalés en rouge et biffés~~.

Info TVA 17 concernant le secteur Administration, location et vente d'immeubles

6 Location d'un immeuble ou de parts d'immeubles exclue du champ de l'impôt ou avec imposition par option

(...)

6.3 Charges

Les charges sont une composante variable du loyer. Elles peuvent être facturées sur une base forfaitaire (et incluses dans le loyer), selon une clé de répartition et/ou en fonction de la consommation. C'est la raison pour laquelle le loyer et les charges forment une unité et font l'objet du même traitement fiscal, également dans les cas où ils sont facturés séparément.

Les prestations ~~fournies en plus et~~ supplémentaires facturées séparément, ~~comme~~ telles que le nettoyage d'une chambre ou d'un appartement, le lavage du linge de lit, etc., ainsi que les frais facturés habituellement par des tiers et liés exclusivement à l'objet loué (par ex. l'électricité ou l'eau), ne sont pas assimilées aux charges et sont imposables au taux ~~normal~~ légal correspondant. Si ces prestations supplémentaires sont facturées sous la forme d'une contre-prestation globale, les dispositions relatives à la combinaison de prestations peuvent s'appliquer.

Des explications détaillées sur les charges et sur la pluralité des prestations (notamment les combinaisons de prestations) figurent au [ch. 9.2](#) ci-après ainsi que dans l'[Info TVA Objet de l'impôt](#).

Précision de la pratique ([Info TVA Pratiques de l'AFC : applicabilité temporelle](#)).

8 Communauté de propriétaires par étage (CPPE), communauté de copropriétaires (CCP) et regroupement dans le cadre de la consommation propre (RCP)

8.1 Principes relatifs à la CPPE et à la CCP

(...)

8.2 Option pour les CPPE et les CCP

(...)

8.3 Fonds de rénovation pour les CPPE et les CCP

(...)

8.4 Vente d'énergie autoproduite et RCP

L'exploitant d'une installation de production d'électricité (par ex. propriétaire foncier, CPPE ou tiers) peut consommer sur le lieu de production tout ou partie de l'énergie qu'il a lui-même produite ou il peut la vendre (art. 16 LEnE). La vente à un tiers de l'électricité autoproduite

par l'exploitant de l'installation est imposable au taux normal (art. 25, al. 1, LTVA), si le lieu de la livraison (art. 7, al. 2, LTVA) se situe sur le territoire suisse et que l'exploitant de l'installation est assujéti (☞ Info TVA Assujéttissement à la TVA). Peuvent entrer en ligne de compte en tant que destinataires de la prestation, à savoir de l'électricité autoproduite, par exemple le gestionnaire du réseau de distribution (GRD), le propriétaire foncier, la CPPE, une communauté distincte fondée pour le regroupement dans le cadre de la consommation propre (RCP), les copropriétaires, les locataires ou les fermiers. L'exploitant de l'installation a le droit de déduire l'impôt préalable grevant les frais de pose et d'exploitation s'il remplit les conditions fixées aux art. 28 ss LTVA (☞ Info TVA Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable ; ☞ ch. 6.5 en ce qui concerne la déduction de l'impôt préalable pour les entreprises individuelles).

☞ Si l'exploitant de l'installation livre simultanément l'électricité à un locataire en tant que bailleur dans le cadre d'un contrat de location ou à un copropriétaire d'étage ou un copropriétaire en tant que CPPE ou CCP, il y a lieu de tenir compte des explications figurant dans le deuxième encadré avec le symbole de l'œil ci-après.

☞ Les installations photovoltaïques fixes posées sur les bâtiments (installations intégrées au toit ou positionnées sur le toit) font partie intégrante d'un bien immobilier. En cas de changement d'affectation, la réduction de la valeur résiduelle selon l'art. 31, al. 3, ou l'art. 32, al. 2, LTVA est de 5 % par année écoulée (☞ Info TVA Changements d'affectation). L'octroi, à titre onéreux, d'un droit d'usage de la toiture inscrit au registre foncier constitue un droit réel restreint sur un bien immobilier et est exclu du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA). La possibilité d'opter pour l'imposition de cette prestation est régie par l'art. 22 LTVA.

Sur le lieu de production, **plusieurs personnes** (par ex. plusieurs propriétaires fonciers, copropriétaires d'étage et/ou un propriétaire foncier et ses locataires ou fermiers) peuvent se regrouper dans la perspective d'une consommation propre commune de l'électricité qu'ils ont produite (RCP ; art. 17 LEnE). Si les participants au RCP apparaissent **en tant que communauté** à l'égard des tiers et agissent en qualité de fournisseurs de la prestation (art. 20 LTVA), la communauté (RCP) est assujétié comme exploitant, dans la mesure où elle remplit les conditions légales de l'assujéttissement (☞ Info TVA Assujéttissement à la TVA). La forme juridique de la communauté (généralement société simple ou CPPE) n'est pas déterminante.

☞ Si les personnes participant au RCP correspondent aux copropriétaires d'étage d'une CPPE déjà assujétié, il s'agit de la même entreprise. Le RCP ne constitue donc pas un sujet fiscal propre supplémentaire (☞ Info TVA Assujéttissement à la TVA au sujet de l'unité d'entreprise).

La vente, par le RCP assujéti, d'électricité à un tiers est imposable au taux normal si le lieu de la livraison se situe sur le territoire suisse (par ex. injection d'électricité provenant de la surproduction de l'installation photovoltaïque du RCP dans le réseau de distribution). S'il apparaît comme le destinataire de la prestation à l'égard des tiers, le RCP assujéti peut procéder à la déduction de l'impôt préalable dans la mesure où il remplit les conditions fixées aux art. 28 ss LTVA (☞ Info TVA Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable).

☞ Les conditions déterminantes font l'objet de vérifications au cas par cas en fonction de la manière dont la personne agit à l'égard des tiers et sur la base des documents pertinents correspondants. Les différents rapports de prestations du fournisseur et du destinataire de la prestation ainsi que le type de prestation doivent être définis clairement dans les contrats et dans les bases réglementaires afin d'établir les rapports internes et avec les tiers, en particulier lorsqu'on est en présence d'un RCP (☞ l'Info

TVA Objet de l'impôt contient des informations détaillées sur l'attribution des prestations et la représentation selon l'art. 20 LTVA).

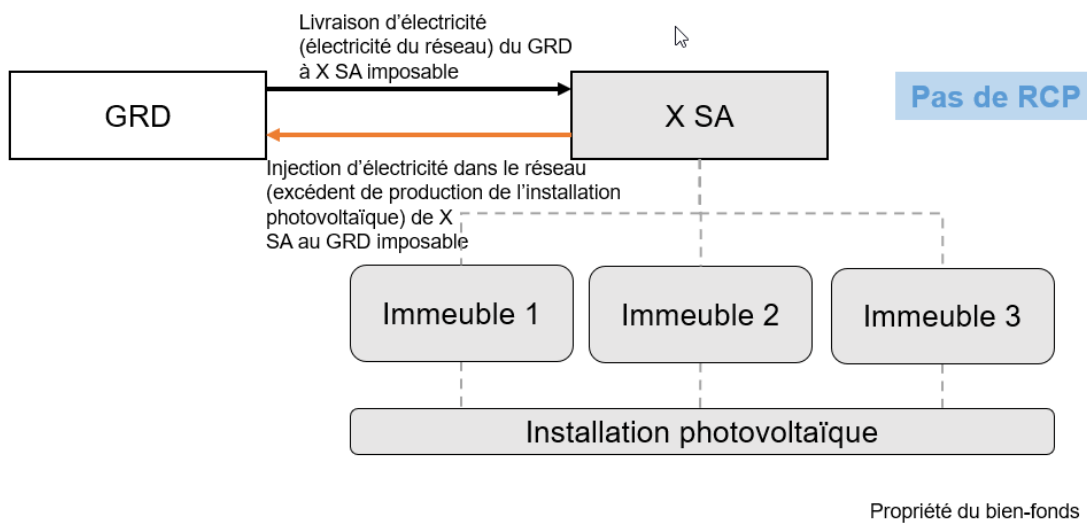
Dans les baux à loyer ou à ferme, le propriétaire foncier peut apparaître à l'égard des tiers comme le bailleur ou comme le fournisseur de la prestation pour la livraison à titre onéreux d'électricité aux locataires ou fermiers participants au RCP. Dans ce contexte, il peut s'agir d'électricité acquise sur le réseau de distribution ou produite sur le lieu de consommation propre. La livraison d'électricité sur le territoire suisse affectée exclusivement à l'objet loué est aussi imposable au taux normal lorsque la livraison de cette électricité destinée aux locaux à usage individuel est facturée dans le cadre du décompte des charges (☞ ch. 6.3 et 6.3.2.2). Pour de plus amples informations au sujet de la livraison à titre onéreux d'électricité pour les locaux communs dans le cadre de rapports de location pour l'imposition desquels l'option n'a pas été exercée ou dans le cadre d'un RCP agissant simultanément en tant que CPPE ou CCP qui fournit de l'électricité pour les locaux à usage commun à ses copropriétaires d'étage ou à ses copropriétaires (☞ ch. 6.3 et 8.1 s.).

Les exemples ci-après illustrent les explications ci-dessus.

Exemple 1 : vente d'électricité autoproduite (absence de RCP)

La société assujettie X SA possède trois terrains contigus sur lesquels se situent ses bâtiments d'exploitation. Elle fait poser des modules pour l'exploitation d'une installation photovoltaïque à usage propre sur l'ensemble des bâtiments. L'électricité qu'elle produit est consommée dans un premier temps au sein de son exploitation. Le GRD assujetti la rémunère pour les livraisons des excédents de production d'électricité solaire qu'elle injecte dans le réseau de distribution. Si sa production d'électricité solaire est insuffisante, elle prélève l'électricité supplémentaire dont elle a besoin sur le réseau de distribution. Cette électricité lui est alors facturée par le GRD.

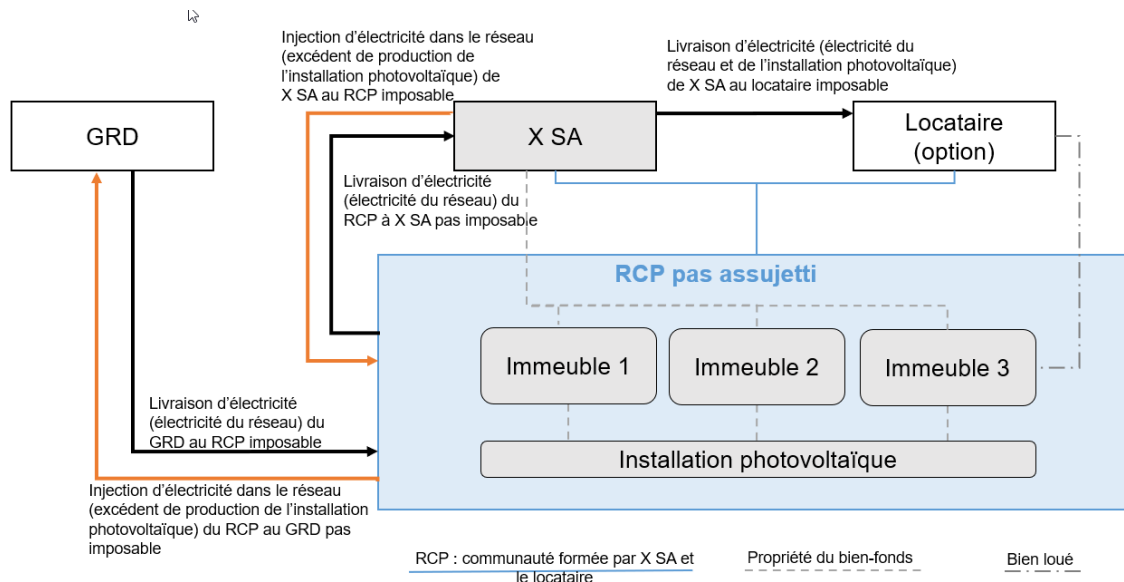
Les livraisons du GRD assujetti à la société assujettie X SA et celles de X SA au GRD sont soumises à la TVA au taux normal chez le fournisseur de la prestation correspondant. En tant que destinataire de la prestation, X SA peut procéder à la déduction de l'impôt préalable grevant les livraisons d'électricité prélevée sur le réseau ainsi que les frais de pose et d'exploitation de l'installation photovoltaïque dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 28 ss LTVA).



Exemple 2 : RCP non assujetti

La société assujettie X SA possède trois terrains contigus sur lesquels se trouvent ses bâtiments d'exploitation utilisés pour sa propre activité entrepreneuriale et un bâtiment d'exploitation loué et pour l'imposition duquel elle a opté (art. 22 LTVA). X SA fait poser des modules pour l'exploitation d'une installation photovoltaïque à usage propre sur l'ensemble des bâtiments. L'électricité qu'elle produit est consommée dans un premier temps au sein de son exploitation. Au moyen d'un avenant au contrat de location, elle s'associe au locataire du dernier bâtiment pour former un RCP. L'avenant prévoit que X SA effectue la livraison d'électricité pour les locaux à usage individuel et, qu'en tant que bailleur, elle facture au locataire les coûts liés à sa consommation individuelle et pour les locaux communs par l'intermédiaire du décompte de charges. En tant que partie au contrat conclu avec le GRD assujetti relatif aux livraisons d'électricité prélevée et injectée dans le réseau de distribution, le RCP est titulaire des droits et obligations y afférents. Dans ce contrat, X SA apparaît uniquement en tant que représentante du RCP. En vertu de ce contrat, le GRD assujetti rémunère donc le RCP pour les livraisons des excédents de production d'électricité solaire qu'elle injecte dans le réseau de distribution et facture également au RCP l'électricité supplémentaire prélevée dans le réseau de distribution, si sa production d'électricité solaire est insuffisante. En revanche, les notes de crédit et les factures du GRD sont envoyées à X SA en sa qualité de représentante du RCP. Le RCP remplit les conditions pour la libération de l'assujettissement (art. 10, al. 1 et 2, let. a, LTVA), mais décide de ne pas faire usage de la possibilité de renoncer à cette libération (art. 11 LTVA).

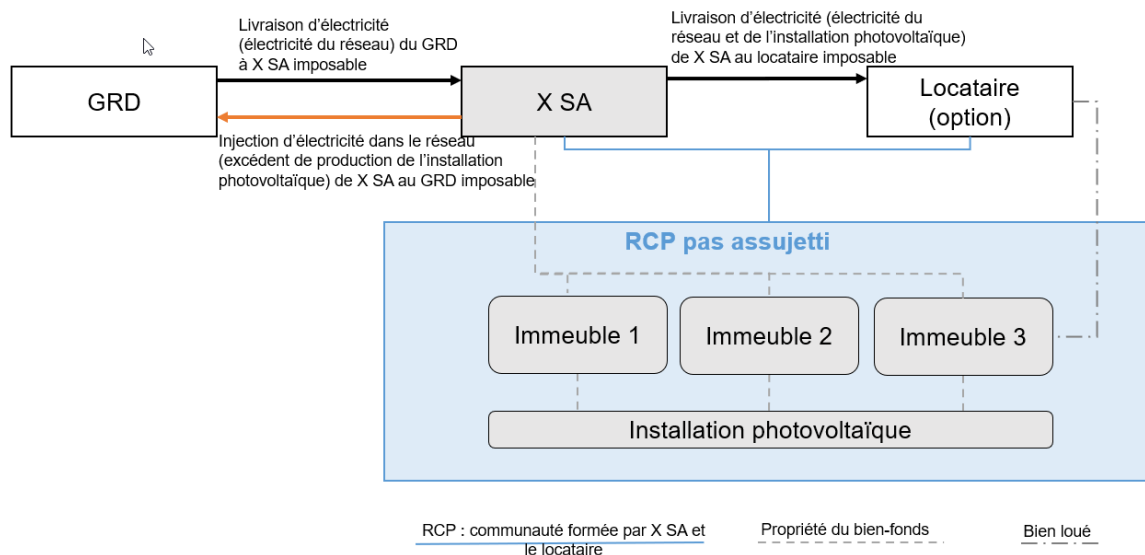
Les livraisons du GRD assujetti (électricité provenant du réseau de distribution) et les livraisons liées à l'injection dans le réseau de distribution de l'électricité provenant de l'excédent de la production de la société assujettie X SA destinées au RCP sont imposables au taux normal. En tant que destinataire de la prestation, le RCP ne peut pas déduire l'impôt préalable grevant ces prestations étant donné qu'il n'est pas assujetti. En contrepartie, il ne doit pas imposer les livraisons en faveur du GRD (liées à l'injection dans le réseau de distribution de l'excédent d'électricité produite par X SA) et les livraisons en faveur de X SA (électricité prélevée sur le réseau de distribution). X SA doit imposer au taux normal la livraison de l'électricité destinée aux locaux à usage individuel et, étant donné qu'elle a opté pour l'imposition des prestations de location, également de l'électricité destinée aux locaux communs (prestation accessoire aux loyers imposés par option) au locataire, quelle que soit l'origine de l'électricité (réseau de distribution ou production propre). En tant que destinataire de la prestation, X SA peut déduire l'impôt préalable grevant les frais de pose et d'exploitation de l'installation photovoltaïque dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 28 ss LTVA).



Exemple 3 : RCP non assujetti et rapport de prestations direct avec le propriétaire foncier

Même état de fait que pour l'exemple 2. Cependant, dans le contrat conclu avec le GRD assujetti relatif aux livraisons d'électricité prélevée et injectée dans le réseau de distribution, c'est la propriétaire foncière assujettie X SA qui apparaît expressément en son nom en tant que seule partie au contrat pour le compte du RCP et est donc titulaire des droits et obligations afférents aux livraisons. X SA communique au GRD uniquement les participants au RCP et atteste, dans ses rapports internes avec ce dernier, son obligation de l'approvisionner en électricité. Ainsi, le GRD établit les notes de crédit pour les livraisons liées à l'excédent d'énergie produite ou, si la propre production d'électricité solaire est insuffisante, les factures pour les livraisons liées à l'électricité prélevée en plus sur le réseau de distribution seulement à l'attention de X SA. Le RCP ne fournit aucune prestation à des tiers et n'apparaît pas non plus comme destinataire de la prestation.

Les livraisons d'électricité du GRD assujetti (à partir du réseau de distribution) à la société assujettie X SA sont soumises à la TVA au taux normal. En tant que destinataire de la prestation, X SA peut procéder à la déduction de l'impôt préalable grevant les livraisons d'électricité acquises auprès du GRD ainsi que les frais de pose et d'exploitation de l'installation photovoltaïque dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 28 ss LTVA). En contrepartie, X SA doit cependant imposer au taux normal les livraisons liées à l'électricité injectée dans le réseau de distribution en faveur du GRD. Elle doit aussi imposer au taux normal la livraison de l'électricité destinée aux locaux à usage individuel et, étant donné qu'elle a opté pour l'imposition des prestations de location, également de l'électricité destinée aux locaux communs (prestation accessoire aux loyers imposés par option) au locataire. Comme il n'apparaît pas comme fournisseur de la prestation à l'égard des tiers, le RCP ne remplit pas les conditions relatives à l'assujettissement subjectif (art. 10, al. 1, LTVA).



Exemple 4 : RCP assujetti

La société assujettie X SA et Madame Y, qui n'est pas assujettie, sont les propriétaires uniques d'immeubles d'habitation et d'immeubles d'exploitation. Les immeubles sont situés sur des terrains contigus. Les deux propriétaires fonciers concluent avec la société assujettie C SA un contrat pour l'octroi d'un droit d'usage gratuit des toitures, inscrit au registre foncier. L'objectif est d'y poser des installations photovoltaïques exploitées dans le but de produire de l'électricité solaire dont la livraison est destinée à un RCP devant encore être formé. X SA et Madame Y s'associent ensuite en tant que propriétaires à leurs locataires respectifs des immeubles d'habitation et d'exploitation concernés pour former le RCP. Dans un avenant au contrat de bail, les propriétaires fonciers conviennent avec leurs locataires que la livraison de l'électricité destinée aux locaux à usage individuel est assurée par les bailleurs. Ils y conviennent aussi que les propriétaires fonciers, en leur qualité de bailleurs, facturent les coûts liés à la consommation d'électricité destinée aux locaux à usage individuel et à usage commun aux locataires par l'intermédiaire du décompte de charges. Dans le contrat conclu avec le GRD relatif aux livraisons d'électricité prélevée et injectée dans le réseau de distribution, X SA apparaît comme la représentante du RCP ; en tant que partie au contrat, c'est cependant le RCP qui est titulaire des droits et obligations à l'égard du GRD. En tant que représentante du RCP, X SA conclut en outre un contrat avec la société C SA portant sur la livraison exclusive de l'électricité provenant de l'installation photovoltaïque au RCP. Dans ce cas aussi, le RCP est le titulaire des droits et obligations, notamment en ce qui concerne le paiement de la contre-prestation. Comme il remplit les conditions relatives à l'assujettissement subjectif (art. 10, al. 1, LTVA), il renonce à la libération de l'assujettissement (art. 11 LTVA) et demande son inscription au registre des assujettis.

En tant qu'exploitante de l'installation, la société assujettie C SA facture la livraison de l'intégralité de l'électricité solaire provenant de sa production au RCP assujetti, en sa qualité de bénéficiaire de la prestation (prestation imposable au taux normal). Le RCP peut déduire l'impôt préalable grevant cette livraison dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 28 ss LTVA). En tant que destinataire de la prestation, C SA peut déduire l'impôt préalable grevant les coûts de pose et d'exploitation des installations photovoltaïques (art. 28 ss LTVA).

Le GRD assujetti rémunère le RCP pour les livraisons des excédents de production d'électricité solaire qu'elle injecte dans le réseau de distribution et facture également au RCP l'électricité supplémentaire prélevée dans le réseau de distribution, si sa production d'électricité solaire est insuffisante. Les notes de crédit et les factures du GRD sont envoyées à X SA en sa qualité de représentante du RCP. Les livraisons réciproques

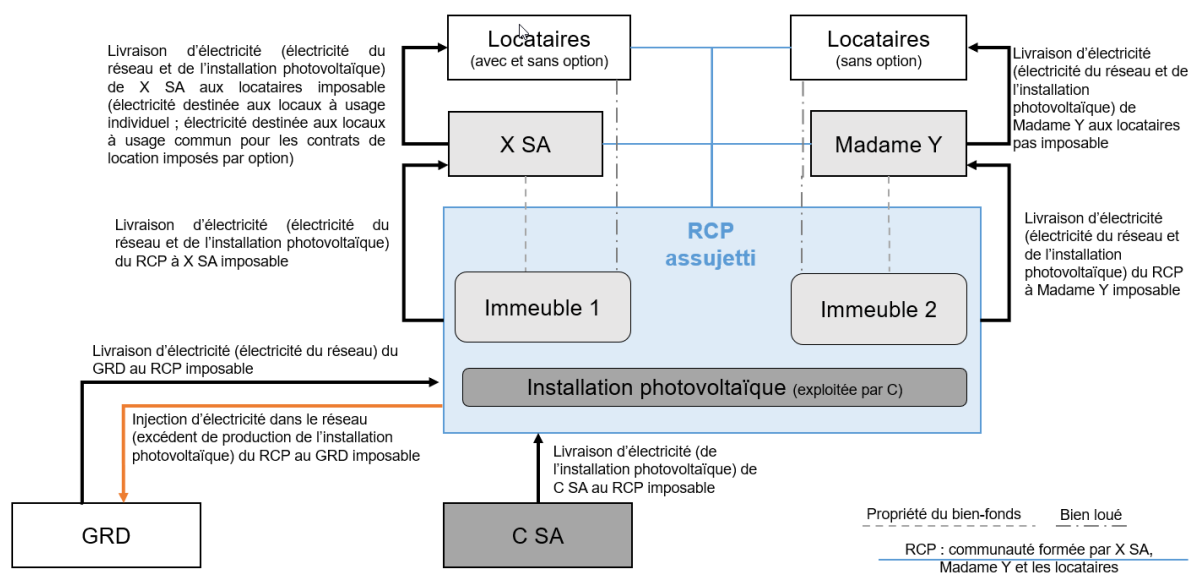
d'électricité entre le RCP et le GRD sont des prestations imposables au taux normal. En tant que destinataire de la prestation, le RCP assujéti peut déduire l'impôt préalable dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 28 ss LTVA).

Le RCP assujéti facture à X SA et à Madame Y, en leur qualité de propriétaires fonciers, l'électricité destinée aux locaux à usage individuel et à usage commun consommée dans leurs immeubles respectifs (prestation imposable au taux normal). Dans la mesure où elle n'utilise pas l'électricité reçue pour fournir des prestations exclues du champ de l'impôt, X SA peut, en tant que destinataire de la prestation, déduire l'impôt préalable dans le cadre de son activité entrepreneuriale (art. 28 ss LTVA). Comme elle n'est pas assujéti, Madame Y ne peut pas procéder à la déduction de l'impôt préalable.

La société assujéti X SA facture à ses locataires des appartements et des surfaces commerciales (elle a opté pour l'imposition des loyers commerciaux) l'électricité consommée destinée aux locaux à usage individuel (livraison imposable au taux normal) et la part de l'électricité consommée destinée aux locaux à usage commun (livraison imposable au taux normal uniquement pour la part facturée avec les charges [en tant que prestation accessoire] des contrats de location ayant fait l'objet d'une option ; en revanche, la part de l'électricité destinée aux locaux à usage commun facturée avec les charges [en tant que prestation accessoire] pour les contrats de location pour l'imposition desquels X SA n'a pas opté est exclue du champ de l'impôt [à l'instar des loyers concernés] et X SA ne peut pas déduire l'impôt préalable y afférent).

Madame Y, qui n'est pas assujéti, facture l'électricité destinée aux locaux à usage individuel et la part de l'électricité destinée aux locaux à usage commun consommée à ses locataires des appartements et des surfaces commerciales (comme elle n'est pas assujéti, Madame Y n'a pas de rapports de prestations imposables).

Étant donné l'absence de contre-prestation, l'octroi à titre gratuit du droit d'usage des toitures inscrit au registre foncier ne donne pas lieu à un rapport de prestations (art. 18, al. 1, LTVA) entre X SA ou Madame Y (qui n'est par ailleurs pas assujéti) et C SA.



Si C SA se chargeait aussi de la facturation et de l'encaissement pour le compte du RCP et/ou des propriétaires fonciers, elle devrait établir les factures au nom et pour le compte du fournisseur de la prestation respectif (l'Info TVA Objet de l'impôt contient des informations détaillées sur l'attribution des prestations et la représentation).

Première définition de la pratique à la suite de l'examen d'un nouvel état de fait (concernant l'applicabilité temporelle,  [Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle](#)).

Info TVA 07 concernant le secteur Électricité transportée par lignes, gaz transporté par le réseau de distribution de gaz naturel et chaleur produite à distance

7.1 Échange d'électricité

En cas d'échanges - sans établissement des factures réciproques - entre deux assujettis établissant leurs décomptes selon la méthode effective et ayant droit à la déduction totale de l'impôt préalable, la réglementation suivante s'applique :


Pour chaque opération (contrat individuel d'échange de courant), les flux mensuels d'électricité (livraisons et rachats ultérieurs) font l'objet d'une comptabilisation en volume (sans attestation de la valeur) dans des comptes courants en électricité (comptes d'échange). Jusqu'à nouvel avis, il n'y a pas lieu de déclarer ces opérations dans le décompte TVA ; elles doivent toutefois pouvoir être prouvées en tout temps de manière détaillée au moyen de pièces justificatives. Cette procédure simplifiée vaut exclusivement et sans préjudice pour de tels échanges d'énergie, ainsi que pour des entreprises assujetties à la TVA en Suisse effectuant de tels échanges internationaux d'énergie électrique.

Cette procédure n'est pas applicable si

- un participant à l'échange n'est pas assujetti ;
- un des participants assujettis n'a pas droit à la déduction intégrale de l'impôt préalable (par ex. en raison de la réduction ou de la correction de la déduction l'impôt préalable due à l'obtention périodique de subventions d'exploitation et/ou à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt) ;
- un des participants établit ses décomptes selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires.

Dans de tels cas, les prestations fournies doivent être facturées réciproquement en fonction des quantités et des valeurs, et imposées en conséquence.

Contrairement aux subventions d'exploitation obtenues périodiquement, les contributions d'investissement affectées à un objet particulier, qui entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable attribuable à l'objet subventionné en question, n'ont aucune répercussion sur l'application de la procédure simplifiée.

 [L'Info TVA concernant le secteur Administration, location et vente d'immeubles contient davantage d'informations sur les livraisons réciproques d'électricité entre les gestionnaires de réseau de distribution et les personnes qui produisent de l'électricité principalement pour leur propre consommation sur le lieu de production ou qui se regroupent dans la perspective d'une consommation propre commune \(RCP : art. 16 s. LEne\).](#)

Précision de la pratique ( [Info TVA Pratiques de l'AFC : applicabilité temporelle](#)).