Consigne générale :

Cet énoncé comporte 6 (six) pages et 10 (dix) cas distincts les uns des autres et il est accompagné d'une annexe qui concerne le cas 8.

Les réponses aux questions doivent être motivées et, lorsque cela est possible, justifiées au moyen des bases légales applicables.

Cas 1.

1. a)

Monsieur Olivier K., propriétaire d'une parcelle à Lancy, a été approché par le promoteur EASYBAT qui lui propose de lui acheter sa parcelle pour le prix de CHF 1'500'000.

Monsieur Olivier K., qui n'est plus tout jeune, envisageait justement de vendre sa villa dans laquelle il est domicilié pour emménager dans un appartement plus pratique.

Le promoteur lui expose qu'il cherche à construire un petit immeuble et lui propose que le prix de vente de la parcelle vendue soit acquitté par la cession de 2 appartements comprenant chacun un parking en sous-sol, le solde éventuel du prix étant acquitté en numéraire.

Monsieur Olivier K. approuve cette idée et se dit qu'il pourrait louer l'un des logements pour améliorer sa retraite et occuper l'autre logement.

Rendez-vous est pris par les parties à votre Etude afin de préparer cette opération.

Le promoteur vous expose que le prix de revient de chacun des appartements sera de CHF 800'000 francs avec un parking en sous-sol et qu'il souhaiterait déjà signer une promesse de vente.

Les questions suivantes vous sont soumises :

- Merci de calculer les droits d'enregistrement sachant que le promoteur souhaite prendre en charge les droits de l'acte.

- Est-ce que votre calcul serait identique si finalement le vendeur changeait d'avis et souhaitait être payé en numéraire ?

- Comment sera taxée cette opération du point de vue de l'IBGI ?

- Quel sera l'impact de cette opération pour les autres impôts ?

1. b)

Dans un deuxième temps, Olivier K. souhaiterait donner son appartement à son fils tout en se réservant soit un droit d'habitation, soit l'usufruit. Pouvez-vous lui indiquer quelles sont les conséquences fiscales de cette opération ?

Cas 2.

Madame Evelyne DURANT est décédée au mois de décembre dernier. Elle était veuve en unique noce de Monsieur Xavier DURANT.

Elle a laissé pour seul héritiers légaux et réservataires ses enfants issus de son union ci-dessus.

La défunte a laissé des dispositions pour cause de mort contenues dans un pacte successoral signé par devant Me X aux termes duquel Madame DURANT a légué par préciput et hors part :

- à sa fille Valentine, la parcelle 1500 de la Commune de Céligny, estimée à CHF 2'500'000, et

- à son fils Jason, un immeuble inscrit au feuillet 3500-18 de la Commune de Chêne Bourg estimé à CHF 850'000.

Elle a institué ses deux enfants héritiers pour le solde de ses biens.

Rendez-vous est pris à votre Etude avec les enfants afin de préparer un acte de délivrance de legs.

Merci de leur indiquer de quelle manière cette opération sera taxée.

Cas 3.

Madame Viviane LACHAT est décédée en décembre 2024 et ses deux héritiers institués (neveux) vous mandatent pour régler sa succession.

Ils vous expliquent que leur tante Viviane avait conclu une police d'assurance-vie auprès d'une compagnie d'assurances française et qu'elle a désigné dans son testament, comme bénéficiaire, son amie Annick qui s'est occupée d'elle jusqu'à son décès.

Annick DESCHAMPS est domiciliée à Annecy et la valeur de rachat de l'assurance-vie est de EUR 300'000.

Ils vous informent également que les autorités fiscales françaises ont taxé les prestations versées par les assurances vies.

Ils vous exposent également que leur tante les a désignés en tant que bénéficiaires de son assurance vie 3ème pilier A dont ils vous communiquent les polices.

Les deux héritiers vous demandent de quelle manière cette succession sera imposée.

Cas 4.

4. a)

Madame JOYEUSE, domiciliée à Genève, décède en laissant un testament olographe dans lequel elle :

- lègue sa parcelle de Veyrier d'une valeur de CHF 1'800'000 au neveu de son défunt mari pour qui elle a beaucoup d'affection et qui s'y installera avec sa famille,
- lègue sa voiture d'une valeur de CHF 20'000 à l'épouse de son petit-fils qui l'a souvent conduit pour faire ses courses,
- institue comme héritier son fils qui est au bénéfice d'une imposition d'après la dépense depuis plusieurs années (taxations entrées en force).

Merci de calculer les éventuels droits de successions dus par les légataires et l'héritier.

4. b)

La veille de son décès, et voyant la fin venir, Mme JOYEUSE avait en outre donné en espèces une somme de CHF 15'000 à sa fidèle employée de maison qui était à son service depuis 7 longues années.

Merci de calculer les éventuels droits d'enregistrement dus par la donataire.

Cas 5.

Monsieur MARTIN souhaite acquérir une parcelle sur le canton de Genève pour le prix de CHF 1'500'000 en vue d'y construire trois petites villas. Après avoir discuté de quelques points avec le vendeur, ils signent devant vous une vente à terme pour le 30 juin 2025, aux termes de laquelle un droit d'emption est inscrit en faveur de Monsieur Joyeux.

5. a)

Alors que le terme approche, Monsieur MARTIN vous appelle et vous informe que, pour des raisons fiscales, il souhaite finalement acquérir la parcelle avec une société qu'il vous demande de constituer. Il vous demande quelles seront les conséquences fiscales d'une telle décision.

5. b)

Monsieur MARTIN vous appelle le 27 mai 2025 pour vous informer qu'à la suite de quelques ennuis de santé, il ne souhaite plus acquérir cette parcelle et qu'il s'est mis d'accord avec le vendeur pour annuler le contrat de vente à terme. Il vous demande d'écrire immédiatement à l'administration fiscale pour demander le remboursement des droits d'enregistrement. Que lui répondez-vous ?

5. c)

Dans le cadre de cette opération, Monsieur MARTIN souhaiterait récupérer une cédule hypothécaire de registre de CHF 500'000, libre d'engagement, qui grève actuellement une parcelle dont sa mère est propriétaire à Genève et qui n'en a plus l'usage.

Il vous demande donc de préparer l'acte nécessaire pour transférer cette cédule sur sa nouvelle parcelle et de calculer les droits d'enregistrement en découlant.

Cas 6.

Madame SMITH, domiciliée à Genève, est décédée sans laisser de testament. Elle laisse derrière elle deux filles et un actif net de CHF 450'000.

Pour des raisons personnelles, l'une des filles ne souhaite pas recevoir sa part d'héritage et vous demande de préparer une cession de droits successifs en faveur de sa sœur.

Merci de lui expliquer les conséquences fiscales de sa décision et de calculer les éventuels montants d'impôts.

Cas 7.

Monsieur SIMPSON est décédé récemment après une courte maladie. Il était domicilié à Genève. Il laisse comme héritiers légaux ses trois enfants.

Depuis plusieurs années, Monsieur SIMPSON n'avait malheureusement plus de contact avec son fils aîné.

Il avait donc décidé de rédiger un testament stipulant qu'il instituait comme héritiers ses deux autres enfants pour moitié chacun.

D'entente entre eux et pour préserver la paix au sein de la famille, les héritiers institués conviennent de verser au fils aîné sa part réservataire (qu'il n'a pas fait valoir). Ils viennent vous voir et vous demandent de leur exposer les éventuelles conséquences fiscales d'une telle décision.

Cas 8.

Monsieur et Madame LEROY sont domiciliés depuis 2007 à Genève, où ils sont imposés d'après le régime d'imposition d'après la dépense. Ils se sont mariés en 1978 à Bordeaux (F) sous le régime matrimonial de droit français de la communauté universelle et n'ont pas de descendance.

Ils souhaitent préparer leur succession et vous exposent ne pas avoir de biens propres et que, au décès du premier époux, l'époux survivant sera seul et unique héritier. Au décès du second, différents membres de la famille seront institués héritiers.

Ils vous présentent l'acte notarié par lequel ils ont opté pour le régime matrimonial de la communauté universelle au sens de l'art. 1526 du Code Civil français et dont la teneur est la suivante :

> « *Monsieur et Madame LEROY déclarent adopter le régime de la communauté universelle tel qu'il est règlementé à l'article 1526 du Code Civil. Etant précisé que, pour tout ce qui concerne l'administration, la liquidation et le partage, ladite communauté, en application du principe posé au nouvel article 1497 du Code Civil, est régi par le droit commun c'est-à-dire par les dispositions prévues à cet égard dans le nouveau régime de la communauté légale.*
>
> *A titre de convention de mariage, conformément aux articles 1524 et 1525 du Code Civil, Monsieur et Madame LEROY stipulent qu'en cas de dissolution de la communauté par le décès de l'un d'eux, tous les biens meubles et immeubles qui composeront ladite communauté sans exception, appartiendront en pleine propriété au survivant sans que les héritiers, ou représentants du prédécédé, puissent prétendre y avoir aucun droit, même pour les deniers rentrés en communauté du chef de leur auteur.* »

Ils souhaitent que vous leur exposiez les conséquences fiscales découlant du premier décès, en considérant que, au jour du décès du premier d'entre eux, ils seront toujours domiciliés à Genève et toujours imposés d'après la dépense.

Cas 9.

La Fondation « Sciences et Vies » est une fondation de droit suisse dont le siège est à Genève. Selon son but statutaire, elle contribue à la recherche en matière de sciences végétales et animales et, dans ce but, elle finance des travaux de recherche, attribue des bourses à des chercheurs, organise des conférences, publie des travaux à caractère scientifique et œuvre à sensibiliser le public à l'intérêt de protéger la nature et le vivant.

La Fondation Sciences et Vies est exonérée d'impôts sur le bénéfice et le capital au sens des art. 9 al. 1 let. f) LIPM et 56 al. 1 let. g LIFD.

La Fondation avait reçu en 1980 par donation un immeuble locatif sis à Carouge (GE), dont la valeur s'élevait alors à CHF 10'200'000. A ce jour, elle a consenti à des travaux de rénovation et d'entretien pour un montant total de CHF 3'600'000. Elle envisage de vendre l'immeuble en 2025, afin de réaliser une importante plus-value, car un investisseur lui en a proposé le prix de CHF 36'500'000.

Elle vous remercie de bien vouloir préparer un projet d'acte de vente et de lui indiquer si le gain sera imposé et, dans l'affirmative, de quelle manière.

Cas 10.

La société Geneva Commodities SA est une entreprise active dans le domaine des matières premières. Elle a réalisé un chiffre d'affaires de plusieurs milliards de CHF en 2024 et un excellent bénéfice. Elle souhaite désormais acquérir des immeubles dans le canton de Genève afin de constituer des réserves et des investissements à long terme.

Elle vous a consulté en vue de la préparation d'un acte de vente portant sur un immeuble sis à Lancy, constitué en propriété individuelle et construit en 2001, pour le prix de CHF 40 millions. Celui-ci comporte trente surfaces locatives indépendantes, sont 20 affectées à des baux à loyers commerciaux et 10 affectés au logements de particuliers.

Avant de conclure cette acquisition, Geneva Commodities SA souhaite que vous la renseigniez sur les questions suivantes :

- le prix d'achat de l'immeuble peut-il être soumis à la TVA et, dans l'affirmative, quels en sont les conséquences pour elle ?
- est-il possible pour elle d'assujettir les baux à loyer commerciaux à la TVA ?
- est-il possible pour elle d'assujettir les baux à loyer résidentiels à la TVA ?
- dans une perspective de négociation avec certains locataires, est-il possible pour elle d'assujettir à la TVA certains baux commerciaux et pas les autres, respectivement certains baux résidentiels et pas les autres ?
- si elle décidait de revendre l'immeuble dans quelques années, que se passerait-il pour elle si le prix de vente de l'immeuble n'était pas assujetti à la TVA ?
- si elle décidait de revendre l'immeuble dans quelques années, que se passerait-il pour elle en matière de TVA si le prix de vente de l'immeuble était inférieur à son prix d'acquisition ?

* * * * *

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Légifrance
Le service public de la diffusion du droit

Code civil

Version en vigueur au 24 mars 2025

Livre III : Des différentes manières dont on acquiert la propriété (Articles 711 à 2278)
Titre V : Du contrat de mariage et des régimes matrimoniaux (Articles 1387 à 1581)
Chapitre II : Du régime en communauté (Articles 1400 à 1527)
Deuxième partie : De la communauté conventionnelle. (Articles 1497 à 1526)

Article 1497

Les époux peuvent, dans leur contrat de mariage, modifier la communauté légale par toute espèce de conventions non contraires aux articles 1387, 1388 et 1389.

Ils peuvent, notamment, convenir :

1° Que la communauté comprendra les meubles et les acquêts ;

2° Qu'il sera dérogé aux règles concernant l'administration ;

3° Que l'un des époux aura la faculté de prélever certains biens moyennant indemnité ;

4° Que l'un des époux aura un préciput ;

5° Que les époux auront des parts inégales ;

6° Qu'il y aura entre eux communauté universelle.

Les règles de la communauté légale restent applicables en tous les points qui n'ont pas fait l'objet de la convention des parties.

Section 1 : De la communauté de meubles et acquêts. (Articles 1498 à 1501)

Article 1498

Lorsque les époux conviennent qu'il y aura entre eux communauté de meubles et acquêts, l'actif commun comprend, outre les biens qui en feraient partie sous le régime de la communauté légale, les biens meubles dont les époux avaient la propriété ou la possession au jour du mariage ou qui leur sont échus depuis par succession ou libéralité, à moins que le donateur ou testateur n'ait stipulé le contraire.

Restent propres, néanmoins, ceux de ces biens meubles qui auraient formé des propres par leur nature en vertu de l'article 1404, sous le régime légal, s'ils avaient été acquis pendant la communauté.

Si l'un des époux avait acquis un immeuble depuis le contrat de mariage, contenant stipulation de communauté de meubles et acquêts, et avant la célébration du mariage, l'immeuble acquis dans cet intervalle entrera dans la communauté, à moins que l'acquisition n'ait été faite en exécution de quelque clause du contrat de mariage, auquel cas elle serait réglée suivant la convention.

Article 1499

Entrent dans le passif commun, sous ce régime, outre les dettes qui en feraient partie sous le régime légal, une fraction de celles dont les époux étaient déjà grevés quand ils se sont mariés, ou dont se trouvent chargées des successions et libéralités qui leur échoient durant le mariage.

La fraction de passif que doit supporter la communauté est proportionnelle à la fraction d'actif qu'elle recueille, d'après les règles de l'article précédent, soit dans le patrimoine de l'époux au jour du mariage, soit dans l'ensemble des biens qui font l'objet de la succession ou libéralité.

Pour l'établissement de cette proportion, la consistance et la valeur de l'actif se prouvent conformément à l'article 1402.

Article 1500

Les dettes dont la communauté est tenue en contre-partie des biens qu'elle recueille sont à sa charge définitive.

Article 1501

La répartition du passif antérieur au mariage ou grevant les successions et libéralités ne peut préjudicier aux créanciers. Ils conservent, dans tous les cas, le droit de saisir les biens qui formaient auparavant leur gage. Ils peuvent même poursuivre leur paiement sur l'ensemble de la communauté lorsque le mobilier de leur débiteur a été confondu dans le patrimoine commun et ne peut plus être identifié selon les règles de l'article 1402.

Section I : De la communauté de meubles et acquêts. (abrogé)

Article 1502 (abrogé)

Abrogé par Loi n°85-1372 du 23 décembre 1985 - art. 29 (V) JORF 26 décembre 1985 en vigueur le 1er juillet 1986

Une dette de la femme ne peut être traitée comme faisant partie du passif antérieur au mariage que si elle a acquis date certaine avant le jour de la célébration.

Section II : Des clauses relatives à l'administration (abrogé)

Paragraphe I : De la clause de la main commune. (abrogé)

Paragraphe II : De la clause de représentation mutuelle. (abrogé)

Article 1504 (abrogé)

Abrogé par Loi n°85-1372 du 23 décembre 1985 - art. 30 () JORF 26 décembre 1985 en vigueur le 1er juillet 1986

Les époux peuvent, par le contrat de mariage, se donner pouvoir réciproque d'administrer les biens communs, y compris les biens réservés.

Les actes d'administration que l'un d'eux a faits seul, en vertu de cette clause, sont opposables à l'autre.

Les actes de disposition ne peuvent être faits que du consentement commun des deux époux.

Paragraphe III : De la clause d'unité d'administration. (abrogé)

Article 1505 (abrogé)

Abrogé par Loi n°85-1372 du 23 décembre 1985 - art. 30 () JORF 26 décembre 1985 en vigueur le 1er juillet 1986

Les époux peuvent convenir que le mari aura l'administration des biens propres de la femme.

Cette clause a pour effet de faire entrer dans l'actif commun la jouissance des propres de l'un et de l'autre époux, et dans le passif commun les charges usufructuaires correspondantes.

Article 1506 (abrogé)

Abrogé par Loi n°85-1372 du 23 décembre 1985 - art. 30 () JORF 26 décembre 1985 en vigueur le 1er juillet 1986

La femme n'oblige alors que la nue-propriété de ses propres et ses biens réservés par ses obligations postérieures au mariage, à moins qu'il ne s'agisse d'engagements professionnels ou de dettes qui doivent entrer dans le passif commun selon l'article 1414 ; auxquels cas elle oblige la pleine propriété de tous ses biens.

Article 1507 (abrogé)

Abrogé par Loi n°85-1372 du 23 décembre 1985 - art. 30 () JORF 26 décembre 1985 en vigueur le 1er juillet 1986

Sur les biens propres de la femme, le mari peut faire seul tous les actes d'administration.

Toutefois, les baux qu'il a consentis sont soumis aux règles prévues pour les baux passés par l'usufruitier.

Article 1508 (abrogé)

Abrogé par Loi n°85-1372 du 23 décembre 1985 - art. 30 () JORF 26 décembre 1985 en vigueur le 1er juillet 1986

Si le mari ne peut, à la dissolution de la communauté, représenter en nature les valeurs mobilières appartenant à la femme, il est comptable de leur estimation à cette date ou du montant des remboursements et amortissements par lui perçus, à moins qu'il ne justifie, soit d'un remploi utile, soit d'une aliénation à laquelle la femme a consenti.

Article 1509 (abrogé)

Abrogé par Loi n°85-1372 du 23 décembre 1985 - art. 30 () JORF 26 décembre 1985 en vigueur le 1er juillet 1986

La femme peut seule faire des actes de disposition sur ses biens propres, mais lorsqu'elle les fait sans le consentement du mari, elle ne peut disposer que de la nue-propriété de ses biens, si ce n'est pour les besoins de sa profession.

Article 1510 (abrogé)

Abrogé par Loi n°85-1372 du 23 décembre 1985 - art. 30 () JORF 26 décembre 1985 en vigueur le 1er juillet 1986

Le mari répond envers sa femme de toutes les fautes qu'il a commises dans son administration.

Section 2 : De la clause d'administration conjointe. (Article 1503)

Article 1503

Modifié par Loi n°85-1372 du 23 décembre 1985 - art. 30 () JORF 26 décembre 1985 en vigueur le 1er juillet 1986

Les époux peuvent convenir qu'ils administreront conjointement la communauté.

En ce cas les actes d'administration et de disposition des biens communs sont faits sous la signature conjointe des deux époux et ils emportent de plein droit solidarité des obligations.

Les actes conservatoires peuvent être faits séparément par chaque époux.

Section 3 : De la clause de prélèvement moyennant indemnité. (Articles 1511 à 1514)

Article 1511

Les époux peuvent stipuler que le survivant d'eux ou l'un d'eux s'il survit, ou même l'un d'eux dans tous les cas de dissolution de la communauté, aura la faculté de prélever certains biens communs, à charge d'en tenir compte à la communauté d'après la valeur qu'ils auront au jour du partage, s'il n'en a été autrement convenu.

Article 1512

Modifié par Ordonnance n°2019-964 du 18 septembre 2019 - art. 35 (VD)

Le contrat de mariage peut fixer des bases d'évaluation et des modalités de paiement de la soulte éventuelle. Compte tenu de ces clauses et à défaut d'accord entre les parties, la valeur des biens sera fixée par le tribunal judiciaire.

NOTA :
Conformément à l'article 36 de l'ordonnance n° 2019-964 du 18 septembre 2019, ces dispositions entrent en vigueur au 1er janvier 2020.

Article 1513

La faculté de prélèvement est caduque si l'époux bénéficiaire ne l'a pas exercée par une notification faite à l'autre époux ou à ses héritiers dans le délai d'un mois à compter du jour où ceux-ci l'auront mis en demeure de prendre parti. Cette mise en demeure ne peut elle-même avoir lieu avant l'expiration du délai prévu au titre : " Des successions " pour faire inventaire et délibérer.

Article 1514

Le prélèvement est une opération de partage : les biens prélevés sont imputés sur la part de l'époux bénéficiaire ; si leur valeur excède cette part, il y a lieu au versement d'une soulte.

Les époux peuvent convenir que l'indemnité due par l'auteur du prélèvement s'imputera subsidiairement sur ses droits dans la succession de l'époux prédécédé.

Section 4 : Du préciput. (Articles 1515 à 1519)

Article 1515

Il peut être convenu, dans le contrat de mariage, que le survivant des époux, ou l'un d'eux s'il survit, sera autorisé à prélever sur la communauté, avant tout partage, soit une certaine somme, soit certains biens en nature, soit une certaine quantité d'une espèce déterminée de biens.

Article 1516

Le préciput n'est point regardé comme une donation, soit quant au fond, soit quant à la forme, mais comme une convention de mariage et entre associés.

Article 1518

Modifié par Loi n°2004-439 du 26 mai 2004 - art. 21 () JORF 27 mai 2004 en vigueur le 1er janvier 2005

Lorsque la communauté se dissout du vivant des époux, il n'y a pas lieu à la délivrance du préciput ; mais l'époux au profit duquel il a été stipulé conserve ses droits pour le cas de survie, sous réserve de l'article 265. Il peut exiger une caution de son conjoint en garantie de ses droits.

Article 1519

Les créanciers de la communauté ont toujours le droit de faire vendre les effets compris dans le préciput, sauf le recours de l'époux sur le reste de la communauté.

Section IV : Du préciput. (abrogé)

Article 1517 (abrogé)

Création Loi 1804-03-07 promulguée le 17 mars 1804

(article abrogé).

Section 5 : De la stipulation de parts inégales. (Articles 1520 à 1525)

Article 1520

Les époux peuvent déroger au partage égal établi par la loi.

Article 1521

Lorsqu'il a été stipulé que l'époux ou ses héritiers n'auront qu'une certaine part dans la communauté, comme le tiers ou le quart, l'époux ainsi réduit ou ses héritiers ne supportent les dettes de la communauté que proportionnellement à la part qu'ils prennent dans l'actif.

La convention est nulle si elle oblige l'époux ainsi réduit ou ses héritiers à supporter une plus forte part, ou si elle les dispense de supporter une part dans les dettes égale à celle qu'ils prennent dans l'actif.

Article 1524

L'attribution de la communauté entière ne peut être convenue que pour le cas de survie, soit au profit d'un époux désigné, soit au profit de celui qui survivra quel qu'il soit. L'époux qui retient ainsi la totalité de la communauté est obligé d'en acquitter toutes les dettes.

Il peut aussi être convenu, pour le cas de survie, que l'un des époux aura, outre sa moitié, l'usufruit de la part du prédécédé. En ce cas, il contribuera aux dettes, quant à l'usufruit, suivant les règles de l'article 612.

Les dispositions de l'article 1518 sont applicables à ces clauses quand la communauté se dissout du vivant des deux époux.

Article 1525

La stipulation de parts inégales et la clause d'attribution intégrale ne sont point réputées des donations, ni quant au fond, ni quant à la forme, mais simplement des conventions de mariage et entre associés.

Sauf stipulation contraire, elles n'empêchent pas les héritiers du conjoint prédécédé de faire la reprise des apports et capitaux tombés dans la communauté du chef de leur auteur.

Section V : De la stipulation de parts inégales. (abrogé)

Article 1522 (abrogé)

Création Loi 1804-03-07 promulguée le 17 mars 1804

(article abrogé).

Article 1523 (abrogé)

Création Loi 1804-03-07 promulguée le 17 mars 1804

(article abrogé).

Section 6 : De la communauté universelle. (Article 1526)

Article 1526

Les époux peuvent établir par leur contrat de mariage une communauté universelle de leurs biens tant meubles qu'immeubles, présents et à venir. Toutefois, sauf stipulation contraire, les biens que l'article 1404 déclare propres par leur nature ne tombent point dans cette communauté.

La communauté universelle supporte définitivement toutes les dettes des époux, présentes et futures.

Janvier 2010 | www.estv.admin.ch

Info TVA 17 concernant le secteur

Administration, location et vente d'immeubles



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF
Administration fédérale des contributions AFC

Remarque:
Le contenu de cette publication provient de la banque de données centralisée de l'AFC relative aux publications basées sur le web. Les textes contenus dans la publication ont été standardisés et traités électroniquement en vue de l'impression. Ce service complémentaire permet l'impression d'un simple document PDF et non pas d'un imprimé au sens classique du terme.

Table des matières

Table des matières 2
Remarques préliminaires 5
Explications introductives concernant la présente Info TVA 7
1 Prestations dans le domaine de l'immobilier 9
1.1 Prestations imposables 9
1.2 Prestations exclues du champ de l'impôt 10
1.3 Terrain 11
2 Lieu de la prestation 15
2.1 Lieu de la prestation de services 15
2.1.1 Prestations de services selon l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA (lieu où se trouve la chose) 16
2.1.2 Prestations de services selon l'art. 8, al. 1, LTVA (principe du lieu du destinataire) 17
2.2 Lieu de la livraison 18
3 Option 18
3.1 Principe 19
3.2 Obligation d'enregistrement 21
4 Construction d'un bâtiment 23
4.1 Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable 23
4.2 Garantie de loyer 26
5 Transfert d'un immeuble construit 26
5.1 Vente sans option 27
5.2 Vente avec option 27
5.2.1 Option pour l'imposition de l'ensemble du bâtiment 28
5.2.2 Option pour l'imposition de parties du bâtiment 28
5.3 Transfert avec procédure de déclaration 28
5.4 Faits constitutifs du changement d'affectation lors du transfert d'un immeuble 31
5.5 Décompte extraordinaire (prestations fournies en dehors du contrat de vente authentique) 35
6 Location d'un immeuble ou de parts d'immeubles exclue du champ de l'impôt ou avec imposition par option 37
6.1 Exigences formelles relatives aux contrats de bail lorsqu'il est fait usage de l'option 37
6.2 Sous-location 37
6.3 Charges 38
6.3.1 Traitement fiscal des charges en cas de baux à loyer imposés par option 38
6.3.1.1 Principe 38
6.3.1.2 Règlementation transitoire en matière de charges 39
6.3.1.3 Forfait pour le calcul de la part privée sur les charges dans le cas d'entreprises individuelles 39
6.3.2 Traitement fiscal des charges en cas de baux à loyer non imposés par option 40
6.3.2.1 Charges comprises dans le contrat de bail 40
6.3.2.2 Charges non incluses dans le contrat de bail 40
6.4 Déduction de l'impôt préalable pour l'entretien et les investissements 40
6.5 Déduction de l'impôt préalable sur des immeubles détenus par des entreprises individuelles 41
6.6 Paiements du locataire 42
6.7 Changement d'affectation au départ d'un locataire 43
6.8 Immeubles inoccupés 43

6.8.1 Après avoir été loués 43
6.8.2 Avant le premier bail 49
6.9 Logement de concierge 49
6.10 Travaux de construction réalisés sur des biens immobiliers loués 50
6.10.1 Travaux de construction réalisés par le locataire (bail de locaux bruts) 50
6.10.2 Travaux de construction réalisés par le bailleur 52
6.11 Réduction du loyer 53
6.12 Dédommagement en cas de résiliation anticipée et «pas-de-porte» 53
7 Locations imposables au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 21, let. a à f, LTVA, en particulier les prestations d'hébergement 54
7.1 Délimitation entre fortune commerciale et fortune privée ou entre domaine entrepreneurial et domaine non entrepreneurial en ce qui concerne les appartements et/ou maisons de vacances et les places de parc 54
7.1.1 Taux applicables et déduction de l'impôt préalable 55
7.1.2 Mise à la disposition de personnes étroitement liées 55
7.1.3 Utilisation à des fins privées par l'entreprise individuelle 56
7.1.4 Propriété commune ou copropriété de l'entrepreneur assujetti et de son conjoint 56
7.1.5 Exemples 56
7.2 Prestations d'hébergement et location de salles dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration 58
7.2.1 Prestations d'hébergement dans la parahôtellerie et distinction par rapport à la location exclue du champ de l'impôt 58
7.2.2 Location de salles et de salles de conférence ou de formation dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration 61
7.3 Location de places de camping et de places pour mobile homes 61
7.4 Location de places de parc pour le stationnement de véhicules 61
7.4.1 Principes 62
7.4.2 Traitement fiscal 62
7.4.2.1 Places de parc affectées à l'usage commun du domaine public 62
7.4.2.2 Places de parc n'étant pas affectées à l'usage commun du domaine public 63
7.4.3 Exemples 64
7.4.4 Places de parc pour le personnel, les clients et les fournisseurs 68
7.5 Location de dispositifs fixés à demeure et d'installations sportives 69
7.6 Ports de plaisance, places de stationnement pour bateaux et bouées d'amarrage 70
7.7 Location de casiers fermant à clé 71
7.8 Location de surfaces de stands d'exposition et de locaux individuels dans des bâtiments de foires ou de congrès 71
8 Communauté de propriétaires par étage (CPPE) et communauté de copropriétaires (CCP) 72
8.1 Principes 72
8.2 Option 72
8.3 Fonds de rénovation pour les CPPE et les CCP 73
9 Délimitations 75
9.1 Location ou droit de jouissance de l'infrastructure 75
9.2 Location de places de marché et de places pour des stands 76
9.3 Location de stations d'essence 77
9.3.1 Sans le bâtiment d'exploitation 77
9.3.2 Avec le bâtiment d'exploitation 78
9.3.3 Prestations supplémentaires du bailleur 78
9.4 Location de cinémas, de studios d'enregistrement et d'autres locaux analogues 78
9.5 Surfaces publicitaires, vitrines 79

9.6 Bancomats / distributeurs automatiques de billets 79
9.7 Antennes de téléphonie mobile 79
9.8 Extraction des ressources du sol 80
9.9 Décharges 81
9.10 Entreposage et dépôt de biens 81
9.11 Constructions mobilières (aliénation ou location) 82
9.11.1 Location de constructions mobilières par un entrepreneur de la construction 82
9.11.2 Location de constructions mobilières par un tiers 82
10 Prestations au nom de tiers - représentation ou prestation d'intermédiaire 82
10.1 Principes 83
10.2 Prestations d'intermédiaire en lien avec l'achat ou la vente d'un bien-fonds 84
10.3 Prestations d'intermédiaire en lien avec la location d'immeubles 85
10.4 Prestations d'intermédiaire en lien avec la location d'appartements et/ou de maisons de vacances 85
10.5 Prestations d'intermédiaire en relation avec l'administration d'immeubles 86
10.5.1 Administration d'immeubles détenus par des tiers 86
10.5.2 Administration de ses propres immeubles 87
10.5.3 Refacturation des charges par une gérance immobilière 87
10.5.3.1 En cas de location d'immeuble sans option pour l'imposition 87
10.5.3.2 En cas de location d'immeuble avec option pour l'imposition 88
10.5.3.3 Honoraires perçus pour le décompte des charges 88
11 Distinction entre propres prestations de conciergerie et prestations de conciergerie imposables acquises auprès de tiers 88
12 Procédure fiscale simplifiée pour le calcul de la correction de l'impôt préalable en cas de location d'immeubles ou de parties d'immeubles (sans option pour l'imposition) 88
13 Annexes 91
13.1 Modèle pour la fixation de clés de répartition de l'impôt préalable 91
13.2 Représentation graphique du transfert d'immeubles ou de parts d'immeubles avec procédure de déclaration 92
13.3 Décompte des frais accessoires (charges) avec correction périodique de la déduction de l'impôt préalable 93
13.4 Décompte des frais accessoires (charges) avec déduction complète de la déduction de l'impôt préalable et correction ultérieure 97
Indication juridique 101

Remarques préliminaires

Dans cette publication, les notions pouvant présenter une forme masculine et féminine sont utilisées indifféremment sous l'une ou l'autre forme. Elles doivent être considérées comme équivalentes.

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
al.	Alinéa
art.	Article
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210)
CCP	Communauté de copropriétaires
ch.	Chiffre
CHF	Francs suisses
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième: droit des obligations) (RS 220)
CP	Copropriétaire
CPPE	Communauté de propriétaires par étage
IDE	Numéro d'identification des entreprises
let.	Lettre
LIFD	Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11)
LTVA	Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de l'assujetti
OTVA	Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
PPE	Propriétaire par étage
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Taux d'impôt applicables jusqu'au 31 décembre 2017:
Taux normal 8,0 %; taux réduit 2,5 %; taux spécial 3,8 %.

Taux d'impôt applicables du 1er janvier 2018 au 31 décembre 2023:
Taux normal 7,7 %; taux réduit 2,5 %; taux spécial 3,7 %.

Taux d’impôt applicables à partir du 1er janvier 2024:
Taux normal 8,1 %; taux réduit 2,6 %; taux spécial 3,8 %.

Explications introductives concernant la présente Info TVA

Cette info TVA se base sur la LTVA et l'OTVA entrées en vigueur le 1er janvier 2010.

La présente info TVA contient des informations concernant la pratique qui sont destinées en particulier aux entreprises de la branche de l'immobilier actives dans le domaine de l'achat et de la vente de biens immobiliers ainsi que de la location et l'administration d'immeubles.

Pour toutes les autres informations (par ex. l'assujettissement, la contre-prestation, la déduction de l'impôt préalable) veuillez consulter les infos TVA concernées.

Les explications contenues dans cette publication doivent permettre aux assujettis (et à leurs représentants) de faire valoir leurs droits et de remplir leurs obligations en lien avec la TVA.

Applicabilité temporelle lors d'adaptations de la pratique

L'applicabilité temporelle lors d'adaptations de la pratique est fondée sur les principes décrits dans l'Info TVA 20 Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle (Info TVA 20). Tous les liens suivants renvoient vers l'Info TVA 20.

La nouvelle distinction terminologique et l'applicabilité temporelle correspondante sont valables à partir du 1er octobre 2020, soit la date de publication de l'Info TVA 20 totalement réélaborée.

Un aperçu des adaptations de la pratique selon la nouvelle distinction terminologique et l'applicabilité temporelle correspondante figure au ch. 1.

Les cas de figure suivants peuvent être à l'origine d'adaptations de la pratique:

- première définition d'une pratique (☞ ch. 2) à la suite
  - de la modification d'une disposition relative à la TVA (☞ ch. 2.2);
  - d'un arrêt d'un tribunal se rapportant à une pratique que l'AFC n'a pas définie (☞ ch. 2.3);
  - de l'examen d'un nouvel état de fait par l'AFC (☞ ch. 2.4);
- modification d'une pratique actuelle (☞ ch. 3) à la suite
  - de la modification d'une disposition relative à la TVA (☞ ch. 3.2);

- d’un arrêt d’un tribunal concernant la pratique actuelle de l’AFC (☞ ch. 3.3);
- de l’examen de la pratique par l’AFC (☞ ch. 3.4);

- précisions d’une pratique ou modifications d’ordre rédactionnel (☞ ch. 4).

Lorsqu’une pratique est définie pour la première fois, modifiée ou précisée ou lorsque des modifications d’ordre rédactionnel importantes sont apportées au texte, une indication expresse à ce sujet figure dans les Infos TVA et les Infos TVA concernant les secteurs.

Il convient de noter que les désignations utilisées jusqu’au 30 septembre 2020 en matière d’adaptations de la pratique ne seront pas modifiées en fonction de la nouvelle terminologie.

Des versions antérieures de chiffres adaptés peuvent comme auparavant être consultées en ligne.

Si une règle de droit ou une pratique est modifiée après que le renseignement a été fourni ou si l’AFC définit une pratique pour la première fois après que le renseignement a été fourni, ni l’AFC ni l’assujetti ne peuvent se référer au renseignement au-delà de la date d’entrée en vigueur de la norme ou de la publication de la pratique (☞ ch. 5).

1 Prestations dans le domaine de l'immobilier

Lorsque, ci-après, les ***termes*** *bien immobilier, ouvrage de construction, bâtiment, immeuble ou bien-fonds*, ou *parts d'immeuble ou de bien-fonds* sont utilisés, ces termes – comme c'est généralement le cas dans le langage courant – sont réputés **équivalents**, même s'ils ne correspondent pas exactement à ceux employés dans les dispositions légales. Lorsqu'il est simplement question de *location*, ce terme inclut également le *leasing* ou l'*affermage.*

1.1 Prestations imposables

(art. 1, al. 2, let. a en relation avec l'art. 3, let. c, LTVA)

Sont réputées prestations imposables notamment:

- la vente de biens immobiliers avec option d'imposition (ch. 5.2);
- la location de biens immobiliers avec option d'imposition (ch. 6);
- l'hébergement d'hôtes dans des hôtels, des maisons et/ou des appartements de vacances (ch. 7.2);
- la location de locaux dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration (ch. 7.2);
- la location de places de camping et d'emplacements pour mobile homes par l'exploitant (ch. 7.3);
- la location de places de parc non affectées à l'usage commun pour le stationnement de véhicules, sauf s'il s'agit d'une prestation accessoire dépendante d'une location d'immeuble exclue du champ de l'impôt (ch. 7.4.2.2);
- la location d'équipements et de machines fixés à demeure, faisant partie intégrante d'une installation, mais pas d'une installation sportive (ch. 7.5);
- la location de places d'amarrage, de bouées d'amarrage et d'emplacements en cale sèche dans des hangars à bateaux avec dispositif de suspension (ch. 7.6);
- la location de casiers fermant à clé (ch. 7.7);
- la location de surfaces de stands d'exposition et de locaux individuels dans des bâtiments de foires ou de congrès (ch. 7.8);
- la mise à disposition de surfaces, de vitrines et d'autres installations identiques à des fins publicitaires (ch. 9.5);
- l'octroi du droit, non inscrit au registre foncier, d'édifier et d'exploiter une antenne de téléphonie mobile sur un bien-fonds (ch. 9.7);
- l'entreposage et le dépôt de biens (ch. 9.10);
- l'administration d'immeubles et la représentation en relation avec des immeubles (ch. 10);
- les travaux de conciergerie qui ne sont pas exécutés par le propriétaire ou son employé mais sont confiés à des tiers (ch. 11).

☞ Les prestations fournies à des missions diplomatiques, représentations diplomatiques, organisations internationales, etc. sont exonérées d'impôt à certaines conditions (art. 107, al. 1, let. a, LTVA en relation avec les art. 143 à 150 OTVA).

1.2 Prestations exclues du champ de l'impôt

(art. 21, al. 2, ch. 20 et 21, LTVA)

Sont réputés prestations exclues du champ de l'impôt notamment:

- la vente de biens immobiliers sans option d'imposition (☞ ch. 5.1);
- la constitution et le transfert de droits réels sur des biens-fonds (☞ ch. 9.7);
- la création et le transfert d'un droit de préemption inscrit au registre foncier sur un immeuble;
- la location d'un immeuble ou de parts d'un immeuble sans option (☞ ch. 6);
- la location de places de parc affectées à l'usage commun pour le stationnement de véhicules et de places de parc louées en relation avec une location d'immeubles ou de parts d'immeubles exclue du champ de l'impôt (☞ ch. 7.4.2.1 et 7.4.2.2);
- la location de parkings à étages dans leur intégralité ou d'étages individuels dans ces parkings (☞ ch. 7.4.2.2);
- la location d'installations sportives (☞ ch. 7.5) et de bâtiments de foires et de congrès (☞ ch. 7.8);
- les prestations de la CPPE aux PPE en relation avec les dépenses communes (☞ ch. 8);
- la location de places de marché et de places de stand en plein air (☞ ch. 9.2);
- l'octroi du droit, inscrit au registre foncier, d'édifier et d'exploiter une antenne de téléphonie mobile sur un bien-fonds (☞ ch. 9.7).

A l'exception de la part de la contre-prestation afférant à **la valeur du sol**, non incluse dans le calcul de l'impôt (art. 24, al. 6, let. c, LTVA), les prestations susmentionnées peuvent, conformément à l'art. 22, al. 1, LTVA faire l'objet de l'option, c'est-à-dire être soumises à l'imposition volontaire, pour autant que le **destinataire** n'affecte pas ou ne compte pas affecter **l'objet exclusivement à des fins d'habitation** (voir à ce propos les explications figurant au ch. 3.1) (art. 22, al. 2, let. b, LTVA).

Changement de la LTVA en vigueur dès le 01.01.2018.

1.3 Terrain

(art. 24, al. 6, let. c, LTVA)

Les explications ci-après concernent le **terrain**, qui peut être équipé ou non, mais n'est pas construit.

Lors de l'aliénation d'un bien immobilier, la part de la contre-prestation afférant à la valeur du sol n'entre pas dans la base de calcul de l'impôt (art. 24, al. 6, let. c, LTVA). La contre-prestation perçue pour la vente du sol n'est donc pas soumise à l'impôt. Il est néanmoins possible, dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, de faire valoir l'impôt préalable versé lors de l'achat du terrain. Il en va de manière identique de l'impôt préalable sur les coûts relatifs à l'équipement du terrain (équipement brut et/ou de raccordement, travaux de sondage, coûts de parcellisation, frais d'abornement, travaux de démolition, assainissement du sol, etc.). Les **impôts préalables dus ne peuvent pas ou ne peuvent que partiellement** être déduits dans la mesure où, dès l'acquisition du terrain ou ultérieurement au moment de son équipement, il est clair que ce terrain sera utilisé, en partie ou dans sa totalité, pour des constructions destinées à des ventes ou à des locations exclues du champ de l'impôt (non imposables par option) ou affectées à des **fins d'habitation**.

Si une commune laisse le soin d'effectuer les travaux d'équipement de base d'un terrain à bâtir au propriétaire et que celui-ci charge un tiers de l'exécution de ces travaux, le propriétaire pourra, dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, faire valoir la TVA grevant les prestations de l'entreprise tierce à titre de la déduction de l'impôt préalable. Cela est également valable si les équipements (c.-à-d. les routes, les canalisations), après la fin des travaux, deviennent gratuitement la propriété de la commune (☞ Info TVA concernant le secteur Collectivités publiques).
Lors de la vente d'un terrain équipé ou non équipé, il est possible d'**indiquer séparément** dans le contrat de vente les frais relatifs à l'équipement du terrain et les frais liés à l'achat initial de ce terrain, et de les **soumettre à l'impôt au taux normal**. Le solde du produit de la vente n'est pas soumis à l'impôt. L'impôt préalable lié à l'achat et à l'équipement du terrain est, dans ce cas, déduit à juste titre. Si cette **distinction n'est pas faite**, la vente du terrain (totalité du produit de la vente) ne doit pas être imposée. Comme les biens et prestations de services grevés de l'impôt préalable sont réputés non affectés à un usage, tous les impôts préalables déduits en relation avec le terrain vendu doivent être intégralement corrigés sans amortissement (voir art. 69, al. 1, OTVA) et sans intérêt de retard (prestation à soi-même au sens de l'art. 31 LTVA). Cette correction s'explique par le fait que le terrain quitte le domaine entrepreneurial. La vente d'un terrain n'est pas une prestation exclue du champ de l'impôt selon l'art. 21, al. 2, LTVA.



Si un immeuble est édifié sur une parcelle constructible (terrain), les dépenses grevées de l'impôt préalable consenties pour l'achat du terrain et pour son équipement sont réputées dépenses d'investissement du bâtiment et ne font plus partie intégrante de la valeur du terrain (pour les répercussions fiscales; (☞ ch. 5).

Lors de l'achat ou de la vente d'un terrain, le vendeur (resp. l'acheteur) assujetti peut déduire l'impôt préalable versé sur les frais directement liés à l'achat ou à la vente (annonces, honoraires d'intermédiaire, rédaction des contrats de vente, frais d'amortissement, etc.) dans le cadre de son activité entrepreneuriale.

Lors de la vente d'un terrain, la valeur du sol doit être mentionnée sous chiffres 200 et 280 du décompte TVA.



Les recettes provenant de l'octroi d'un droit de superficie (**rentes de droit de superficie**) devront être traitées de la même manière que la **valeur du sol** et être également mentionnées sous chiffres 200 et 280 du décompte TVA (voir également à ce sujet les ch. 9.8 et 9.9).

Des explications relatives au traitement fiscal de la vente de terrains construits figurent aux ch. 5.1 à 5.4.



Dès le 1er janvier 2010, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est en principe admis sur des dépenses intervenues jusqu'au 31 décembre 2009 en relation avec le sol, telles que des dépenses de démolition totale, d'équipement de base, d'assainissement de sites contaminés, etc. Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable peut être effectué sur la valeur résiduelle des montants d'impôt préalable. Vous trouverez des informations complémentaires concernant en particulier les conditions requises au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, ainsi qu'au sujet du traitement des prestations de services (consommées ou encore utilisables) dans l'Info TVA Changements d'affectation.

Exemple

L'entreprise générale assujettie Müller Engineering SA achète en 2022 au particulier Jean Modèle, domicilié à Köniz, un terrain constructible non équipé pour la somme de 3 millions de francs. Müller Engineering SA supporte des frais supplémentaires (par ex. des honoraires d'avocat) en lien direct avec l'achat de ce terrain constructible pour la somme de 10 770 francs (TVA de 7,7 % incl.). L'équipement brut (pose de conduites d'alimentation et d'évacuation, voies d'accès), d'un montant de 250 000 francs, est réalisé par la municipalité de Köniz. Lors des travaux, Müller Engineering SA doit prendre en charge les dépenses grevées de l'impôt préalable relatives à l'arpentage, la parcellisation, etc., qui se montent à plus de 32 310 francs (TVA de 7,7 % incl.). L'entreprise Müller Engineering SA revend en 2024 la moitié du terrain constructible (prestation globale, y compris équipement brut, arpentage et parcellisation, etc.) au prix de 1,8 million de francs à la société Baumann Immeubles SA. Müller Engineering SA supporte, en relation directe avec cette vente, des frais d'un montant de 16 215 francs (TVA de 8,1 % incl.). L'autre moitié (y c. l'équipement brut, l'arpentage, la parcellisation, etc.) est affectée à l'édification d'un immeuble commercial (en vue de sa location ultérieure avec option).

Appréciation fiscale

- *Le particulier Jean Modèle n'est pas tenu de déclarer la vente pour 3 millions de francs du terrain constructible à Müller Engineering SA.*
- *Les montants d'impôt préalable (CHF 770) sur les dépenses en frais d'avocat directement liés à l'achat du terrain constructible peuvent, dans le cadre de l'activité entrepreneuriale de Müller Engineering SA donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, être déduits à ce titre.*
- *Les prestations d'équipement fournies par la municipalité de Köniz pour la somme de 250 000 francs sont réputées activités relevant de la puissance publique. Par conséquent, la municipalité de Köniz les facture hors TVA.*
- *Dans le cadre de son activité entrepreneuriale, la société Müller Engineering SA peut, dans un premier temps, déduire l'impôt préalable (CHF 2 310) grevant les dépenses supplémentaires de 32 310 francs pour l'arpentage, la parcellisation, etc.*

- *Lors de la revente pour 1,8 million de francs de la moitié du terrain constructible à la société Baumann Immeubles SA, Müller Engineering SA peut, dans le contrat de vente, mentionner séparément les frais qu'elle a consentis elle-même pour un total de 30 000 francs (TVA excl.) en ce qui concerne l'équipement (ici pour un montant de CHF 15 000 plus CHF 1 215 de TVA à 8,1 %) et les décompter avec l'AFC. La déduction de l'impôt préalable opérée sur la moitié des dépenses grevées de l'impôt est donc justifiée. Si Müller Engineering SA décide d'appliquer l'autre méthode mentionnée sous ce chiffre (c.-à-d. pas de mention séparée dans le contrat de vente), elle devra alors corriger la déduction de l'impôt préalable opérée en 2022 à hauteur de 1 155 francs (TVA de 7,7 % sur CHF 15 000).*

- *Les montants d'impôt préalable de 1 215 francs sur les frais directement liés à la vente (annonces, honoraires d'intermédiaire, etc.) peuvent être déduits dans le cadre de l'activité entrepreneuriale.*

- *Le prix de vente de 1,8 million de francs pour la moitié du terrain constructible doit être déclaré sous chiffre 200 du décompte TVA. Quant à la valeur du sol de 1 783 845 francs, elle sera mentionnée sous chiffre 280 et le montant (brut) de 16 215 francs (c.-à-d. TVA de 8,1 % incl.) se rapportant à la refacturation des coûts d'équipement, sera lui déclaré sous chiffre 303.*

- *Müller Engineering SA utilise l'autre moitié du terrain constructible pour son activité entrepreneuriale (édification d'un immeuble commercial en vue de la location avec option). Aucune correction de l'impôt préalable n'a lieu dans ce contexte.*

2 Lieu de la prestation

2.1 Lieu de la prestation de services

(art. 8 LTVA)

2.1.1 Prestations de services selon l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA (lieu où se trouve la chose)

Les prestations de services au sens de l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA sont réputées fournies au lieu où se trouve la chose. Cette règle s'applique indépendamment du fait que la facture soit adressée à un destinataire ayant son siège sur le territoire suisse ou à l'étranger. Font notamment partie de ces prestations de services: l'entremise, l'administration, l'expertise et l'estimation du bien, les prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers, les prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux du bâtiment, comme les travaux d'architecture, d'ingénierie et de surveillance du chantier, la surveillance d'immeubles et de bâtiments **ainsi que les prestations d'hébergement**.

L'appréciation ci-dessus selon le lieu où se trouve l'immeuble suppose un lien **étroit** avec un immeuble **individuel et concret**. Un tel lien étroit existe par exemple dans le cas de prestations d'architecture d'intérieur (telles que l'élaboration de plans, de concepts d'espaces, de présentations informatiques), lorsque dites prestations de services sont si spécifiquement adaptées aux circonstances particulières du bâtiment en question qu'elles ne peuvent être transposées telles quelles à d'autres bâtiments ou parties de bâtiments ou terrains.

Exemples
L'immeuble est situé à l'étranger - la contre-prestation perçue pour ces prestations de services n'est pas soumise à la TVA suisse

- *Administration d'un immeuble de plusieurs appartements à Lörrach (DE), incluant des prestations fournies lors du changement de locataires, l'établissement des décomptes de chauffage et de charges ainsi que les déclarations d'impôt, etc. (le simple fait de remplir la déclaration d'impôt; ☞ ch. 2.1.2);*
- *prestations de notariat dans le cadre de l'achat ou de la vente d'un appartement à Bregenz (AT).*

Exemples
L'immeuble est situé sur le territoire suisse - la contre-prestation perçue pour de telles prestations de services est imposable au taux normal

- *Organisation de la visite d'une maison individuelle à Neuchâtel pendant l'absence du propriétaire;*
- *évaluation du prix de marché d'un immeuble administratif à Thoune;*
- *expertise fournie pour un tribunal ou une autre autorité concernant l'expropriation d'une parcelle à Soleure;*
- *indemnisation de la cession d'un droit inscrit au registre foncier de la ville de St-Gall.*

☞ D'autres exemples relatifs au courtage immobilier figurent au ch. 10.

Changement de la pratique en vigueur dès le 01.01.2020 (concernant la validité, ☞ Explications introductives concernant la présente info TVA et Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle).

2.1.2 Prestations de services selon l'art. 8, al. 1, LTVA (principe du lieu du destinataire)

(art. 8, al. 1, LTVA)

Les prestations de services qui sont certes liées à un immeuble mais qui ne présentent **pas** un lien **étroit** avec un immeuble **individuel et concret** sont évaluées selon cette disposition. Ces prestations de services obéissent au principe du lieu du destinataire.

Exemples

- *La recherche d'une maison de vacances dans le Haut-Valais pour un prix avoisinant 650 000 francs (soumission d'une sélection d'objets correspondants);*
- *les conseils et vérifications relatifs aux possibilités de financement de l'achat d'un immeuble de plusieurs appartements pour un prix avoisinant 2 millions de francs;*
- *les conseils généraux (non liés à un bien-fonds défini) relatifs aux différentes possibilités de production d'énergie (par ex. installation solaire ou photovoltaïque et géothermie);*
- *les conseils généraux (non liés à un bien-fonds défini) sur les mesures visant à économiser l'énergie (par ex. nouvelle isolation du toit ou des murs, remplacement des fenêtres) s'appuyant sur des données thermographiques;*
- *les prestations d'avocat concernant des litiges entre voisins (par ex. en raison de l'ombre projetée par des arbres) ou des conflits entre le maître d'ouvrage et les artisans (par ex. en raison de défauts de construction);*
- *la communication de noms d'acheteurs potentiels lors de la vente d'une maison individuelle (sans mandat de courtage);*
- *la prise de photos d'un ou de plusieurs immeubles en vue de leur vente (par ex. sur internet ou par le biais d'un prospectus de vente);*
- *l'obtention des autorisations requises par la «Lex Koller»;*
- *le simple fait de remplir la déclaration d'impôt (sans autre prestation en relation avec la gestion et le cas échéant la location d'un immeuble).*

2.2 Lieu de la livraison

(art. 7 LTVA)

Est réputé lieu de la livraison le lieu où se trouve le bien au moment de sa remise au destinataire ou de sa mise à disposition à des fins d'usage et de jouissance. Dès lors, seule la contre-prestation issue de la vente ou de la location d'un bien-fonds situé **sur le territoire suisse** entre dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse).

3 Option

L'utilisation ci-après des **termes** *option* ou *opté* se réfère à l'imposition volontaire, selon l'art. 22 LTVA, de prestations exclues du champ de l'impôt conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 20 et 21, LTVA (en particulier la location et la vente d'immeubles ou de parts d'immeubles).

Les assujettis qui effectuent leur décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou celle des taux forfaitaires ne peuvent pas opter pour l'imposition volontaire des prestations visées à l'art. 21, al. 2, ch. 20 et 21, LTVA (art. 77, al. 3 et art. 97, al. 3, OTVA).

☞ Des explications détaillées sur l'option figurent notamment au ch. 5.2.

3.1 Principe

a) La vente ou la location d'immeubles ou de parts d'immeubles peut toujours faire l'objet d'une option pour l'imposition, **si l'acheteur ou le locataire n'affecte pas ou ne compte pas affecter l'objet acquis ou loué exclusivement à des fins d'habitation** (art. 22, al. 2, let. b, LTVA). Par utilisation à des fins d'habitation au sens de l'art. 22, al. 2, let. b, LTVA, on entend l'utilisation des locaux comme lieu de domicile au sens des art. 23 ss CC et/ou lieu de séjour hebdomadaire. Les personnes ayant un lieu de séjour hebdomadaire sont des personnes qui, durant les périodes de travail, de formation ou d'études, résident à l'endroit de leur lieu de travail, de formation ou d'études et qui, pendant leur temps libre (en général en fin de semaine), retournent régulièrement dans un autre lieu. Un lieu de séjour hebdomadaire à l'endroit du lieu de travail, de formation ou d'études est généralement nécessaire lorsque le retour quotidien au lieu de domicile n'est pas possible pour des raisons professionnelles, financières ou de temps. La preuve du lieu de domicile peut être apportée par exemple au moyen d'une attestation ou d'un certificat de domicile délivré par la commune de domicile. En cas de séjour hebdomadaire, le justificatif approprié est en principe l'attestation de séjour hebdomadaire ou la confirmation de la déclaration de séjour hebdomadaire délivrée par la commune de séjour hebdomadaire.

   Il convient de vérifier, pour chaque relation contractuelle, l'utilisation exclusive à des fins d'habitation. Par exemple, si la location de 3 étages fait l'objet d'un seul et même contrat, **l'option est exclue uniquement si les 3 étages sont ou seront affectés exclusivement à des fins d'habitation**. Si 2 étages sont affectés exclusivement à des fins d'habitation et un étage, en partie à des fins d'habitation et en partie à des fins entrepreneuriales, l'option reste possible. Le locataire n'est toutefois pas autorisé à déduire l'impôt préalable sur la partie affectée à des fins d'habitation. Pour exercer l'option pour l'imposition des prestations fournies sur le territoire suisse, l'assujetti doit mentionner clairement l'impôt dans la facture et/ou dans le contrat ou déclarer le chiffre d'affaires à la fois sous le chiffre 200 et sous le chiffre 205 de son décompte TVA. Les chiffres d'affaires ayant fait l'objet de l'option doivent être déclarés sous les chiffres 200, 205 et 303 du formulaire de décompte, la valeur du terrain, sous les chiffres 200 et 280.

b) En vertu du principe selon lequel **«location et charges forment une entité»**, le propriétaire ou bailleur qui exercent l'option doivent acquitter l'impôt grevant les loyers et les charges au taux normal. Il en va de même lorsque les charges incluent certains éléments (par ex. primes d'assurances ou consommation d'eau courante), qui, considérés isolément, ne seraient pas imposables ou devraient être soumises au taux réduit (réglementation transitoire en matière

de charges; ☞ ch. 6.3.1.2). Le propriétaire ou le bailleur ont le droit de déduire l'impôt préalable sur les dépenses relatives à l'objet vendu ou loué. Seuls le propriétaire, le bailleur ou un éventuel sous-locataire peuvent décider d'exercer l'option.

c) Les dépenses affectées à la fourniture des prestations faisant l'objet de l'option donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. Si un assujetti fournit des prestations exclues du champ de l'impôt à l'étranger, qui, en vertu de l'art. 22 LTVA, pourraient faire l'objet d'une option si elles étaient fournies sur le territoire suisse, il peut déduire l'impôt préalable grevant les dépenses dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable pour fournir ces prestations (art. 29, al. 1bis, LTVA). Le droit à la déduction de l'impôt préalable n'est pas admis si l'option est exclue parce que le bien est affecté à des fins d'habitation.

d) Il est également possible d'exercer l'option en relation avec la location ou la vente à des bénéficiaires institutionnels (notamment des missions et représentations diplomatiques, des organisations internationales). Dans ce cas, l'option se limite toutefois aux immeubles et aux parts d'immeubles utilisés à des fins administratives, par exemple des bureaux, des salles de conférences, des entrepôts, des places de parc. Ces contre-prestations sont toutefois exonérées de l'impôt (art. 107, al. 1, let. a, LTVA en relation avec les art. 143 à 150 OTVA). Le droit à la déduction de l'impôt préalable existe pour les dépenses encourues dans ce contexte.

☞ L'Info TVA Prestations fournies aux représentations diplomatiques et aux organisations internationales fournit des informations complémentaires sur la location et la vente d'immeubles à des bénéficiaires institutionnels.

☞ L'Info TVA Objet de l'impôt contient des informations sur les principes et les conditions pour l'exercice de l'option.

Un assujetti qui n'opte pas pour l'imposition de la location d'installations sportives peut continuer à corriger la déduction de l'impôt préalable en raison de la double affectation des installations sportives (art. 30 LTVA) de manière analogue à l'imposition tacite (c.-à-d. correction de la déduction de l'impôt préalable à hauteur des contre-prestations obtenues pour la location exclue du champ de l'impôt), dans la mesure où cette manière de procéder est **appropriée** dans le cas concret de son entreprise (art. 68 OTVA). Dans un tel cas, il n'y a pas lieu de corriger, à titre de prestation à soi-même, la déduction de l'impôt préalable grevant la part qui n'est pas encore amortie des investissements consentis pour les installations sportives.

3.2 Obligation d'enregistrement

Pour chaque immeuble faisant l'objet d'une double affectation (cf. exemple au ch. 13.1), l'assujetti établit un relevé sur lequel figure la clé de répartition de l'impôt préalable (art. 70, al. 1, LTVA). Il est recommandé de mettre à jour ces relevés lors de tout changement et de les conserver à des fins de contrôle.

Conformément à l'art. 70, al. 3 en relation avec l'art. 42 LTVA, l'assujetti conservera les documents nécessaires au calcul d'un changement d'affectation pendant **26 ans** (durée d'amortissement plus prescription).

Dans la mesure du possible, la répartition doit figurer déjà dans la comptabilité, sous la forme de comptes séparés, par exemple de la manière suivante:

- valeur d'acquisition des immeubles,
- correction de valeur sur les immeubles,
- dépenses destinées à augmenter la valeur,
- dépenses destinées à maintenir la valeur (entretien à la charge du bailleur),
- charges (réparties selon la clé de répartition en frais de chauffage et autres frais).

Il est recommandé de tenir des comptes séparés pour chaque immeuble. Il est en outre utile de comptabiliser les dépenses liées aux immeubles et grevées de l'impôt préalable sur les comptes munis de codes fiscaux spéciaux ou sur des comptes séparés (par taux d'impôt).

Si cette répartition n'est pas effectuée dans la comptabilité, il est recommandé de procéder aux enregistrements correspondants en dehors de la comptabilité (par ex. sous la forme de listes, de fichiers d'investissement, de dossier de locataire).

☞ Pour plus de détails sur l'obligation de tenir des relevés, il convient de consulter l'Info TVA Comptabilité et facturation.

4 Construction d'un bâtiment

4.1 Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable

Lorsqu'un **assujetti** construit un bâtiment afin de le vendre, de le louer ou de l'utiliser à des fins entrepreneuriales, les achats de biens et de prestations de services visant la réalisation de prestations imposables (obligatoirement ou en raison de l'option) donnent droit à la déduction de l'impôt préalable déjà pendant la phase de planification et de construction.

S'il est prévu d'utiliser une partie de l'ouvrage pour une activité non entrepreneuriale (par ex. à des fins privées, dans le cas d'une entreprise individuelle), la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses directement liées à cette activité est d'emblée exclue. Pour les dépenses non directement attribuables, il convient de déduire l'impôt préalable selon des critères d'exploitation objectifs à l'aide d'une clé de répartition (par ex. surface, volume ou autre élément de calcul objectif).



Les **locaux communs** qui ne sont pas directement attribuables à l'une ou l'autre activité, par exemple le hangar à vélos, la cage d'escaliers, le local de chauffage, la buanderie, les voies d'accès ou les installations sanitaires communes, ne doivent pas être intégrés dans le calcul de la répartition des surfaces et des locaux.

Si l'assujetti décide d'opter pour l'imposition d'une part plus faible que la part sur laquelle il a fait valoir la déduction de l'impôt préalable, il doit annuler entièrement les montants d'impôt préalable déduits en trop pour les périodes concernées (sans amortissement; art. 69, al. 1, OTVA), car on considère que les biens et les prestations de services grevés de l'impôt préalable n'ont pas encore été utilisés. Il ne doit cependant payer aucun intérêt moratoire sur les montants d'impôt préalable déduits en trop.

Conformément à l'art. 22, al. 2, let. b, LTVA, l'exercice de l'option est exclu pour la location et la vente d'immeubles ou de parts d'immeubles, lorsque le destinataire affecte ou compte affecter l'objet acquis ou loué exclusivement à des fins d'habitation (☞ ch. 3.1, let. a). Les dépenses affectées à la réalisation de prestations de ce genre ne donnent **jamais** droit à la déduction de l'impôt préalable. Si l'assujetti a néanmoins déduit l'impôt préalable, il doit corriger intégralement cette déduction au moyen d'un décompte rectificatif. Dans ce cas, un intérêt moratoire est dû en sus de l'impôt (paiement de l'impôt préalable déduit précédemment). L'art. 30, al. 2, LTVA n'est pas applicable aux ouvrages ou aux parts d'ouvrages; il est donc recommandé de répartir l'impôt préalable de manière continue.

Exemple 1
*Une entreprise de construction assujettie construit une **halle industrielle** pour son activité entrepreneuriale. Les biens et prestations de services acquis à cet effet donnent droit à la **déduction de l'impôt préalable**.*

Exemple 2
*Un entrepreneur assujetti fait construire un immeuble mixte en vue de sa location ultérieure. Il est prévu d'affecter 60 % de la surface à des bureaux et à des commerces et d'aménager les 40 % restants en appartements. La **déduction de l'impôt préalable n'est jamais possible** sur les prestations acquises qui sont directement attribuables aux appartements. En revanche, il est possible de déduire intégralement l'impôt préalable sur les prestations acquises qui sont directement attribuables aux commerces et bureaux.*
L'entrepreneur peut procéder à une déduction de 60 % sur les prestations acquises qui ne peuvent pas être attribuées directement (pour autant que la surface constitue une clé de répartition objective). Si, au moment de la location des commerces et bureaux, l'option d'imposition est exercée à un pourcentage différent, l'impôt préalable déduit doit être corrigé en conséquence (sans amortissement).
L'entrepreneur n'est toutefois pas tenu de payer un intérêt de retard pour l'impôt préalable déduit en trop.

Exemple 3
*Une entreprise de construction assujettie réalise une **nouvelle construction**; le destinataire affecte ou compte affecter l'objet exclusivement à des **fins d'habitation**.*
*Une **déduction de l'impôt préalable** sur les prestations acquises **n'est pas possible**. Si l'entrepreneur a néanmoins fait valoir la déduction de l'impôt préalable, il est tenu de la corriger au moyen d'un **décompte rectificatif** et de s'acquitter de **l'intérêt de retard**.*
*Non seulement l'entrepreneur ne peut pas déduire l'impôt préalable sur les dépenses consenties pour la réalisation du bâtiment, mais il est tenu de procéder à une **correction sur la valeur de l'infrastructure utilisée temporairement** pour la construction de ce bâtiment (appareils, machines, planification, etc.) (art. 30, al. 1, LTVA).*
*La déduction de l'impôt préalable doit être corrigée du montant de l'impôt qui grèverait la location de l'infrastructure facturée à un tiers (art. 31, al. 4, LTVA). Il est cependant possible de procéder à la **correction de l'impôt préalable** de manière forfaitaire, moyennant un supplément de **33 %** (art. 69, al. 3, OTVA) sur les impôts préalables qui grèvent les matériaux utilisés ou intégrés dans la construction proprement dite du bâtiment. La preuve de l'impôt préalable effectivement dû sur l'utilisation de l'infrastructure demeure réservée (art. 69, al 3, OTVA).*

Exemple 4

*Un entrepreneur assujetti réalise une nouvelle construction, dont la moitié sera aménagée en **logements** et l'autre moitié sera utilisée comme **bureaux**. Dans un premier temps, une déduction de l'impôt préalable grevant la moitié des prestations acquises (surfaces de bureaux) est possible. Au cours de la construction, l'entrepreneur décide finalement d'aménager la totalité de l'immeuble en logements (l'option est exclue). À cet effet, il adresse aux autorités une nouvelle **demande d'autorisation de construire**. L'entrepreneur doit donc corriger, au moyen du **décompte habituel de TVA**, les **montants d'impôt préalable déduits** et cela au moment de l'envoi de la nouvelle demande d'autorisation de construire (aucun intérêt de retard ne lui sera réclamé). Si l'entrepreneur procède **ultérieurement** à cette correction, un **décompte rectificatif** devra être remis. **L'intérêt de retard** (prélevé sur la base du décompte rectificatif) commence à courir dès l'envoi de la nouvelle demande d'autorisation de construire.*

Enfin, l'entrepreneur doit procéder à une correction de l'impôt préalable pour double affectation de l'infrastructure (art. 30, al. 1 en relation avec l'art. 31, al. 4, LTVA et art. 69 OTVA; 33 %).

Exemple 5

*L'entreprise assujettie Meier Architecture SA fait construire un immeuble; le destinataire affecte ou compte affecter l'objet exclusivement à des **fins d'habitation**. Les travaux d'ingénierie et d'architecture nécessaires sont effectués par Meier Architecture SA elle-même. Toutes les autres prestations visant la construction de l'immeuble sont fournies par des tiers et facturées au maître d'ouvrage (Meier Architecture SA), impôt inclus.*

*Pour la réalisation de **l'immeuble d'habitation**, Meier Architecture SA& **ne peut déduire aucun impôt préalable sur les prestations de tiers**. En outre, l'entreprise doit procéder à une **correction de l'impôt préalable** sur les prestations d'architecture et d'ingénierie qu'elle a elle-même fournies (utilisées pour la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt [pour lesquelles l'option n'est pas possible] **pour l'utilisation de l'infrastructure (d'administration)**.*

La correction de l'impôt préalable pour l'utilisation de l'infrastructure (d'administration) peut faire l'objet d'un calcul par approximation, conformément à l'art. 80 LTVA, de la manière suivante:

	Montants en CHF
*Prestations à soi-même calculées sur la base des prix facturés à des tiers**	*100 000*
dont 15 % de charges (estimation) grevées de l'impôt préalable (net)	*15 000*
*dont 8,1 % de TVA **(correction de l'impôt préalable)***	***1 215***

* *Hypothèse: les prestations sont calculées sur la base des prix de marché et s'entendent hors TVA.*

Le montant ainsi calculé doit être indiqué comme correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) au chiffre 415 du décompte TVA.

Meier Architecture SA est libre de procéder à son propre calcul pour la correction de l'impôt préalable relatif à l'utilisation de l'infrastructure (d'administration). Des explications à ce propos figurent aux art. 67 et 68 OTVA (double affectation et résultat correct).

☞ Concernant la double affectation et ses conséquences, nous renvoyons aux Infos TVA Changements d'affectation et Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable.

4.2 Garantie de loyer

S'il est convenu dans le contrat d'entreprise portant sur la réalisation d'un ouvrage ou dans le contrat de vente d'un immeuble que l'entrepreneur général (vendeur) assure au maître d'ouvrage (acheteur) un certain nombre de locataires ou un revenu locatif déterminé (garantie de loyer), le montant facturé à l'entrepreneur général (vendeur) en cas de non-exécution du contrat représente une diminution de la contre-prestation.

Pour le maître d'ouvrage assujetti (acheteur), il s'agit d'une diminution des dépenses (réduction de l'investissement), qui le contraint à procéder à une correction de l'impôt préalable déduit sur les dépenses en question.

Si les recettes de loyer dépassent le volume convenu et que le maître d'ouvrage (acheteur) doit s'acquitter de la différence, ce montant constitue, pour l'entrepreneur général (vendeur), une contre-prestation qu'il convient de traiter comme la prestation initiale.

5 Transfert d'un immeuble construit

Lors du transfert d'immeubles construits, l'assujetti a la possibilité de choisir, pour chaque immeuble, l'une des variantes décrites aux ch. 5.1 à 5.3 ci-après.



Concernant les critères de délimitation entre une livraison exclue du champ de l'impôt (avec possibilité d'option) et une livraison imposable fournie en vertu d'un contrat d'entreprise, il convient de consulter l'Info TVA concernant le secteur Industrie du bâtiment.

5.1 Vente sans option

Le transfert correspond à une prestation exclue du champ de l'impôt au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA, ce qui signifie que l'aliénateur devra, le cas échéant, procéder à une correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même selon l'art. 31 LTVA) (☞ Info TVA Changements d'affectation). Cette correction doit tenir compte de tous les impôts préalables déduits sur les frais encourus lors de l'achat ainsi que sur les frais d'équipement (☞ ch. 1.3), puisque ces dépenses grevées de l'impôt préalable sont réputées dépenses d'investissement pour le bâtiment (☞ ch. 5.2). Lors de la vente d'un immeuble construit, le vendeur n'est pas autorisé à déduire les impôts préalables payés sur les frais directement liés à la vente (annonce, honoraires d'intermédiaire, etc.).

Si un bâtiment et son mobilier (par ex. hôtel avec mobilier de l'hôtel) sont vendus sans option, la totalité du chiffre d'affaires (le bâtiment et le mobilier, qui en vertu de l'art. 644, al. 1 et 2, CC représente les accessoires du bâtiment) est exclu du champ de l'impôt. En cas de correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même au sens de l'art. 31 LTVA), il convient en outre de veiller à ce que l'amortissement à calculer pour obtenir la valeur résiduelle inclue également les accessoires à hauteur de 5 % par an.

5.2 Vente avec option

Lorsque le transfert fait l'objet d'une imposition par option au sens de l'art. 22, al. 1, LTVA, l'impôt de livraison est dû sur le prix de vente (sans la valeur du sol). Les dépenses grevées de l'impôt préalable afférentes à l'acquisition et à l'équipement du terrain sont réputées dépenses d'investissement destinées au bâtiment (et ne relèvent plus de la valeur du sol [☞ ch. 1.3]) et - en tant qu'élément du prix du bâtiment - sont soumises à l'impôt de livraison. L'exercice de l'option en relation avec le transfert d'un immeuble suppose que l'acheteur n'affecte pas ou ne compte pas affecter l'objet de la vente exclusivement à des fins d'habitation (☞ ch. 3.1, let. a). Le vendeur peut choisir d'exercer l'option sur la totalité du bâtiment ou sur une partie seulement de celui-ci. Lors de la vente d'un immeuble construit, le vendeur est autorisé à déduire les impôts préalables payés sur les frais directement liés à la vente (annonce, honoraires d'intermédiaire, etc.), dans leur intégralité (en cas d'option pour l'imposition de l'ensemble du bâtiment selon ch. 5.2.1) ou en proportion (en cas d'option pour l'imposition de parties du bâtiment selon ch. 5.2.2).

Changement de la LTVA en vigueur dès le 01.01.2018.

5.2.1 Option pour l'imposition de l'ensemble du bâtiment

Lorsque l'assujetti opte pour l'imposition de la vente de l'ensemble du bâtiment, il doit déclarer au taux normal le prix de vente sans la valeur du sol. Cette possibilité d'option existe même lorsque, jusqu'ici, l'aliénateur assujetti n'utilisait pas le bâtiment pour des prestations imposables ou seulement partiellement. Une éventuelle correction de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable au sens de l'art. 32 LTVA) sur cet objet est possible. Les dépenses grevées de l'impôt préalables liées à l'achat et à l'équipement du terrain sont réputées dépenses d'investissement et doivent être prises en compte dans le calcul de la correction (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable selon l'art. 32 LTVA). L'amortissement à prendre en considération pour le calcul de la valeur résiduelle se monte à 5 % par an.

☞ Des explications concernant le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable et la procédure à suivre figurent dans l'Info TVA Changements d'affectation.

5.2.2 Option pour l'imposition de parties du bâtiment

Si le vendeur utilisait jusqu'ici l'objet tant pour des prestations imposables (location avec option ou propre activité commerciale imposable) que pour des prestations exclues du champ de l'impôt (location sans option) ou à des fins non entrepreneuriales, il est possible d'exercer l'option seulement sur la partie du bâtiment précédemment affectée à des prestations imposables. Dans ce cas, l'impôt de livraison est dû sur cette partie du bâtiment seulement.

5.3 Transfert avec procédure de déclaration

(art. 38 LTVA et art. 101 à 105 OTVA)

À certaines conditions, les obligations fiscales doivent ou peuvent être remplies par voie de déclaration. Dans ce cas, l'aliénateur remplit son obligation fiscale en déclarant plutôt qu'en payant la TVA et ne doit pas s'acquitter de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Comme l'aliénateur satisfait à son obligation fiscale en déclarant plutôt qu'en payant la TVA, l'acquéreur ne peut pas faire valoir la déduction de l'impôt préalable.

Lorsque la procédure de déclaration est appliquée, l'assujetti est tenu de remettre le formulaire n° 764 qui fait partie du décompte de TVA. La valeur vénale (voir à ce propos les explications et exemples ci-après) des éléments de patrimoine à vendre doit être déclarée aux chiffres 200, 225 et 280 (valeur du sol) du décompte. Sur le formulaire n° 764, il convient de mentionner également la valeur du sol. Dans la mesure où l'assujetti a fait valoir des impôts préalables liés à l'achat du terrain et aux coûts d'équipement sur le bien-fonds transféré, les dépenses correspondantes (grevées de l'impôt préalable) ne font pas partie intégrante de la valeur du sol, mais de la valeur vénale sans le sol (☞ form. n° 764). Sur les documents de vente (factures, contrats, etc.), l'application de la procédure de déclaration doit être mentionnée, mais l'impôt ne doit pas être indiqué (art. 103 OTVA). Le vendeur peut déduire, intégralement ou partiellement, les impôts préalables éventuels versés en relation avec les coûts directement liés à la vente (annonces, honoraires d'intermédiaire, etc.) dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Concernant la définition du terme **valeur vénale**, il convient de distinguer ce qui suit:

- Lorsqu'un immeuble construit est vendu à un **tiers indépendant**, la **valeur vénale** correspond au **prix de vente obtenu**.
- Lorsque l'aliénation a lieu en faveur d'une **personne étroitement liée** (art. 3, let. h, LTVA), l'AFC accepte, par mesure de simplification, que la **déclaration** reprenne les **valeurs comptables** conformément aux principes de l'impôt fédéral direct (art. 19 ou 61 LIFD).



Si la preuve de l'affectation précédente ne peut pas être apportée, la **valeur d'assurance du bâtiment** peut servir de base à la détermination ultérieure du **prix de marché (valeur vénale)** au moment de la vente dans la procédure de déclaration.

Exemple 1
Aliénation en faveur d'un tiers indépendant avec procédure de déclaration
La société Hebeisen SA, domiciliée à Zoug, vend son immeuble d'exploitation, situé à Lucerne, à Zimmerli SA à Lucerne. L'immeuble a toujours été intégralement utilisé à des fins imposables. Zimmerli SA prévoit de l'affecter à l'avenir entièrement à des fins imposables également. Le prix de vente a été fixé à 1,1 million de francs. La valeur du sol se monte à 300 000 francs. Zimmerli SA reprend également une hypothèque de 600 000 francs. Le solde de 500 000 francs est payé par chèque bancaire. Conformément au contrat, l'aliénation fait l'objet d'une procédure de déclaration.

Le produit de la vente de l'immeuble (y c. la valeur du sol) de 1,1 million de francs (= prix de vente) est déclaré au chiffre 200 du décompte. Il convient d'indiquer au chiffre 225 la valeur du bien sans le sol, soit 800 000 francs; la valeur du sol, qui équivaut à 300 000 francs, est saisie au chiffre 280. Parallèlement au décompte de TVA, l'assujetti doit remettre le formulaire n° 764 ainsi que d'autres documents.

Exemple 2
Aliénation en faveur d'une personne étroitement liée avec procédure de déclaration
La société Hebeisen SA, domiciliée à Zoug, vend son immeuble d'exploitation, situé à Lucerne, à sa société sœur Fankhauser SA à Zurich. L'immeuble a toujours été intégralement utilisé à des fins imposables. Fankhauser SA prévoit de l'affecter à l'avenir entièrement à des fins imposables également. La valeur comptable de l'immeuble se monte à 800 000 francs. La valeur d'assurance du bâtiment s'élève à 1,1 million de francs. L'immeuble est aliéné à sa valeur comptable. La valeur comptable du sol se monte à 200 000 francs. Fankhauser SA reprend également une hypothèque de 600 000 francs. Le solde de 200 000 francs est payé par le biais d'une compensation avec un prêt. Conformément au contrat, l'aliénation fait l'objet d'une procédure de déclaration.

La valeur comptable de l'immeuble (y c. la valeur du sol), qui se monte à 800 000 francs, est déclarée au chiffre 200 du décompte. Il convient d'indiquer au chiffre 225 la valeur du bien sans le sol, soit 600 000 francs; la valeur du sol, qui équivaut à 200 000 francs, est saisie au chiffre 280. Parallèlement au décompte de TVA, l'assujetti doit remettre le formulaire n° 764 ainsi que d'autres documents.



Si, au moment de l'aliénation, aucun prix de marché n'est connu ou ne peut être justifié, l'AFC accepte, en cas de changement d'affectation (si la preuve de l'affectation précédente ne peut pas être apportée), que la valeur d'assurance du bâtiment, qui se monte à 1,1 million de francs, serve de base de calcul.

☞ Le ch. 13.2 représente, sous forme graphique, le transfert d'immeubles et de parts d'immeubles avec procédure de déclaration.

☞ L'Info TVA Procédure de déclaration et l'exemple figurant au ch. 5.4 fournissent des informations détaillées sur la procédure de déclaration et notamment sur la preuve de l'affectation antérieure.

5.4 Faits constitutifs du changement d'affectation lors du transfert d'un immeuble

Correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même selon l'art. 31 LTVA)
Si un immeuble n'est plus utilisé pour une activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable ou seulement dans une moindre mesure qu'auparavant, ce changement d'affectation peut entraîner une correction ultérieure partielle ou totale de la déduction de l'impôt préalable déjà opérée.

La dépréciation des valeurs d'exploitation, c'est-à-dire l'amortissement au sens de l'art. 31, al. 3, LTVA sera prise en compte (art. 69 ss OTVA).

Correction de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable selon l'art. 32 LTVA)
Si un immeuble est nouvellement utilisé pour une activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable ou s'il l'est dans une plus large mesure qu'auparavant, ce changement d'affectation peut entraîner une déduction ultérieure partielle ou totale de l'impôt préalable.

La dépréciation des valeurs d'exploitation, c.-à-d. l'amortissement au sens de l'art. 32, al. 2, LTVA sera prise en compte (art. 72 ss OTVA).

☞ Des informations détaillées sur les faits constitutifs du changement d'affectation d'un immeuble figurent dans l'Info TVA Changements d'affectation. Si un assujetti arrête ses décomptes TVA en appliquant la méthode des taux de la dette fiscale nette, les explications contenues dans l'Info TVA Taux de la dette fiscale nette doivent également être prises en considération.

Exemple
L'exemple ci-après présente les conséquences fiscales du transfert d'un immeuble dans le cadre de ***3 procédures****.*

Situation initiale
Construction d'un immeuble industriel en 2012 :
L'immeuble est affecté à 40 % à une activité donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et à 60 % à une activité n'y donnant pas droit (location sans option, par ex. de cabinets médicaux). La valeur comptable du sol mentionnée au bilan s'élève à 1,5 million de francs.

Dépenses grevées de l'impôt préalable consenties pour la construction, y c. frais liés à l'achat et à l'équipement du terrain:

			Montants en CHF
Dépenses ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable 60 %	*6 000 000*	*8,0 %*	*480 000*
Dépenses donnant droit à la déduction de l'impôt préalable 40 %	*4 000 000*	*8,0 %*	*320 000*
Total	***10 000 000***		***800 000***

Vente de l'immeuble en 2024 (sans la valeur du sol)	*11 000 000*
Valeur du sol (sans dépenses grevées de l'impôt préalable)	*2 000 000*

L'acquéreur et l'aliénateur procèdent au décompte de la TVA selon la méthode effective. L'affectation de l'immeuble n'a pas changé au fil des années.
Étant donné que l'imposition par option est exercée sur l'ensemble des locations, l'acquéreur utilise désormais l'immeuble à 100 % pour une activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Variante 1
L'option n'est pas exercée sur la vente du bien-fonds

Conséquences fiscales pour l'aliénateur

Impôt préalable donnant droit à la déduction (40 %)	*320 000*
Dépréciation (amortissement selon l'art. 31, al. 3, LTVA) sur 12 ans = 60 %	*- 192 000*
Valeur actuelle de la correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même)	***128 000***

La correction de l'impôt préalable de 128 000 francs doit être déclarée au chiffre 415 du décompte TVA.
La vente du bien-fonds représente une prestation (livraison) exclue du champ de l'impôt et les 11 millions de francs correspondants ne doivent pas être imposés. Le montant doit être saisi aux chiffres 200 et 230 du décompte de TVA. La valeur du sol (CHF 2 millions) doit être indiquée aux chiffres 200 et 280.

Conséquences fiscales pour l'acquéreur

Une déduction de l'impôt préalable n'est pas possible (dans le cadre d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable également). L'acquéreur n'a aucun risque de subir une correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) lors d'un changement ultérieur d'affectation.

Variante 2
L'option est entièrement exercée sur la vente de l'immeuble

Conséquences fiscales pour l'aliénateur

Impôt préalable ne donnant pas droit à la déduction (60 %)	*480 000*
Dépréciation (amortissement selon l'art. 32, al. 2, LTVA) sur 12 ans = 60 %	*- 288 000*
Valeur actuelle de la correction de la déduction de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur)	***192 000***

Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable de 192 000 francs doit être déclaré au chiffre 410 du décompte TVA et une récapitulation pertinente des calculs effectués doit être jointe.
Le prix de vente de 11 millions de francs est imposable au taux normal (montant d'impôt de CHF 891 000). Le montant doit être saisi aux chiffres 200, 205 (option) et 303. La valeur du sol (CHF 2 millions) doit être indiquée aux chiffres 200 et 280.

Conséquences fiscales pour l'acquéreur

L'impôt préalable peut être intégralement déduit puisque l'immeuble est affecté à 100 % à des fins entrepreneuriales y donnant droit. En cas de changement ultérieur d'affectation, il conviendra d'effectuer une correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même).

Variante 3a
Le transfert de l'immeuble a lieu avec procédure de déclaration

Conséquences fiscales pour l'aliénateur

Lors de l'aliénation d'un immeuble avec procédure de déclaration, le vendeur ne doit pas procéder à la correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même), respectivement ne peut faire valoir aucun dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Le transfert de l'immeuble a lieu conformément à l'affectation précédente, à savoir à 40 % à des fins entrepreneuriales donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. L'assujetti remplit ses obligations fiscales par voie de déclaration.

La valeur vénale de l'immeuble (y c. la valeur du sol) de 13 millions de francs est indiquée aux chiffres 200, 225 et 280 (valeur du sol) du décompte TVA. Parallèlement au décompte de TVA, l'assujetti doit remettre le formulaire n° 764 ainsi que d'autres documents.

Conséquences fiscales pour l'acquéreur
L'acquéreur doit apporter la preuve de l'affectation antérieure du bien-fonds acquis. Faute de quoi, l'AFC part du principe que l'aliénateur a affecté la totalité du bien-fonds mis en vente à des activités donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 105 OTVA; ☞ Infos TVA Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration et Changements d'affectation).

Si l'acquéreur est en mesure d'apporter la preuve de l'affectation antérieure, il a la possibilité de faire valoir le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sur la différence d'affectation.

Impôt préalable ne donnant pas droit à la déduction (60 %)	*480 000*
Dépréciation (amortissement selon l'art. 32, al. 2, LTVA) sur 12 ans = 60 %	*- 288 000*
Valeur actuelle de la correction de la déduction de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur)	***192 000***

Le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable de 192 000 francs doit être déclaré au chiffre 410 du décompte TVA. Un récapitulatif pertinent des calculs effectués doit être joint au décompte de TVA.

Variante 3b
Le transfert de l'immeuble a lieu avec procédure de déclaration (situation initiale différente pour l'acquéreur)

La situation initiale décrite plus haut est modifiée dans la mesure où l'acquéreur se propose d'affecter l'immeuble intégralement à une activité ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable (imposition par option caduque).

Conséquences fiscales pour l'acquéreur
L'acquéreur doit apporter la preuve de l'affectation antérieure de l'immeuble acquis. Faute de quoi, l'AFC part du principe que l'aliénateur a affecté la totalité du bien-fonds mis en vente à des activités donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 105 OTVA ☞ Infos TVA Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration et Changements d'affectation).

Si l'acquéreur est en mesure d'apporter la preuve de l'affectation antérieure, il doit procéder à la correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) sur la différence d'affectation.

Impôt préalable donnant droit à la déduction (40 %)	*320 000*
Dépréciation (amortissement selon l'art. 31, al. 3, LTVA) sur 12 ans = 60 %	*- 192 000*
Valeur actuelle de la correction de la déduction de l'impôt préalable (prestation à soi-même)	***128 000***

La correction de l'impôt préalable de 128 000 francs doit être déclarée au chiffre 415 du décompte TVA.

*Si l'acquéreur **ne peut pas** apporter la preuve de l'affectation antérieure, il est tenu de procéder à la **correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même)** sur le prix d'achat de 11 millions de francs, ce qui correspond à un **montant d'impôt de 891 000 francs** (8,1 % de CHF 11 millions). Cette correction doit également être déclarée au chiffre 415 du décompte TVA.*

5.5 Décompte extraordinaire (prestations fournies en dehors du contrat de vente authentique)

Lors du transfert d'immeubles, les prestations périodiques qui sont attribuables à l'aliénateur au delà de la date d'entrée en vigueur du contrat sont en partie réglées en dehors du contrat de vente authentique. Il peut s'agir, le cas échéant, de taxes de droit public, de coûts énergétiques, de primes d'assurances, de loyers, de participations aux frais de chauffage et d'exploitation, de stocks d'huile de chauffage, etc. L'aliénateur doit, à la date d'entrée en vigueur du contrat, établir un décompte extraordinaire de ces prestations à l'intention du nouveau propriétaire de l'immeuble (liste des taxes et recettes susmentionnées).

Pour l'aliénateur, il s'agit dans ce cas d'une refacturation de coûts qu'il convient d'imposer au taux d'impôt en vigueur correspondant (primes d'assurances exclues du champ de l'impôt, eau courante au taux réduit, abonnements de service au taux normal, etc.). Si, auparavant, aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'existait sur ces coûts refacturés, une correction de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable) est possible. L'acheteur peut - s'il maintient l'option - procéder à la déduction partielle ou intégrale de l'impôt préalable sur ces coûts.

Les avances de loyers et de charges versées par les locataires représentent une diminution de la contre-prestation pour le précédent propriétaire. Le nouveau propriétaire est tenu - s’il maintient l’option - d’imposer, en partie ou en totalité, les parts de loyers et de charges qui lui sont créditées.

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

La location d'immeubles ou de parts d'immeubles est exclue du champ de l'impôt sans droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 29, al. 1, LTVA). L'option est possible aux conditions définies à l'art. 22 LTVA (☞ ch. 3). Les prestations imposables mentionnées à l'art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA dans le domaine de la mise à disposition, à des fins d'usage et de jouissance, d'immeubles ou de parts d'immeubles sont explicitées au ch. 7.

6.1 Exigences formelles relatives aux contrats de bail lorsqu'il est fait usage de l'option

Il est recommandé de rédiger les contrats de bail de façon à remplir les exigences relatives à la facturation définies à l'art. 26, al. 2, LTVA (notamment indication du n° TVA [par ex. CHE-123.456.789 TVA] du bailleur et indication du taux de TVA [par ex. *«taux normal en vigueur, actuellement 8,1 %»*]). Pour autant que les conditions (art. 28 LTVA) soient remplies, le locataire peut déduire, sur la base du contrat écrit, l'impôt préalable versé dans le cadre des paiements périodiques au bailleur.

6.2 Sous-location

Indépendamment du fait que le propriétaire ait opté ou non pour l'imposition de la location, chaque locataire ou sous-locataire peut opter pour l'imposition d'une sous-location éventuelle pour autant que les conditions définies au ch. 3.1 ci-dessus soient remplies.

Il y a changement d'affectation pour le locataire qui sous-loue les locaux, lorsque l'option pour l'imposition de la sous-location prend effet, est supprimée en tout ou en partie ou encore est étendue.

☞ Des informations détaillées à ce sujet figurent dans l'Info TVA Changements d'affectation.

Si le locataire ou le sous-locataire assujetti n'affecte pas la totalité des locaux loués à des activités entrepreneuriales donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, il doit corriger la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses correspondantes.

☞ Des informations détaillées sur la correction de l'impôt préalable figurent dans l'Info TVA Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable.

6.3 Charges

Les charges constituent 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 entité et font l'objet du même traitement fiscal - même en cas de facturation séparée.

Les prestations fournies en plus et facturées séparément, comme le nettoyage d'une chambre ou d'un appartement, le lavage du linge de lit, etc., ne sont **pas** assimilées aux charges et sont imposables au taux normal. 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.

6.3.1 Traitement fiscal des charges en cas de baux à loyer imposés par option

6.3.1.1 Principe

Le propriétaire ou le locataire peut déduire l'impôt préalable payé sur les dépenses afférentes aux charges des baux à loyer imposés par option, sur la base de la clé de répartition des charges (avec et sans imposition par option). Si le propriétaire ou le locataire facture les frais de chauffage en fonction de la consommation, il peut déduire (à titre provisoire) l'impôt préalable sur les dépenses y relatives consenties en cours d'année pour le locataire assujetti, en s'appuyant sur la consommation de l'année précédente. Lors de l'établissement du décompte des charges, il s'agira de vérifier s'il y a lieu de procéder à une correction de la déduction sur la base de la consommation effective.

☞ Un exemple de calcul ad hoc figure à l'annexe 13.3.

A l'occasion de l'adaptation annuelle de la clé (variable) de répartition des charges, il convient également, lors de la correction de l'impôt préalable, de tenir compte des éventuelles modifications apportées aux options (options nouvelles ou caduques).

Autre façon de procéder au décompte
Par mesure de simplification (art. 80 LTVA), il est possible, au lieu de procéder à une correction en continu sur les achats, de déduire dans un premier temps la totalité des impôts préalables. A la fin de l'année ou à la fin de la période de décompte des charges, les impôts préalables devront être corrigés.

☞ Un exemple de calcul ad hoc figure à l'annexe 13.4.

6.3.1.2 Règlementation transitoire en matière de charges

Par mesure de simplification (art. 80 LTVA), l'assujetti a la possibilité, lors du passage à l'option, de traiter les charges de la manière suivante:

Les acomptes payés avant le début de l'option ne sont pas imposés. Ils sont en revanche imposables dès le début de l'option. Pour simplifier, l'AFC recommande d'imposer les éventuels paiements complémentaires au moment du décompte final et de traiter simultanément les éventuels remboursements comme des diminutions de la contre-prestation. Un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable peut être exercé en relation avec l'impôt grevant l'huile de chauffage en stock au début de l'option, tandis qu'une correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) intervient en cas d'abandon de l'option. Sur le décompte des charges, il convient toujours de procéder au décompte correct de la TVA (baux à loyer avec ou sans option).

6.3.1.3 Forfait pour le calcul de la part privée sur les charges dans le cas d'entreprises individuelles

Lorsque l'entrepreneur assujetti a son domicile dans un immeuble qu'il utilise aussi à des fins entrepreneuriales et que l'attribution des montants d'impôt préalable sur les charges à la part privée d'utilisation (pour le chauffage, l'électricité, le gaz, le nettoyage, les télécommunications, etc.) représente un travail fastidieux, il peut procéder au calcul forfaire de la part privée sur les charges. La déclaration de la correction de l'impôt préalable est opérée sous chiffre 415 du décompte TVA.

☞ Des informations détaillées au sujet des parts privées sur les charges figurent dans l'Info TVA Parts privées.



Les dépenses liées aux investissements, à l'entretien, à la rénovation et à d'autres travaux réalisés sur l'immeuble ne sont **pas** prises en compte dans ce forfait. Une correction supplémentaire de la déduction de l'impôt préalable, correspondant à la part de l'immeuble utilisée à titre privé, doit être effectuée **en continu**sur ces dépenses (l'art. 30, al. 2, LTVA **ne** trouve **pas application** en l'espèce).

6.3.2 Traitement fiscal des charges en cas de baux à loyer non imposés par option

6.3.2.1 Charges comprises dans le contrat de bail

Selon le principe «***location et charges = une entité***», le locataire assujetti, en cas de baux à loyer non imposés par option, ne peut faire valoir une déduction de l'impôt préalable ni sur le loyer, ni sur les charges.



Lorsque le bail n'a pas fait l'objet d'une option d'imposition, les décomptes de charges ne feront pas mention de la TVA.

6.3.2.2 Charges non incluses dans le contrat de bail

Si les charges ne sont pas incluses dans le contrat de bail mais que les prestations correspondantes (par ex. eau, électricité, chauffage ou nettoyage) sont convenues directement entre le locataire et un **tiers indépendant** qui les facture, il s'agit pour le tiers d'une prestation imposable au taux normal ou au taux réduit fournie au locataire. Si le locataire est assujetti, il peut - s'il utilise les locaux pour une activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable - déduire l'impôt préalable.

Ne sont pas considérées comme des charges les dépenses facturées habituellement par des tiers et liées exclusivement à l'objet loué (par ex. électricité ou eau). Si celles-ci sont facturées par le propriétaire ou le bailleur, il s'agit d'une livraison imposable au taux correspondant.

6.4 Déduction de l'impôt préalable pour l'entretien et les investissements

Les explications ci-après se réfèrent à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses consenties par le bailleur pour l'entretien et les investissements.

- Pour les dépenses directement attribuables aux différentes unités locatives, il est possible de procéder à la déduction totale de l'impôt préalable lorsque le bail a fait l'objet de l'option (par ex. travaux de peinture dans les locaux); lorsque le bail n'a pas fait l'objet de l'option (par ex. nouveau tapis dans l'appartement [ne pouvant pas faire l'objet de l'option] d'un locataire), l'impôt préalable ne peut pas être déduit.
- Lorsqu'il n'est pas possible d'attribuer les dépenses à chaque unité locative (par ex. pour les façades, le toit ou la cave), l'assujetti peut utiliser, pour la correction **en continu** de l'impôt préalable (l'art. 30, al. 2, LTVA **ne** trouvant **pas application** en l'espèce), une clé de répartition s'appuyant sur des critères d'exploitation objectifs, comme la surface locative (m^2), le volume (m^3) ou d'autres éléments objectifs.



Les **locaux communs** qui ne sont pas directement attribuables tels que, par exemple, le hangar à vélos, la cage d'escaliers, le local de chauffage, la buanderie, les voies d'accès ou les installations sanitaires communes, **ne** doivent **pas** être intégrés dans le calcul de la répartition des surfaces et des locaux.

Les changements d'affectation (un bail avec option suit un bail sans option ou l'inverse) peuvent entraîner une adaptation de la clé de répartition en question.

Donne également droit à la déduction de l'impôt préalable, un immeuble (une partie d'immeuble) provisoirement vide (en raison du déménagement du locataire), dont la location a fait l'objet d'une option d'imposition (☞ ch. 6.8).

6.5 Déduction de l'impôt préalable sur des immeubles détenus par des entreprises individuelles

Un assujetti (entreprise individuelle) qui réalise une activité entrepreneuriale dans son propre immeuble (ou partie d'immeuble) peut déduire l'impôt préalable payé sur les dépenses (réparations, entretien, charges et investissements) liées à la partie de l'immeuble affectée à l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

Si, en raison de la **méthode de la prépondérance** appliquée pour les impôts directs, le bâtiment n'est pas considéré comme un élément du patrimoine de l'entreprise et qu'il n'est pas activé dans la comptabilité de l'entreprise, il convient de conserver les justificatifs des dépenses (y c. les investissements) qui ne sont pas payés par le biais de la comptabilité de l'entreprise mais qui sont consentis en vue d'une activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. Il y a lieu de comptabiliser les impôts préalables déduits sur les comptes correspondants (à l'actif, éventuellement même sur un compte séparé d'impôt préalable) avec contre-écriture sur le compte privé (lequel figure au passif du bilan).

L'assujetti conservera les documents nécessaires au calcul d'un changement d'affectation, conformément à l'art. 70, al. 3 en relation avec l'art. 42 LTVA pendant **26 ans** (durée d'amortissement plus prescription).

6.6 Paiements du locataire

Le paiement du loyer et des charges constitue la principale obligation contractuelle du locataire. Conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA, ces prestations sont exclues du champ de l'impôt pour le bailleur, s'il n'a pas opté pour l'imposition de la location au sens de l'art. 22, al. 1, LTVA.

Les frais que le bailleur facture au locataire, en plus du loyer et des charges, en raison d'une utilisation impropre de l'objet loué représentent de **véritables dommages-intérêts** et, à ce titre, ne sont pas soumis à l'impôt (non contre-prestation; art. 18, al. 2, let. i, LTVA). Par mesure de simplification, les petites réparations sont assimilées à des dommages-intérêts. En font partie tous les frais de remplacement et de réparation que le bailleur facture au locataire et que ce dernier est tenu, par contrat, de payer même s'ils ne sont pas dus à un traitement impropre de l'objet loué. Cette appréciation fiscale est valable que ces frais soient réglés par le locataire lui-même ou par son assurance. S'il a opté pour l'imposition des recettes locatives, le bailleur peut déduire l'impôt préalable sur les dépenses consenties pour éliminer les dommages découlant d'une utilisation impropre.
Le bailleur est libre toutefois d'imposer ces petites réparations au taux normal en lieu et place de les traiter comme des dommages-intérêts.

Pour savoir comment traiter fiscalement les investissements demandés par le locataire, nous renvoyons aux ch. 6.10.1 et 6.10.2 ci-après.

6.7 Changement d'affectation au départ d'un locataire

Lorsqu'un bail avec option en suit un autre ne faisant pas l'objet de l'option (ou inversement), le bailleur peut être amené à procéder à une correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même selon l'art. 31 LTVA ou dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable selon l'art. 32 LTVA) (☞ Info TVA Changements d'affectation et réglementation transitoire en matière de charges; ☞ ch. 6.3.1.2).

6.8 Immeubles inoccupés

6.8.1 Après avoir été loués

Lorsqu'un immeuble ou une partie d'immeuble est inutilisé provisoirement (par ex. en raison d'une impossibilité de le louer), il s'agit, du point de vue fiscal, d'une inoccupation. Pour la TVA, il n'y a pas de limite temporelle à l'inoccupation. Dans ce cas, il convient de traiter les dépenses encourues pendant la période d'inoccupation, comme les investissements (dépenses destinées à augmenter la valeur ou rénovation importante), les frais d'entretien (dépenses destinées à maintenir la valeur) et les coûts d'exploitation (matériel d'exploitation et autres dépenses non assimilables à des coûts d'investissement), de manière identique à la location antérieure:

- Conformément à l'art. 28 LTVA, la déduction de l'impôt préalable est possible si, avant l'inoccupation, l'immeuble ou la partie d'immeuble concerné était utilisé pour des activités entrepreneuriales imposables (par ex. location avec option). Si, en revanche, des dépenses sont consenties dans la perspective d'un changement d'affectation (le bail suivant ne fera pas l'objet de l'option), elles ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable au moment de l'intention du changement. L'intention de changer d'affectation doit être prouvée au moyen de **documents *«externes»*** (par ex. mise à l'enquête, permis de construire ou décision de la commune). Cette disposition concerne toutes les dépenses comme les investissements, les frais d'entretien et les coûts d'exploitation. Si **l'assujetti** a néanmoins **fait valoir** (au moment où l'intention du changement d'affectation est connue) la **déduction de l'impôt préalable**, il sera alors tenu de la corriger intégralement au moyen d'un **décompte rectificatif**. Dans ce cas, un **intérêt de retard** est dû en sus de l'impôt (remboursement de l'impôt préalable déduit précédemment).

- La déduction de l'impôt préalable est impossible si, avant l'inoccupation, l'immeuble ou la partie d'immeuble concerné était utilisé pour une activité entrepreneuriale non imposable (par ex. location sans option). En revanche, si des dépenses sont consenties en relation avec un changement d'affectation concret et imminent (le bail suivant fera l'objet de l'option), celles-ci donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. L'intention de changer d'affectation doit être prouvée au moyen de **documents *«externes»*** (par ex. mise à l'enquête, permis de construire ou décision de la commune). Cette disposition concerne toutes les dépenses comme les investissements, les frais d'entretien et les coûts d'exploitation. Si, contrairement à son intention première, l'assujetti **décide** ensuite de **ne pas opter pour l'imposition de la location**, il sera alors tenu de **corriger intégralement (sans amortissement) l'impôt préalable** déduit **en trop** pour les périodes fiscales concernées. Aucun **intérêt de retard** n'est dû, en revanche, sur les impôts préalables déduits en trop.

Si l'affectation de l'immeuble change après une période d'inoccupation (augmentation ou diminution de la proposition des activités imposables ou exclues du champ de l'impôt), l'assujetti peut être amené à procéder à une correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même selon l'art. 31 LTVA ou dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable selon l'art. 32 LTVA). Dans ce cas, le changement d'affectation est réputé intervenir au début du nouveau bail. Il convient de tenir compte des amortissements pour les dépenses d'augmentation de la valeur de l'immeuble qui ont été consenties **avant** l'inoccupation, et ceci jusqu'au moment du changement d'affectation. Les dépenses d'augmentation de la valeur de l'immeuble, consenties pendant l'inoccupation, sont réputées non utilisées et aucun amortissement ne doit être effectué. Aucune correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même ou dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable) n'a lieu pour les dépenses de maintien de la valeur du bien, pour les dépenses relatives au matériel d'exploitation et autres dépenses non assimilables à des coûts d'investissement.

☞ Des explications complémentaires sur le thème des *«dépenses ayant une incidence fiscale pour les biens immobiliers»* se trouvent dans l'Info TVA Changements d'affectation.

Dans les exemples 4 et 5 suivants, les assujettis n'effectuent aucune dépense d'augmentation de la valeur du bien avant leur intention d'en modifier l'affectation, respectivement le moment de la mise à l'enquête.

Exemples 1 et 2
Bail sans option, ni avant ni après l'inoccupation
Le bail relatif à un cabinet médical, qui n'avait pas fait l'objet d'une option d'imposition, est résilié au 30 juin 2016. Pour accroître les possibilités de location, le propriétaire a réalisé des investissements sur cette unité locative pendant la période d'inoccupation. Le 1er avril 2018, les locaux ont pu être loués (sans option) à un autre médecin.
Aucun impôt préalable ne peut être déduit sur les coûts d'exploitation et investissements consentis pendant la période d'inoccupation.

Après 25 ans, le locataire d'un appartement de 4 pièces, situé dans un vieil immeuble résidentiel, doit résilier son bail au 30 septembre 2017 pour des raisons de santé. Dans un premier temps, le bailleur n'entreprend que de petits travaux de rafraîchissement et ne trouve pas de nouveau locataire. Il se décide alors à entreprendre une rénovation complète. Le 1er mai 2018, il parvient à relouer l'appartement à une famille. Le bailleur ne peut pas déduire l'impôt préalable sur les coûts d'entretien et d'exploitation courants et les investissements.

Exemple 3
Bail avec option, avant et après l'inoccupation
Le bail relatif à un cabinet dentaire assujetti, qui avait fait l'objet d'une option d'imposition, est résilié au 30 septembre 2017. Pour accroître les possibilités de location, le propriétaire a réalisé des investissements sur cette unité locative pendant la période d'inoccupation. Le 1er mai 2018, les locaux sont finalement loués comme bureaux à une fiduciaire (avec option).
L'impôt préalable grevant les coûts d'exploitation et investissements consentis pendant la période d'inoccupation peut être pleinement déduit.

Exemple 4
Location d'un appartement (sans possibilité d'option) suite à un bail avec option (changement d'affectation pendant l'inoccupation)
Le bail relatif aux bureaux d'une étude d'avocat, qui fait l'objet d'une option d'imposition, est résilié au 30 septembre 2017. Comme il y a pléthore de surfaces de bureaux et que l'immeuble risque d'être inoccupé longtemps, le bailleur décide, en janvier 2018, de louer ces locaux en tant qu'appartement, car la demande est élevée dans ce secteur. Pour ce faire, il adresse une demande d'autorisation de construire le 1er mars 2018 et réalise différents investissements. Le bail de l'appartement débute le 1er juillet 2018. En raison de la déduction de l'impôt préalable opérée sur l'acquisition des locaux en 2010, le bailleur doit procéder à une correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même au sens de l'art. 31 LTVA) découlant du changement d'affectation.

Le bailleur peut déduire l'impôt préalable payé en relation avec les coûts d'exploitation afférents jusqu'à la mise à l'enquête de la transformation de ces locaux en un appartement, soit jusqu'au 1er mars 2018. Ensuite, la déduction de l'impôt préalable n'est plus possible, ni pour les coûts d'entretien et d'exploitation, ni pour les investissements.

	Montants en CHF
Correction de l'impôt préalable pour prestation à soi-même:	
Impôts préalables déduits sur les coûts d'investissement	*80 000*
Amortissements pour les années 2010 (début de l'utilisation) à 2017 (dernière année écoulée): 8 ans à 5 % = 40 %	*- 32 000*
Correction de l'impôt préalable pour prestation à soi-même au 1.3.2018	***48 000***

(Moment de la demande d'autorisation de construire)

La correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) doit être déclarée au chiffre 415 du décompte de TVA.

Exemple 5
Bail avec option suite à un bail sans option (changement d'affectation pendant l'inoccupation)
Une école a résilié le bail (sans option) relatif à l'étage qu'elle occupait dans un immeuble administratif au 30 juin 2016. Immédiatement après la résiliation du contrat, le bailleur décide de louer à l'avenir ces locaux comme bureaux et d'opter pour l'imposition de la location. A cet effet, il adresse une demande de mise à l'enquête le 1er avril 2017. Dès qu'il reçoit le permis de construire, il accomplit différents travaux dans les locaux. Comme le bailleur a l'intention d'opter pour l'imposition de la location de ces locaux, il y a changement d'affectation au 1er avril 2017 (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable). Au moment de la construction du bâtiment, en 2011, le bailleur assujetti n'avait pas fait valoir les impôts préalables pour les locaux situés sur l'étage (qui faisaient précédemment l'objet d'un bail sans option avec l'école). Le 1er août 2018, les locaux ont pu être reloués avec option à une étude d'avocat.

Le bailleur ne peut pas faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur les coûts d'exploitation encourus jusqu'à la mise à l'enquête, soit jusqu'au 1er avril 2017. Ensuite, la déduction de l'impôt préalable sur les coûts de transformation, d'entretien et d'exploitation est possible.

	Montants en CHF
Correction de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur): Impôts préalables non déduits sur les coûts d'investissement	*90 000*
Amortissements pour les années 2011 (début de l'utilisation) à 2016 (dernière année écoulée): 6 ans à 5 % = 30 %	*- 27 000*
Correction de l'impôt préalable pour dégrèvement ultérieur au 1.4.2017	***63 000***
(Moment de la mise à l'enquête)	

La correction de l'impôt préalable sous la forme d'un dégrèvement ultérieur doit figurer au chiffre 410 du décompte de TVA. Un récapitulatif pertinent des calculs effectués doit être joint.

Exemple 6
Bail sans option suite à un bail avec option (changement d'affectation après l'inoccupation)
Le bail relatif aux bureaux d'une étude d'avocat, qui fait l'objet d'une option d'imposition, est résilié au 30 septembre 2017. Le bailleur a l'intention d'utiliser ces bureaux de la même manière à l'avenir. Après une longue période d'inoccupation, il trouve un dentiste prêt à installer son cabinet dentaire dans ces locaux, à la condition toutefois que le bailleur n'opte pas pour l'imposition de cette prestation. Le bailleur loue donc les locaux (sans option) au dentiste dès le 1er juillet 2018. En raison de la déduction de l'impôt préalable opérée sur l'acquisition des locaux en 2010, le bailleur doit procéder à une correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même au sens de l'art. 31 LTVA) au 1er juillet 2018 découlant du changement d'affectation.

Le bailleur peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur les coûts d'exploitation encourus pendant la période d'inoccupation jusqu'au changement d'affectation (au 1er juillet 2018). Il en va de même pour les dépenses de maintien et d'augmentation de la valeur (par ex. travaux de peinture, remplacement des revêtements de sol ou aménagement d'un deuxième WC).
Lors du changement d'affectation, l'assujetti ne doit pas procéder à une correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) sur les coûts d'exploitation grevés de l'impôt préalable et sur les dépenses de maintien de la valeur, car ils sont réputés utilisés. Si, en revanche, le bailleur a procédé, pendant l'inoccupation, à des dépenses d'augmentation de la valeur (par ex. aménagement d'un second WC), celles-ci sont réputées non utilisées et l'impôt préalable y relatif doit être entièrement corrigé (sans intérêt de retard) lors du changement d'affectation (prestation à soi-même).

	Montants en CHF
Correction de l'impôt préalable pour prestation à soi-même:	
Impôts préalables déduits sur les coûts d'investissement	*80 000*
Amortissements pour les années 2010 (début de l'utilisation) à 2017 (dernière année écoulée): 8 ans à 5 % = 40 %	*- 32 000*
Correction de l'impôt préalable pour prestation à soi-même au 1.7.2018	***48 000***

La correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même) doit être déclarée au chiffre 415 du décompte de TVA.

Exemple 7
Bail avec option suite à un bail sans option (changement d'affectation après l'inoccupation)
Une école a résilié le bail (sans option) relatif à l'étage qu'elle occupait dans un immeuble administratif au 30 juin 2016. Le bailleur veut continuer d'utiliser les locaux de la même manière à l'avenir. Après une longue période d'inoccupation, le bailleur ne retrouve pas d'école mais un bureau de conseil fiscal qui souhaite louer ces locaux mais qui tient, pour des raisons fiscales, à ce que le bailleur opte pour l'imposition de cette prestation. Le 1er novembre 2018, le bail avec option est conclu. Il y a donc changement d'affectation au 1er novembre 2018(dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable). Au moment de la construction du bâtiment en 2011, le bailleur assujetti n'avait pas fait valoir les impôts préalables sur les locaux de cet étage.

Le bailleur ne peut pas déduire l'impôt préalable sur les coûts d'exploitation encourus pendant la période d'inoccupation précédant le changement d'affectation (au 1er novembre 2018). Il en va de même pour les dépenses de maintien de la valeur du bien (par ex. remplacement des stores ou des installations sanitaires). Sur ces dépenses, il n'en résulte aucune correction d'impôt préalable (dégrèvement ultérieur), car les prestations y relatives sont réputées utilisées. Si, en revanche, le bailleur a réalisé des dépenses d'augmentation de la valeur du bien pendant l'inoccupation, celles-ci sont réputées non encore utilisées et l'impôt préalable y relatif peut être entièrement corrigé au moment du changement d'affectation (dégrèvement ultérieur).

	Montants en CHF
Correction de l'impôt préalable (dégrèvement ultérieur): Impôts préalables non déduits sur les coûts d'investissement	*90 000*
Amortissements pour les années 2011 (début de l'utilisation) à 2017 (dernière année écoulée): 7 ans à 5 % = 35 %	*- 31 500*
Correction de l'impôt préalable pour dégrèvement ultérieur au 1.11.2018	***58 500***

La correction de l'impôt préalable sous la forme d'un dégrèvement ultérieur doit être déclarée au chiffre 410 du décompte de TVA. Un récapitulatif pertinent des calculs effectués doit être joint.

6.8.2 Avant le premier bail

Lorsqu'un immeuble nouvellement construit est inoccupé, la déduction de l'impôt préalable est possible uniquement dans la mesure où cet immeuble ou des parties de celui-ci ont été construits en vue d'une activité entrepreneuriale y donnant droit. Voir à ce propos le ch. 4.1 ci-dessus.

6.9 Logement de concierge

La **correction de l'impôt préalable** en relation avec la location d'un logement de concierge dans un immeuble utilisé exclusivement à des fins entrepreneuriales peut être simplifiée ***(«imposition tacite»)***. L'impôt est alors calculé au taux normal sur les recettes de location et de charges en se basant sur un loyer usuel. Il convient de le déclarer non au titre d'impôt sur le chiffre d'affaires, mais au titre de correction de l'impôt préalable au chiffre 415 du décompte de TVA. Etant donné qu'il ne s'agit **pas** d'une véritable **imposition** de ces chiffres d'affaires, les documents liant les deux parties (par ex. contrat de bail) **ne doivent pas mentionner l'impôt**. Les impôts préalables sur les dépenses y relatives (coûts d'exploitation, entretien et investissements) peuvent être pleinement déduits.

☞ Des informations complémentaires sur cette procédure simplifiée (imposition tacite) figurent au ch. 12 ci-après.

6.10 Travaux de construction réalisés sur des biens immobiliers loués

6.10.1 Travaux de construction réalisés par le locataire (bail de locaux bruts)

Le locataire assujetti qui exécute ou fait exécuter à sa charge des travaux de construction sur le bien qu'il loue (bail de locaux bruts; le locataire paie les objets intégrés) peut déduire l'impôt préalable s'il utilise le bien pour une activité entrepreneuriale donnant droit à cette déduction. Cette disposition s'applique sans égard au fait que le bailleur ait opté pour l'imposition ou non. De même, il importe peu que le bailleur soit également l'entrepreneur général qui réalise ces travaux ou les fait réaliser.

La refacturation des coûts de ces aménagements par le locataire assujetti à un tiers (par ex. au bailleur ou, en cas de résiliation du contrat, au nouveau locataire) est réputée livraison de biens imposable au taux normal puisqu'il s'agit de la facturation (totale ou partielle) de dépenses d'aménagement consenties en son temps. Si le locataire précédent a utilisé les aménagements de manière mixte (double affectation), c'est-à-dire pour la réalisation tant de prestations imposables que de prestations exclues du champ de l'impôt, il a également la possibilité de procéder au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (art. 32 LTVA). Il en va de même en cas d'utilisation exclusive à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt et d'une refacturation ultérieure imposable.

En cas de correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même ou dégrèvement ultérieur), il convient de tenir compte d'un **amortissement de 5 % par an** pour le calcul de la valeur résiduelle.

Si les aménagements réalisés sont transférés au bailleur ou au propriétaire sans dédommagement ou si le locataire doit les éliminer à ses frais, il ne s'agit pas là d'un changement d'affectation. Selon l'usage auquel ils étaient affectés, le locataire peut déduire l'impôt préalable sur les coûts de remise en état.

Exemple 1

Le locataire assujetti, Maurice SA, loue depuis le début de l'année 2024 auprès de la société Immo SA, dans un endroit très fréquenté de la zone piétonnière du centre-ville, divers locaux pour ses bureaux (bail de locaux bruts avec imposition par option; durée de location fixe de 10 ans). Les dépenses supplémentaires consacrées à la transformation et à l'aménagement de ces locaux en des bureaux (par ex. dallage du sol, parois supplémentaires, équipements fixés à demeure et installations sanitaires) s'élèvent à 200 000 francs plus 16 200 francs de TVA à 8,1 %. Lorsqu'elle a procédé à ces aménagements, Maurice SA disposait d'un droit à la déduction de l'impôt préalable de 50 % par rapport à la nature des activités entrepreneuriales qu'elle exerçait. Partant, elle n'a pu procéder à une déduction de l'impôt préalable sur ces dépenses qu'à hauteur de 8 100 francs. Toutefois, dès 2029, Maurice SA ne réalise que des chiffres d'affaires imposables, c'est-à-dire qu'elle a droit dorénavant à une déduction complète de l'impôt préalable. Maurice SA peut donc prétendre au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable suivant:

	Montants en CHF
Impôt préalable grevant les frais d'investissement sur lequel la déduction n'a pas été opérée	*8 100*
Amortissement pour les années 2024 (= 1ère année d'utilisation) à 2028 (dernière année, écoulée, d'utilisation): 5 ans à 5 % = 25 %	*- 2 025*
Correction de l'impôt préalable, au 1er janvier 2029, à titre du dégrèvement ultérieur de l'impôt	***6 075***

Exemple 2

Le locataire assujetti, Dupont SA, loue depuis le début de l'année 2020 auprès de la société Immo SA divers locaux de formation et d'enseignement (bail de locaux bruts sans imposition par option; durée de location fixe de 10 ans). Les dépenses supplémentaires consécutives à la transformation et à l'aménagement des surfaces louées en des locaux de formation et d'enseignement (par ex. dallage du sol, parois supplémentaires, équipements fixés à demeure et installations sanitaires) s'élèvent à 200 000 francs plus 15 400 francs de TVA à 7,7 %. Dupont SA utilise ces locaux pour la fourniture de prestations de formation et d'enseignement (non imposées par option et ne lui donnant ainsi pas droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses d'aménagement de ces locaux). Suite à l'expansion de ses affaires, Dupont SA décide, en 2024, de construire son propre immeuble pour y exercer ses activités de formation et de conseil et c'est pourquoi elle désire se «défaire» du contrat de location conclu avec Immo SA. Dupont SA trouve un nouveau locataire (SportMoto SA) qui reprend le contrat de location qu'elle avait conclu avec Immo SA. S'agissant des travaux de transformation et d'aménagement de ces locaux exécutés en 2020 par Dupont SA, il est convenu avec SportMoto SA que celle-ci verse à Dupont SA un montant de 100 000 francs plus 8 100 francs de TVA à 8,1 %. Dupont SA doit imposer le paiement de SportMoto SA, mais elle peut par contre faire valoir simultanément le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable suivant:

	Montants en CHF
Impôt préalable grevant les frais d'investissement sur lequel la déduction n'a pas été opérée	*15 400*
Amortissement pour les années 2020 (= 1ère année d'utilisation) à 2023 (dernière année, écoulée, d'utilisation): 4 ans à 5 % = 20 %	*- 3 080*
Correction de l'impôt préalable, au 1er novembre 2024, à titre du dégrèvement ultérieur de l'impôt	***12 320***

6.10.2 Travaux de construction réalisés par le bailleur

Si le locataire souhaite que le bailleur procède à des investissements supplémentaires, les frais facturés par le bailleur sont réputés élément de la contre-prestation pour la location (partagent le même sort fiscal que la location [imposable ou exclue du champ de l'impôt]) lorsqu'ils sont inclus dans le loyer.

Si, en revanche, le locataire doit procéder à un paiement unique pour ces investissements supplémentaires, ceux-ci ne sont plus inclus dans la contre-prestation pour la location et le bailleur est tenu de les imposer au taux normal.

6.11 Réduction du loyer

Si le bailleur est tenu d'accorder au locataire une réduction ultérieure de loyer (par ex. en raison de défauts de construction, d'influences extérieures, d'utilisation réduite de l'objet loué due à une transformation, un assainissement, etc. ou en raison d'une adaptation du loyer - décidée préalablement par contrat - à l'échéance ou à la prolongation du contrat de bail), il s'agit pour lui d'une diminution de la contre-prestation. Si la location fait l'objet d'une imposition par option, le locataire doit procéder à une correction de l'impôt préalable correspondante.

6.12 Dédommagement en cas de résiliation anticipée et «pas-de-porte»

Le fait de consentir à la résiliation d'un contrat de bail correspond à l'octroi d'un avantage économique consommable au sens de l'art. 3, let. c, LTVA et, partant, à une prestation au sens de la TVA que le locataire assujetti (s'il consent à la résiliation du bail et perçoit à cet effet une contre-prestation du bailleur) ou le bailleur assujetti (s'il consent à la résiliation du bail et perçoit à cet effet une contre-prestation du locataire) doit imposer au taux normal. Il importe peu de savoir qui a exprimé le souhait de résilier le bail et si la location était exclue du champ de l'impôt ou non. Dans de tels cas, il s'agit d'une prestation de services au sens de l'art. 3, let. e, LTVA, dont le lieu est déterminé selon l'art. 8, al. 1, LTVA (principe du lieu du destinataire).

Le *«pas-de-porte»* (également appelé *«key money»*) est un paiement consenti pour l'obtention d'un bail et versé indépendamment des loyers réguliers. Deux cas de figure sont possibles: soit le bailleur verse un *«pas-de-porte»* au locataire, afin que celui-ci résilie le bail de manière anticipée, soit le nouveau locataire propose un pas-de-porte au locataire actuel, afin que celui-ci lui transfère le bail. Dans les deux cas, il s'agit d'une prestation de services au sens de la TVA que le locataire actuel assujetti est tenu d'imposer au taux normal.

Exemple
Le commerce assujetti Maxim SA (locataire actuel), qui consent à résilier, de manière anticipée, le bail d'un local particulièrement bien situé, reçoit pour ce faire un paiement de 500 000 francs du bailleur. Le nouveau locataire conclut un nouveau contrat de bail avec le bailleur et le commerce Maxim SA transfère son siège commercial vers un autre domicile. Le commerce Maxim SA est tenu d'imposer les 500 000 francs (TVA incl.) au taux normal.

7 Locations imposables au sens de l’art. 21, al. 2, ch. 21, let. a à f, LTVA, en particulier les prestations d’hébergement

(art. 21, al. 2, ch. 21, let. a à f, LTVA)

7.1 Délimitation entre fortune commerciale et fortune privée ou entre domaine entrepreneurial et domaine non entrepreneurial en ce qui concerne les appartements et/ou maisons de vacances et les places de parc

Les appartements de vacances, maisons de vacances et places de parc appartenant à des personnes morales (par ex. des SA ou des Sàrl) et des sociétés de personnes (par ex. sociétés en commandite ou en nom collectif) sont considérés comme relevant de la fortune commerciale (= domaine entrepreneurial); en revanche, lorsqu’ils sont propriété d’entreprises individuelles, ils doivent être attribués à la fortune privée (= domaine non entrepreneurial). Lorsque le terme *«appartement de vacances»* est utilisé seul dans les explications ci-après, il inclut également les maisons de vacances et/ou les places de parc.

En ce qui concerne la TVA, ces éléments de patrimoine doivent néanmoins être attribués au **domaine entrepreneurial d’une entreprise individuelle**, lorsque **l’une** des conditions suivantes est remplie:

- La location d’appartements et/ou de maisons de vacances et/ou de places de parc constitue une **exploitation ou partie d’exploitation propre**. C’est le cas lorsque les recettes locatives annuelles brutes (charges comprises) provenant de ces locations **excèdent 40 000 francs**; ce montant s’entend TVA incluse.

- Les appartements et/ou maisons de vacances et/ou places de parc font l’objet **d’une activité exercée à titre professionnel avec des immeubles.**

- Les appartements et/ou maisons de vacances et/ou places de parc servent de **réserve d’exploitation** à l’entreprise.

  Exemple
  Un hôtel possède des appartements de vacances qu’il utilise comme dépendances pour les clients de l’hôtel en période de pointe.

- Les appartements et/ou maisons de vacances et/ou places de parc servent de **garantie pour les crédits d’exploitation** accordés à l’entreprise.

Lorsqu'**aucune des conditions citées ci-dessus n'est remplie**, l'AFC estime pour simplifier que, pour les entreprises individuelles, les contre-prestations provenant de la location d'appartements et/ou de maisons de vacances et/ou places de parc n'excédant pas 40 000 francs ne doivent **pas être attribuées au domaine entrepreneurial**. Les entreprises individuelles ne sont dès lors pas tenues d'imposer ces contre-prestations et la déduction de l'impôt préalable sur les prestations y afférentes n'est pas possible. Les entreprises individuelles assujetties sont néanmoins libres d'imposer la totalité de ces contre-prestations (avec droit à la déduction de l'impôt préalable).

7.1.1 Taux applicables et déduction de l'impôt préalable

Si les appartements de vacances doivent être attribués au domaine entrepreneurial, le propriétaire assujetti est tenu d'imposer au taux spécial pour les prestations d'hébergement les contre-prestations provenant de la location d'une maison ou d'un appartement de vacances situé sur le territoire suisse et au taux normal celles provenant de la location de places de parc situées sur le territoire suisse. L'impôt préalable grevant les dépenses consenties en relation avec des appartements de vacances attribués au domaine entrepreneurial et utilisés principalement à titre commercial est pleinement déductible.

Si un appartement de vacances (situé sur le territoire suisse) attribué au domaine entrepreneurial est affecté principalement à une activité non entrepreneuriale (par ex. pour l'utilisation privée dans le cas d'une entreprise individuelle), la déduction de l'impôt préalable déjà effectuée doit être corrigée (art. 31, al. 2, LTVA).

7.1.2 Mise à la disposition de personnes étroitement liées

Si un appartement de vacances (situé sur le territoire suisse) attribué au domaine entrepreneurial est mis gratuitement à la disposition de personnes étroitement liées (art. 3, let. h, LTVA) ou loué à celles-ci à un prix préférentiel, le propriétaire assujetti est tenu d'imposer la valeur locative qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 24, al. 2, LTVA). Si les valeurs nécessaires pour le calcul du prix de marché («*location*» à des tiers indépendants pendant la même saison) font défaut, l'AFC admet comme valeur la **valeur locative annuelle** applicable pour l'impôt fédéral direct (v. la lettre-circulaire n° 2-046-D-2008-f du 21.2.2008 de l'Impôt fédéral direct) augmentée d'un **supplément de 25 %**. Pour le calcul, le cas échéant, on part du principe que l'année compte 360 jours. La valeur ainsi déterminée est soumise à l'impôt au taux spécial grevant les prestations d'hébergement (pour la location d'appartements et de maisons de vacances) ou au taux normal (pour la simple location de places de parc qui n'est pas réputée prestation accessoire élargie du secteur de l'hébergement).

7.1.3 Utilisation à des fins privées par l'entreprise individuelle

Si, dans le cas d'une entreprise individuelle assujettie, un ou plusieurs immeubles de vacances sont attribués au domaine entrepreneurial, l'AFC part du principe, dans le sens d'un calcul par approximation, que l'un de ces objets est utilisé pendant **deux mois par année** à des fins privées (art. 31, al. 2, LTVA). Il convient pour ces 2 mois de calculer une valeur locative au sens de l'art. 31, al. 4, LTVA. L'AFC admet comme valeur la moyenne des **valeurs locatives annuelles** des différents objets applicables pour l'impôt fédéral direct (☞ ch. 7.1.2), augmentée d'un **supplément de 25 %**. Pour le calcul, le cas échéant, on part du principe que l'année compte 360 jours. L'impôt sur cette valeur locative, calculé au taux spécial pour les prestations d'hébergement ou au taux normal pour les places de parc, doit être déclaré comme correction de l'impôt préalable (☞ décompte TVA; chiffre 415). Tant l'AFC que l'assujetti ont la possibilité d'invoquer une durée d'utilisation différente, s'ils peuvent la prouver au moyen de justificatifs appropriés.

7.1.4 Propriété commune ou copropriété de l'entrepreneur assujetti et de son conjoint

Lorsque l'assujetti et son conjoint sont propriétaires communs ou copropriétaires d'appartements et/ou de maisons de vacances et/ou de places de parc, ils forment, en ce qui concerne la TVA, un sujet fiscal indépendant (société simple). Ils doivent imposer les contre-prestations provenant de la location des objets précités au taux correspondant (c.-à-d. la location d'appartements et de maisons de vacances au taux spécial applicable aux prestations d'hébergement et la location de places de parc au taux normal), si les conditions de l'assujettissement subjectif définies à l'art. 10, al. 1, LTVA sont remplies ou s'ils renoncent à la libération de l'assujettissement conformément à l'art. 11 LTVA.

7.1.5 Exemples

Exemple 1
L'épicier Jean Comte (entreprise individuelle) est inscrit en tant qu'assujetti au registre des contribuables TVA. Il investit sa fortune privée principalement dans des appartements de vacances, qu'il loue. Les recettes annuelles provenant de la location se montent à environ 60 000 francs. Les appartements de vacances ne figurent pas dans la comptabilité commerciale. Durant les vacances et certains week-ends, Jean Comte et sa famille séjournent dans l'un des appartements.

Lorsque les recettes annuelles provenant de la location d'appartements dépassent 40 000 francs, ces immeubles sont réputés unité d'exploitation qu'il convient d'attribuer, en ce qui concerne la TVA, au domaine entrepreneurial de l'entreprise individuelle. Jean Comte est tenu d'imposer les contre-prestations perçues pour la location au taux spécial grevant les prestations d'hébergement. Il peut déduire intégralement l'impôt préalable sur les dépenses liées à l'hébergement (par ex. électricité, eau, chauffage, lavage du linge et entretien). Pour l'utilisation privée de l'appartement, Jean Comte doit calculer la TVA sur la valeur locative qu'il facturerait à un tiers indépendant. L'impôt (au taux spécial pour les prestations d'hébergement; ☞ ch. 7.2) calculé sur la valeur locative doit être déclaré comme correction de l'impôt préalable (☞ décompte TVA; chiffre 415). Le calcul de cette valeur locative est expliqué plus haut, au ch. 7.1.3.

Variante

Si les ***appartements de vacances sont la propriété de l'épouse*** *de Jean Comte et s'ils sont loués en son nom, il n'est plus question de les attribuer au domaine entrepreneurial de l'entreprise individuelle Jean Comte. L'impôt préalable ne peut pas être déduit; parallèlement, les recettes réalisées ne sont pas imposables, à moins que l'épouse elle-même soit assujettie en raison du dépassement de la limite de chiffre d'affaires (CHF 100 000; art. 10 LTVA) ou qu'elle ait renoncé à la libération de l'assujettissement (art. 11 LTVA).*

Exemple 2

Georges Blanc, propriétaire de l'entreprise assujettie Georges Blanc Machines (entreprise individuelle), possède 4 appartements de vacances (en Suisse), qui n'apparaissent pas comme fortune commerciale dans la comptabilité de l'entreprise individuelle. Pour l'année 2018, l'entreprise envisage de gros investissements pour lesquels elle sollicite un crédit d'exploitation auprès d'une banque. La banque accepte d'accorder le crédit à condition que les 4 appartements attribués à la fortune privée de Georges Blanc servent de garantie. Georges Blanc accepte cette condition et le crédit d'exploitation est accordé le 1er juillet 2018.

Les 4 appartements de vacances étant attribués, pour les besoins de la TVA, au domaine entrepreneurial de l'entreprise individuelle le 1er juillet 2018, Georges Blanc doit, à compter de cette date, déclarer les contre-prestations perçues pour leur location au taux spécial applicable aux prestations d'hébergement. En contrepartie, il peut déduire pleinement l'impôt préalable sur les dépenses relatives à ces appartements, de même qu'il peut examiner la possibilité d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sur les dépenses ayant un caractère d'investissement effectuées précédemment. Pour l'utilisation privée, il doit calculer la TVA sur la valeur locative qu'il facturerait à un tiers indépendant. L'impôt (au taux spécial pour les prestations d'hébergement; ☞ ch. 7.2) calculé sur la valeur locative doit être déclaré comme correction de l'impôt préalable. Le calcul de la valeur locative pour plusieurs appartements est expliqué plus haut, au ch. 7.1.3.

☞ Des informations complémentaires sur la manière de saisir l'impôt préalable figurent au ch. 6.5 ci-dessus.

☞ Pour les **changements d'affectation** concernant les immeubles (par ex. transfert d'appartements et/ou de maisons de vacances à la fortune privée ou l'inverse), nous renvoyons aux explications figurant dans l'Info TVA Changements d'affectation.

7.2 Prestations d'hébergement et location de salles dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration

(art. 21, al. 2, ch. 21, let. a, LTVA)

Les paragraphes suivants explicitent quand la «*location*», par exemple d'un appartement de vacances, est réputée prestation d'hébergement imposable et quand elle est assimilée à une location exclue du champ de l'impôt.

7.2.1 Prestations d'hébergement dans la parahôtellerie et distinction par rapport à la location exclue du champ de l'impôt

Les dispositions de l'art. 21, al. 2, ch. 21, let. a, LTVA s'appliquent aux prestations d'hébergement (nuitée avec petit-déjeuner) de l'hôtellerie (hôtels et établissements de cure) et de la parahôtellerie.

a) La location de logements meublés ou non pour l'hébergement d'hôtes est, en règle générale, réputée **prestation d'hébergement** soumise à la TVA au **taux spécial**, quelle que soit la durée du contrat.

Exemples
Hébergement dans des hôtels, des appartements et/ou des maisons de vacances, des maisons pour colonies ou camps de vacances, des chambres d'hôtes, des dortoirs, etc.

Les prestations accessoires directement liées à l'hébergement énumérées ci-après sont réputées facteurs de coût et peuvent être imposées au taux spécial (v. l'énumération exhaustive des prestations accessoires directement liées à l'hébergement dans l'Info TVA concernant le secteur Hôtellerie et restauration). Il importe peu qu'elles soient incluses dans le prix de la nuitée ou facturées séparément:

- nettoyage de la chambre;
- mise à disposition du linge de lit et des serviettes de bain;
- utilisation de la radio et de la télévision (hors TV payante);
- accès à internet (hors redevances d'utilisation).

Les prestations accessoires élargies (par ex. place de parc, salle de fitness ou service de nettoyage des chaussures) ne sont imposables au taux spécial que si les conditions suivantes sont remplies **de manière cumulative**:

- les prestations sont fournies dans le périmètre de l'hôtel et utilisées à cet endroit par le client;
- les prestations sont incluses dans le prix de l'hébergement; aucune contre-prestation supplémentaire n'est facturée. Le fait que ces prestations puissent être utilisées par tous les clients sans supplément est déterminant.



Si de telles prestations (par ex. nettoyage de l'appartement ou mise à disposition du linge de lit) sont fournies par un tiers, elles sont imposables au taux normal, qu'elles soient facturées au propriétaire, au bailleur ou au locataire de l'objet.

☞ L'Info TVA concernant le secteur Hôtellerie et restauration fournit des explications détaillées sur le sujet.

Exemple
Edgar Lecoin domicilié à Annecy (FR) possède plusieurs appartements de vacances à Verbier. La «location» de ses appartements de vacances lui permet de réaliser 120 000 francs de recettes par année. Les «locations» d'appartements de vacances constituent du point de vue de la TVA des prestations imposables d'hébergement (lieu de la prestation; art. 8, al. 2,

let. f, LTVA), lesquelles doivent être imposées au taux spécial. En l'espèce, il y a assujettissement obligatoire à la TVA au sens de l'art. 10 LTVA (il s'agit entre autres, conformément à l'art. 67 LTVA, de désigner un représentant fiscal).
Si Edgar Lecoin utilise ces appartements de vacances également à titre privé ou s'il les «loue» à des personnes proches, les instructions visées sous ch. 7.1.2 et 7.1.3 ci-devant sont applicables.

b) Il y a **location exclue du champ de l'impôt** conformément à l'art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA (possibilité d'option; ☞ ch. 3), lorsque

- les locaux loués servent de domicile au sens des art. 23 ss CC ou de lieu de séjour hebdomadaire; ou que
- le locataire y établit son siège commercial ou y détient un établissement d'exploitation pendant 3 mois au moins.

L'AFC peut exiger du bailleur qu'il fournisse un justificatif. En l'absence d'un tel justificatif, l'AFC part du principe qu'il s'agit d'une prestation d'hébergement.



Les prestations fournies en plus et facturées séparément, comme le nettoyage de la chambre, de l'appartement ou de la maison, le lavage du linge de lit et d'autres services analogues sont imposables au taux normal.

☞ Des informations relatives aux prestations relevant de la protection de l'enfance et de la jeunesse, en lien notamment avec l'hébergement et la restauration, figurent dans les Infos TVA concernant les secteurs Organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives et Formation.

c) Si les locaux faisant l'objet de la location sont des logements ayant le caractère privé d'un appartement (immeubles d'appartements, pensions, **apparthôtels**, etc.), dans lesquels sont néanmoins fournies des prestations supplémentaires relevant de l'hôtellerie, il convient de procéder à la même distinction qu'aux let. a et b ci-dessus. Par mesure de simplification, le fournisseur de ces prestations peut les imposer (y compris les prestations accessoires citées à la let. a, pour autant que les conditions énumérées sous cette lettre soient remplies) **au taux spécial** applicable aux prestations d'hébergement.

d) Si un appartement ou une maison de vacances est loué à un hôtel, une auberge de montagne, etc., il s'agit d'une location exclue du champ de l'impôt

et non d'une prestation d'hébergement. Conformément à l'art. 22, al. 2, let. b, LTVA, cette location peut faire l'objet de l'option. Dans ce cas, il y a prestation imposable au taux normal.
Lorsqu'un hôtel met à la disposition d'un autre hôtel une ou plusieurs chambres (l'hôtelier aidant par exemple un autre hôtelier à résoudre des problèmes de capacité passagers), il s'agit d'une prestation d'hébergement, imposable au taux spécial.
En revanche, si un hôtel loue à un autre hôtel une ou plusieurs chambres, voire une aile entière, pour une période déterminée ou non, pour son usage exclusif (autrement dit, le locataire peut disposer en son propre nom et pour son propre compte des chambres en question), il s'agit d'une location exclue du champ de l'impôt au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA. Conformément à l'art. 22, al. 2, let. b, LTVA, cette location peut faire l'objet de l'option. Dans ce cas, il y a prestation imposable au taux normal.

7.2.2 Location de salles et de salles de conférence ou de formation dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration

La location de salles et de salles de conférence ou de formation dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration est soumise à la TVA au taux normal.

☞ Des informations complémentaires à ce propos figurent dans l'Info TVA Hôtellerie et restauration.

7.3 Location de places de camping et de places pour mobile homes

(art. 21, al. 2, ch. 21, let. b, LTVA)

La location de places de camping et de places pour mobile homes dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration est soumise à la TVA au taux spécial.

☞ L'Info TVA concernant le secteur Hôtellerie et restauration fournit des explications complémentaires sur le sujet.

7.4 Location de places de parc pour le stationnement de véhicules

(art. 21, al. 2, ch. 21, let. c, LTVA)

7.4.1 Principes

Par souci de simplification, on parlera toujours ci-après de location de places de parc. Ce terme englobe toutes les places, marquées ou non, destinées au stationnement de véhicules. En font partie les garages individuels, les box ouverts ou fermés, les places de garage (par ex. dans des parkings souterrains ou à étages), les abris pour voitures et autres, mais également les places d'amarrage et emplacements pour le dépôt de bateaux en cale sèche (par ex. sur l'herbe, le gravier ou le sable et dans des bâtiments). Sont réputés véhicules, principalement, les automobiles, les motos, les cyclomoteurs, les bicyclettes, les remorques, les machines agricoles et de chantier, mais aussi les bateaux et les avions.

☞ Concernant le traitement de ces contre-prestations dans le domaine non entrepreneurial d'une entreprise individuelle, nous renvoyons aux critères de délimitation (notamment limite de CHF 40 000) figurant ci-dessus au ch. 7.1.

7.4.2 Traitement fiscal

7.4.2.1 Places de parc affectées à l'usage commun du domaine public

La location de places de parc affectées à l'usage commun du domaine public est exclue du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 21, let. c, LTVA). Les places de stationnement affectées à l'usage commun du domaine public sont les places de parc suivantes (énumération exhaustive), dont les pouvoirs publics sont propriétaires (ou dont les pouvoirs publics détiennent le droit de superficie):

- places de parc se trouvant sur le bord de la chaussée et qui ne sont pas rattachées à des institutions ou à des immeubles particuliers (☞ ch. 7.4.2.2, 3e point;
- places de parc sur les places publiques **sans barrage d'accès** et qui ne sont pas rattachées à des institutions ou à des immeubles particuliers. Les barrages d'accès sont par exemple les barrières, les bornes amovibles ou les personnes qui perçoivent les taxes de stationnement aux abords des voies d'entrée ou de sortie. Par contre, les autres éléments architecturaux, tels que les plantes ou les voies d'entrée ou de sortie, **ne sont pas considérés comme des barrages d'accès** au sens précité.

La manière dont les taxes de stationnement sont perçues pour de telles locations (par ex. distributeurs de tickets, parcomètres ou remise de cartes de stationnement de véhicules en zone bleue pour les riverains) ne joue aucun rôle.

7.4.2.2 Places de parc n'étant pas affectées à l'usage commun du domaine public

Les places de parc autres que celles définies au ch. 7.4.2.1 sont considérées comme **n'étant pas affectées à l'usage commun du domaine public; leur location** est en principe **imposable** au taux normal indépendamment de la durée de la location (exception: location de places de parc en tant que prestation accessoire dépendante de la location d'immeubles exclue du champ de l'impôt).

Ne sont pas affectées à l'usage commun du domaine public, notamment:

- les places de parc situées dans les parkings couverts ou à étages, qu'ils soient la propriété de particuliers ou des pouvoirs publics;
- les places de parc sur des places publiques, qui sont séparées de la voie publique par des barrages d'accès (par ex. barrières ou bornes amovibles);
- les places de parc rattachées à des institutions ou à des immeubles particuliers comme les hôpitaux, les bâtiments administratifs, les écoles, les gares, les cabinets médicaux ou les entreprises, qu'elles soient louées à court terme (par ex. à des visiteurs) ou à long terme (par ex. au personnel);
- les places de parc exploitées par les collectivités publiques sur des biens-fonds loués;
- les places de stationnement dans les parkings Park+Ride, qu'ils soient la propriété de particuliers ou des pouvoirs publics.

Il y a lieu de relever que c'est la location faisant objet de la convention conclue entre les parties contractantes qui est imposable au taux normal; l'utilisation effective de l'objet loué par le locataire n'importe pas.

La location de places de parc non affectées à l'usage commun est toutefois exclue du champ de l'impôt (exception de l'exception), lorsqu'il s'agit d'une prestation accessoire dépendante de la location d'immeubles exclue du champ de l'impôt. Il en est ainsi uniquement lorsque

- le bailleur et le locataire des deux objets sont les mêmes personnes juridiques;
- les places de parc sont à la disposition du locataire pendant toute la durée convenue dans le contrat de bail;

- la prestation accessoire est insignifiante en comparaison de la prestation principale;
- la prestation accessoire complète, améliore ou équilibre économiquement la prestation principale et, ce faisant, est liée à cette dernière;
- la prestation accessoire se présente habituellement avec la prestation principale;
- il existe un lien géographique ou spatial entre le bien-fonds ou le bâtiment et les places de parc. Cette condition est remplie lorsque les places de parc font partie d'un complexe immobilier unique ou se trouvent à proximité immédiate du bien-fonds (par ex. lotissement de maisons individuelles avec garage souterrain commun).

Les conditions énumérées ci-dessus doivent être remplies **de manière cumulative**. L'attribution fixe d'une place de parc est sans importance. Il est admis que le locataire puisse occuper n'importe quelle place à l'intérieur d'un espace défini. Le droit à la place de parc doit néanmoins être garanti (pas de surcapacités).

De même, la **location d'un parking à étages dans son ensemble ou de certains étages est exclue du champ de l'impôt**, pour autant que l'assujetti n'ait pas opté pour son imposition.

7.4.3 Exemples

Exemple 1
Mme et M. Cornut sont locataires d'un appartement de 5 pièces dans le lotissement La Pinède. Parallèlement à leur appartement, ils louent une place de parc dans le garage souterrain du lotissement. Le bailleur de l'appartement et de la place de parc est la même personne juridique. Leur fille Léonie, âgée de 23 ans, vit encore avec eux. Comme elle possède depuis peu son propre véhicule, Mme et M. Cornut concluent avec le bailleur un contrat de location portant sur une deuxième place de parc dans le garage souterrain.

Pour le bailleur, ces deux locations de places de parc sont exclues du champ de l'impôt. En revanche, si le bailleur concluait le contrat portant sur la deuxième place de parc directement avec Léonie, cette location serait soumise à l'impôt au taux normal.

Exemple 2
Mme Hayoz habite à Givisiez et travaille à Berne. Le contrat de bail de l'appartement inclut également la location d'une place de parc dans le garage de l'immeuble dans lequel elle habite. Comme le même bailleur possède également des immeubles et places de parc en ville de Berne, Mme Hayoz loue une deuxième place de parc à proximité de son lieu de travail.

La location de la place de parc à Berne représente une prestation imposable au taux normal pour le bailleur puisqu'il ne s'agit plus d'une prestation accessoire. En revanche, la location de l'appartement et de la place dans le garage de l'immeuble, à Givisiez, sont exclues du champ de l'impôt.

Exemple 3
Une école loue à une caisse de pensions une partie d'un bâtiment pour y abriter son secrétariat ainsi que 15 places de parc, dont 3 sont mises gratuitement à la disposition du personnel et des visiteurs. Les 12 places de parc restantes sont louées au personnel enseignant de l'école, en accord avec la caisse de pensions.

La location des 15 places de parc constitue, pour la caisse de pensions, une prestation accessoire à la location exclue du champ de l'impôt de la partie du bâtiment. Si les recettes locatives ont fait l'objet de l'option, l'impôt est dû sur l'ensemble de la contre-prestation (bureaux et places de parc).
Si l'école est assujettie, elle est tenue, en tant que sous-bailleur, d'imposer au taux normal la contre-prestation provenant de la location des 12 places de parc.

Exemple 4
Une société immobilière loue à un détaillant un local de vente d'une surface de 300 m ^{2} et, sur le même terrain, 20 places de parc pour la clientèle, disponibles de 08h00 à 19h00. Pour la durée comprise entre 19h00 et 08h00, la société immobilière loue ces places de parc aux locataires des appartements situés dans le même bâtiment.

La location des places de parc est réputée prestation accessoire à la location du local et des appartements exclue du champ de l'impôt. Si la société immobilière a opté pour l'imposition du bail conclu avec le détaillant, elle doit déclarer les contre-prestations y relatives.

Exemple 5
Le propriétaire d'un garage cesse son activité professionnelle pour des raisons d'âge et loue à son fils l'ensemble du bâtiment d'exploitation, comprenant un atelier avec 5 places de réparation, une installation de lavage, un magasin de pièces détachées, un bureau et un local d'exposition. La surface de la parcelle permet par ailleurs le stationnement d'environ 30 véhicules en plein air.

La location de ces places de parc représente une prestation accessoire à la location de l'immeuble exclue du champ de l'impôt. Si les recettes locatives ont fait l'objet de l'option, l'impôt est dû sur l'ensemble de la contre-prestation.

Exemple 6
Un agriculteur loue un terrain à un organisateur de concert en plein air; le chiffre d'affaires provenant de la location est exclu du champ de l'impôt. A proximité immédiate, il lui loue également une surface destinée au stationnement des véhicules des spectateurs.

La location de la surface de stationnement est une prestation accessoire à la location du terrain exclue du champ de l'impôt et, à ce titre, est également exclue du champ de l'impôt.

Exemple 7
Un marchand de voitures d'occasion loue un périmètre pour le stationnement de 40 véhicules, sur lequel sont installés 2 conteneurs non inscrits au registre foncier, dont l'un est utilisé comme bureau et l'autre comme atelier pour les petites réparations et les travaux d'entretien des véhicules.

Etant donné que les conteneurs ne sont pas des immeubles, la question d'une prestation accessoire à une location immobilière exclue du champ de l'impôt ne se pose pas pour les places de parc. Le propriétaire doit imposer au taux normal tant la location du périmètre que celle des deux conteneurs.

Exemple 8
Une caisse de pensions loue un entrepôt situé à la périphérie d'une grande ville à un marchand de meubles. Ce dernier loue un local de vente au centre ville auprès d'une société immobilière. Pour pouvoir proposer des places de parc à son personnel et à ses clients, il loue en outre auprès de la caisse de pensions 20 places de parc dans le parking situé près de son local de vente au centre ville.

La location de ces 20 places de parc n'est pas réputée prestation accessoire à la location de l'entrepôt exclue du champ de l'impôt; la caisse de pensions doit donc imposer au taux normal la location de ces places de parc.

Exemple 9
A l'occasion d'un motocross, une commune loue un pré à l'organisateur pour le stationnement des véhicules des visiteurs. Le terrain sur lequel se déroule la course de motocross est louée auprès d'une entreprise assujettie.

La location du pré par la commune est soumise à la TVA au taux normal car il s'agit d'une livraison imposable au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 21, let. c, LTVA. La location du terrain par l'entreprise assujettie est exclue du champ de l'impôt (avec possibilité d'opter pour l'imposition).

Exemple 10
Plusieurs propriétaires de logements faisant partie d'un lotissement ont constitué une communauté de copropriétaires (CCP) en vue de la construction d'un garage souterrain commun. Les copropriétaires sont inscrits au registre foncier. Les places de parc non utilisées par les membres de la communauté eux-mêmes sont louées par la CCP.

La CCP étant le sujet fiscal du point de vue de la TVA, elle doit imposer au taux normal les locations à des tiers susmentionnées.

Exemple 11
En raison d'un contrat de servitude inscrit au registre foncier, tous les propriétaires par étage (PPE) d'un petit complexe immobilier comprenant un garage souterrain sont tenus de louer au moins une place de parc dans ce garage, propriété du constructeur du complexe (entrepreneur général).

L'entrepreneur général doit imposer au taux normal la location de ces places de parc. Si un PPE n'habite pas lui-même dans l'appartement qu'il possède mais le loue et loue également à son locataire la place de parc en question, cette location est réputée prestation accessoire à la location de l'appartement exclue du champ de l'impôt.

Exemple 12
M. Renaud est propriétaire d'un chalet de trois étages dans la station sans voiture de Wengen. Pour accroître les possibilités de location, il loue 3 places de parc dans le parking situé près de la gare de Lauterbrunnen.

Cette location est imposable au taux normal pour l'exploitant du parking.

M. Renaud loue son chalet et les 3 places de parc à une famille ayant 3 enfants adultes, qui élisent officiellement domicile à Wengen.

Le lien géographique existe ici puisqu'il s'agit de la possibilité de parking la plus proche. La location des places de parc est donc réputée prestation accessoire à la location du chalet exclue du champ de l'impôt.

7.4.4 Places de parc pour le personnel, les clients et les fournisseurs

Lorsqu'une entreprise propose des places de parc gratuites à ses employés, aucun impôt n'est dû (art. 47, al. 3, OTVA). C'est également le cas si ces places de parc destinées aux employés sont réservées à leur usage exclusif, illimité dans le temps. L'entreprise assujettie peut, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, déduire l'impôt préalable grevant les dépenses d'investissement et d'entretien y relatives et celles inhérentes à l'éventuelle location d'autres places de parc. Il en va de même pour les places de parc qui sont mises gratuitement à la disposition des clients et des fournisseurs. En revanche, si les utilisateurs de ces places de parc doivent dédommager l'entreprise, cette contre-prestation est imposable au taux normal.

7.5 Location de dispositifs fixés à demeure et d'installations sportives

(art. 21, al. 2, ch. 21, let. d, LTVA)

a) La location de **dispositifs** et de **machines** individuels fixés à demeure faisant partie intégrante d'une **installation** autre que sportive, est imposable au taux normal (par ex. compartiments et casiers frigorifiques dans un entrepôt frigorifique, voies ferroviaires industrielles, installations de pompage ou de levage fixées à demeure). Si des bâtiments entiers (ou des parties de bâtiments) munis de ces dispositifs et machines sont loués à l'usage exclusif du locataire, les contre-prestations provenant de cette location sont exclues du champ de l'impôt. Ces prestations peuvent néanmoins faire l'objet de l'option (☞ ch. 3).

Exemples

- *Atelier avec équipement;*
- *hôtel-restaurant avec équipement;*
- *entrepôt industriel avec grue roulante;*
- *fromagerie avec équipement;*
- *salle communale avec éclairage et équipement audiovisuel.*

b) Est exclue du champ de l'impôt la location **d'installations sportives** si le locataire se voit accorder le **droit exclusif d'utiliser l'installation** ou une partie de celle-ci. Le but de la location n'a pas d'importance.

Exemples

- *Location de l'ensemble d'une installation sportive ou de différentes surfaces à l'organisateur d'une exposition;*
- *location fixe de la patinoire à un club de hockey un soir par semaine;*
- *location de la piscine à l'usage exclusif d'une classe d'école;*
- *location de 3 couloirs du bassin de 50 mètres de la piscine à un club de natation en vue de l'entraînement.*

Sont également exclus du champ de l'impôt les coûts supplémentaires inclus dans le prix de location ou facturés séparément au locataire (par ex. pour la

consommation d'électricité, de gaz et/ou d'eau courante).

Il est possible d'opter pour l'imposition de ces chiffres d'affaires, afin d'éviter les changements d'affectation et les corrections de l'impôt préalable qui y sont liés.

☞ Des informations complémentaires sur l'option pour l'imposition de la location d'installations sportives figurent dans l'Info TVA concernant le secteur Sport.

c) Les entrées dans les installations sportives sont, en revanche, imposables au taux normal. En payant un montant déterminé (prix d'entrée), l'utilisateur obtient le droit individuel d'utiliser avec d'autres personnes l'installation spoerive.

Exemples
Prix d'entrée sous forme d'entrées individuelles, en groupe ou hebdomadaires ainsi que d'abonnements de saison pour les piscines couvertes ou en plein air, les patinoires, les parcours de golf (green fees), les minigolfs, les pistes de luge, etc.

☞ Vous trouverez des informations détaillées à ce sujet dans l'Info TVA concernant le secteur Sport.

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

(art. 21, al. 2, ch. 21, let. c, LTVA)

La location de places d'amarrage, de bouées d'amarrage et d'emplacements en cale sèche dans des hangars à bateaux avec dispositif de suspension, etc. est imposable au taux normal.

Il arrive souvent lors de la construction d'un port de plaisance ou l'agrandissement d'un port de plaisance existant que seules les personnes ayant consenti un prêt en vue du financement des travaux obtiennent une place d'amarrage. La **totalité du prêt** est imposable au taux normal par le bailleur des places d'amarrage au moment de l'obtention du prêt, ceci à titre du paiement d'acomptes sur les futures recettes de location. En règle générale, dès que la place d'amarrage est disponible, le montant d'un tel prêt, selon la convention contractuelle y relative (par ex. d'une durée de 10 ans), est pris en compte dans le calcul du loyer dû périodiquement et il est ainsi amorti chaque année. L'amortissement du prêt en résultant n'a aucune incidence fiscale chez le bailleur, puisque le prêt a été imposé lors de son obtention. La valeur restante du loyer (soit après la prise en compte du prêt) que le locataire doit encore payer périodiquement sera également imposée au taux normal par le bailleur.

7.7 Location de casiers fermant à clé

(art. 21, al. 2, ch. 21, let. e, LTVA)

Est imposable au taux normal la location de

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

7.8 Location de surfaces de stands d'exposition et de locaux individuels dans des bâtiments de foires ou de congrès

(art. 21, al. 2, ch. 21, let. f, LTVA)

La location de surfaces de stands d'exposition dans des bâtiments de foires ou de congrès est imposable au taux normal. Il en va de même de la location de locaux individuels dans ces mêmes bâtiments.

La location de bâtiments de foires ou de congrès dans leur totalité à des exploitants ou des organisateurs est toutefois exclue du champ de l'impôt. L'exploitant ou l'organisateur doit, de son côté, déclarer au taux normal la location de places de stands aux exposants ou aux locataires des locaux.

☞ Concernant la location de places de marché et de places pour des stands en plein air, nous renvoyons au ch. 9.2 ci-après.

8 Communauté de propriétaires par étage (CPPE) et communauté de copropriétaires (CCP)

8.1 Principes

Les prestations que la CPPE fournit aux PPE sont exclues du champ de l'impôt, pour autant que ces prestations consistent

- en la mise à leur disposition de la propriété commune à des fins d'usage,
- en son entretien, sa remise en état ou d'autres opérations de gestion, ou
- en la livraison de chaleur et de biens analogues

(art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA). Il en va de même pour la CCP qui facture elle aussi uniquement de telles prestations à ses copropriétaires.

Par contre, lorsqu'une CCP détient un immeuble principalement comme placement et loue celui-ci en vue d'obtenir un rendement, les mêmes dispositions que lors de la location d'un bien-fonds s'appliquent (☞ ch. 6).

8.2 Option

Dans la mesure où le PPE n'affecte pas son droit exclusif sur le bien-fonds exclusivement à des fins d'habitation (☞ ch. 3.1, let. a), la CPPE peut opter pour l'imposition des prestations citées au ch. 8.1. Il en va de même pour une CCP dont le but est la répartition des coûts entre les membres de la communauté (par ex. centrale de chauffage commune ou garage commun).

Cas d'application survenant dans la pratique avec une CCP (comparable à une CPPE):
Trois propriétaires possédant chacun un immeuble exploitent ensemble une centrale de chauffage. Cette dernière est détenue en copropriété, les immeubles non. Dans un tel cas, seuls les coûts sont répartis entre les 3 propriétaires et il est possible en outre que des contributions à un fonds de rénovation soient prélevées séparément.

Si la CPPE ou la CCP opte pour l'imposition des prestations citées (☞ ch. 8.1), la contribution d'exploitation et la contribution au fonds de rénovation doivent être facturées séparément. Dans ce cas, la contribution d'exploitation est imposable au taux normal. Pour les contributions au fonds de rénovation, nous renvoyons au ch. 8.3.

Si la contribution d'exploitation et la contribution au fonds de rénovation ne sont pas facturées séparément, il ne doit pas être fait mention de l'impôt sur la facture. Il s'ensuit que le PPE ou le copropriétaire assujetti n'a pas le droit de déduire l'impôt préalable. De même, la CPPE ou la CCP n'a pas le droit de déduire l'impôt préalable (sur les prestations préalables), si elle n'opte pas pour l'imposition de la contribution d'exploitation. La contribution au fonds de rénovation ne peut pas faire l'objet d'une option étant donné qu'il s'agit d'une prestation exclue du champ de l'impôt relevant du domaine financier. L'Info TVA concernant le secteur Finance fournit des informations complémentaires sur la combinaison de prestations et sur l'application de la règle des 70/30 % dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux.

La CPPE ou la CCP assujettie peut déduire l'impôt préalable grevant les dépenses à hauteur des prestations imposées volontairement (option) au moment des dépenses et fournies aux PPE ou aux copropriétaires (en règle générale selon les quotes-parts).

Si les coûts sont facturés séparément selon les différents éléments (par ex. primes d'assurance ou consommation d'eau), le taux d'impôt correspondant peut s'appliquer.

Changement de la LTVA en vigueur dès le 01.01.2018.

8.3 Fonds de rénovation pour les CPPE et les CCP

Les contributions au fonds de rénovation facturées séparément sont réputées prestations exclues du champ de l'impôt dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux (art. 21, al. 2, ch. 19, LTVA) et ne sont pas imposables. De même, la CPPE ou la CCP ne doit pas imposer l'avoir du fonds de rénovation disponible au moment de l'assujettissement. La CPPE ou la CCP assujettie peut déduire l'impôt préalable grevant les dépenses, à hauteur des prestations imposées volontairement (option) au moment des dépenses et fournies aux PPE ou aux copropriétaires (en règle générale selon les quotes-parts).

Lorsque les investissements sont partiellement ou intégralement préfinancés par le fonds de rénovation, il convient, lors de la facturation aux PPE ou aux copropriétaires pour lesquels l'imposition par option des prestations mentionnées au ch. 8.1 est exercée, de tenir compte du fait que la TVA est due et doit être saisie sur le montant brut – c'est-à-dire sur le montant **avant** le prélèvement sur l'avoir du fonds – et ceci au taux applicable au moment de la facturation (v. l'exemple qui suit).
Lors de la facturation aux PPE ou aux copropriétaires pour lesquels l'imposition par option n'est pas exercée, l'impôt préalable grevant les dépenses sera transféré de manière occulte, étant donné qu'ils ne peuvent pas procéder à la déduction de l'impôt préalable.

Exemple

Propriétaires pour lesquels l'option est exercée		*Quote-part 60 %*
Propriétaires pour lesquels l'option n'est pas exercée		*Quote-part 40 %*
		Montants en CHF
Avoir du fonds		*1 800.00*
Travaux de transformation		*2 000.00*
Facture de l'entrepreneur général à la communauté		
Travaux de transformation		*2 000.00*
plus 8,1 % de TVA		*162.00*
Total		***2 162.00***
Déduction de l'impôt préalable par la communauté	*60 % de 162*	*97.20*
Facture de la communauté aux propriétaires avec option		
Travaux de transformation	*60 % de 2 000*	*1 200.00*
plus 8,1 % de TVA		*97.20*
		1 297.20
Prélèvement sur l'avoir du fonds	*60 % de 1 800*	*- 1 080.00*
Solde à payer		***217.20***
Facture de la communauté aux propriétaires sans option		
Travaux de transformation	*40 % de 2 162*	*864.80*
Prélèvement sur l'avoir du fonds	*40 % de 1 800*	*- 720.00*
Solde à payer		***144.80***

9 Délimitations

9.1 Location ou droit de jouissance de l'infrastructure

Dans la pratique, il y a location d'un bâtiment ou d'une partie de bâtiment exclue du champ de l'impôt – sous réserve des explications figurant au ch. 7 – lorsque les locaux en question sont utilisés **uniquement par le locataire** pour une durée déterminée ou indéterminée. C'est par exemple le cas lorsque

- des mesures de construction ont été prises dans ces **immeubles** pour assurer une séparation spatiale claire avec les autres utilisateurs. Lorsqu'un seul local est loué à plusieurs locataires (par ex. bureau paysager ou entrepôt), la séparation existe lorsque des parois de séparation sont fixées durablement au bâtiment (parois collées, clouées, vissées ou cimentées);

- pour les **surfaces en plein air**, il existe une délimitation claire (par ex. avec marquage au sol) vis-à-vis des autres utilisateurs (☞ ch. 7.4 concernant la location de places de parc et ch. 9.2 concernant la location de places de marché et de places pour des stands en plein air);

- le locataire dispose à tout moment **d'un accès illimité** à ses locaux.

En revanche, si plusieurs ayants droit utilisent **ensemble** un local déterminé ou une surface déterminée, par exemple afin d'exploiter de manière optimale l'infrastructure existante (par ex. installations de communication ou informatiques), il s'agit dans ce cas de l'**octroi d'un droit de jouissance de l'infrastructure** et, partant, d'une prestation de services imposable au taux normal (art. 3, let. e, LTVA).



Le fait qu'il existe deux contrats séparés (pour «la location» et pour «l'infrastructure») ou non ne change rien au traitement fiscal précité.

Exemple 1
La fiduciaire Arnold, assujettie, autorise l'avocat Jean Berger, indépendant depuis peu, à utiliser avec elle ses locaux ainsi que l'infrastructure existante, par exemple les installations informatiques, la centrale téléphonique, l'imprimante. Pour la fiduciaire Arnold, la prestation fournie à l'avocat Jean Berger est une prestation de services imposable au taux normal (octroi d'un droit de jouissance de l'infrastructure).

Exemple 2

Dans ses locaux commerciaux, l'entreprise assujettie Droz SA dispose notamment d'une salle de réunion (aménagée avec table et chaises, rétroprojecteur, beamer, etc.). La salle de réunion est utilisée par l'entreprise Droz SA pour ses propres besoins, mais elle est également sporadiquement mise à titre onéreux à la disposition d'autres entreprises installées dans le bâtiment. Cette mise à disposition est exclue du champ de l'impôt (possibilité d'option). Si l'option n'est pas choisie, il convient de procéder à une correction appropriée de la déduction de l'impôt préalable pour la double affectation de l'infrastructure.

Exemple 3

Un marché de Noël est organisé chaque année dans le hall de la gare de Genève. Les commerçants proposent leurs marchandises dans des maisonnettes en bois leur appartenant. Pour le bailleur, les prestations qu'il fournit aux commerçants sont des prestations de services imposables au taux normal (octroi du droit de jouissance de l'infrastructure; art. 3, let. e, ch. 1, LTVA).
Si le même marché de Noël est organisé non pas dans le hall de la gare mais en plein air, l'appréciation fiscale doit tenir compte du ch. 9.2.

Exemple 4

Un tournoi de beach-volley est organisé dans le hall de la gare de Zurich. Pour le bailleur, la prestation fournie à l'organisateur du tournoi est une prestation de services imposable au taux normal (octroi d'un droit de jouissance de l'infrastructure; art. 3, let. e, ch. 1, LTVA). Le lieu de la prestation est déterminé par l'art. 8, al. 1, LTVA (principe du lieu du destinataire).

9.2 Location de places de marché et de places pour des stands

La location de places de marché et de places pour des stands en plein air est exclue du champ de l'impôt, quel que soit le prestataire. Si le bailleur fournit des prestations supplémentaires, comme la mise à disposition de l'infrastructure (matériel de stand) ou les raccordements au réseau électrique, au gaz ou à l'eau, etc., les dispositions suivantes s'appliquent:

- Si la location et les prestations supplémentaires sont facturées séparément, la location de la place pour le stand est exclue du champ de l'impôt et les autres prestations sont imposables au taux correspondant.
- Si les prestations sont facturées globalement (un seul montant), il y a combinaison de prestations au sens de l'art. 19, al. 2, LTVA. Si la valeur de la location équivaut à 70 % au moins de la contre-prestation globale, la totalité de la prestation peut être exclue du champ de l'impôt.
- Si une prestation ou si l'addition de toutes les prestations similaires du point de vue de la TVA ne représente pas au moins 70 % de la contre-prestation globale, un traitement fiscal uniforme n'est pas possible. Si les prestations sont facturées forfaitairement (contre-prestation globale) sans mention de la TVA et s'il est possible de calculer la valeur des prestations indépendantes devant être déclarées séparément sur la base d'enregistrements comptables appropriés, alors la location de la place pour le stand peut être exclue du champ de l'impôt et les autres prestations imposées au taux d'impôt applicable.

☞ Des informations détaillées sur la déduction de l'impôt préalable en cas de prestations exclues du champ de l'impôt et les corrections de l'impôt préalable figurent dans l'Info TVA Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable.

9.3 Location de stations d'essence

9.3.1 Sans le bâtiment d'exploitation

Si la location porte seulement sur la station d'essence, comprenant pour l'essentiel des installations telles que des citernes, des conduites, des compresseurs, des pompes pour le carburant et l'air, des automates pour le paiement par cartes-clients / cartes de crédit et billets, un auvent et disposant d'un simple local d'encaissement (par ex. un petit local indépendant pour l'encaissement), il y a location imposable au taux normal d'une installation d'exploitation. Il en va de même par exemple lorsque la location inclut également une station de lavage ou une installation d'aspirateurs (☞ ch. 7.5).

9.3.2 Avec le bâtiment d'exploitation

Si, à côté des installations d'exploitation décrites au ch. 9.3.1, un bâtiment d'exploitation (ou une partie de celui-ci) est loué au même locataire, comme par exemple une boutique, un kiosque, une buvette (dans laquelle se trouve par ex. le poste d'encaissement pour les ventes de carburant), un atelier de réparation ou de service, des bureaux, un dépôt, l'ensemble est réputé location d'immeuble exclue du champ de l'impôt (avec possibilité d'opter pour l'imposition; ☞ ch. 3), et ce indépendamment du fait que la location des installations d'exploitation et la location du bâtiment (ou d'une partie de celui-ci) soient facturées séparément ou non.

9.3.3 Prestations supplémentaires du bailleur

Si le bailleur au sens du ch. 9.3.2 (par ex. exploitant d'un garage) fournit au locataire (en général, une compagnie pétrolière qui exploite la station d'essence en son propre nom et pour son propre compte) d'autres prestations en sus de la location du bâtiment exclue du champ de l'impôt, il convient de tenir compte de ce qui suit:

- Pour autant qu'il s'agisse de prestations de peu d'importance sur le plan du temps consacré à leur exécution, comme par exemple le nettoyage et le contrôle du fonctionnement des équipements de la station d'essence, les avis de dérangement à l'exploitant ou la transmission des cartes non restituées, celles-ci sont réputées prestations accessoires à la location du bâtiment et sont, par conséquent, également exclues du champ de l'impôt.
- Il y a en revanche prestation principale indépendante, imposable au taux normal, lorsque par exemple de véritables prestations de pompiste sont fournies comme le fait de servir le carburant, nettoyer les vitres, vérifier le niveau d'huile et la pression des pneus, procéder à l'encaissement des ventes de carburant et d'autres prestations analogues.

☞ Vous trouverez des informations détaillées à ce sujet dans l'Info TVA concernant le secteur Véhicules automobiles.

9.4 Location de cinémas, de studios d'enregistrement et d'autres locaux analogues

La location de cinémas, de studios d'enregistrement, de tournage de films ou de télévision dans leur intégralité, c'est-à-dire à l'usage exclusif du locataire (avec ou sans droit d'utilisation des équipements d'exploitation) est exclue du champ de l'impôt. En revanche, si la location concerne les équipements seuls, par exemple la table de mixage, les haut-parleurs ou les installations d'éclairage, la contre-prestation perçue est imposable au taux normal.

9.5 Surfaces publicitaires, vitrines

La mise à disposition de surfaces sur des bâtiments ou des biens-fonds, ainsi que de vitrines et autres présentoirs analogues à des fins publicitaires est imposable au taux normal. Il s'agit en l'occurrence de l'octroi du droit d'afficher ou d'installer des supports publicitaires et, partant, d'une prestation de services imposable (art. 3, let. e, LTVA). Le lieu de la prestation est déterminé par l'art. 8, al. 1, LTVA (principe du lieu du destinataire).
Si des surfaces publicitaires, vitrines et autres présentoirs analogues sont loués avec un immeuble ou des parties d'immeuble et si le bailleur et le locataire sont les mêmes personnes dans les deux cas, les deux locations sont alors réputées prestations exclues du champ de l'impôt selon l'art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA (avec possibilité d'option).

9.6 Bancomats / distributeurs automatiques de billets

Le dédommagement perçu pour l'emplacement des distributeurs de billets est réputé prestation de services imposable au sens de l'art. 3, let. e, ch. 1, LTVA (indemnisation pour l'octroi d'un droit). Le lieu de la prestation est déterminé par l'art. 8, al. 1, LTVA (principe du lieu du destinataire).
Si un local est loué simultanément pour la maintenance et l'exploitation du distributeur, il s'agit globalement d'une location exclue du champ de l'impôt d'une partie d'un bâtiment (avec possibilité d'option).

9.7 Antennes de téléphonie mobile

L'octroi du droit de tirer une ligne de transmission de données sur ou à travers un bien-fonds ou d'installer et d'exploiter une installation de télécommunication sur un bien-fonds, par exemple une antenne de téléphonie mobile, constitue, en principe, une prestation de services imposable (art. 3, let. e, ch. 1, LTVA). Le lieu de la prestation est régi par le principe du lieu du destinataire (art. 8, al. 1, LTVA).

En revanche, si un tel **droit est inscrit au registre foncier**, il s'agit d'un droit réel limité sur un immeuble, qui est **exclu du champ de l'impôt** (art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA) avec possibilité d'option (art. 22 LTVA). Le lieu d'une telle prestation de services est régi par le principe du lieu de situation de l'immeuble (art. 8, al. 2, let. f, LTVA).

Si, en relation avec ledit droit, un local (dans lequel se trouvent les équipements nécessaires à l'exploitation de l'antenne de téléphonie mobile) accessible en tout temps et pour un usage exclusif, est mis à la disposition du locataire (☞ ch. 9.1), l'ensemble est assimilé à une location exclue du champ de l'impôt d'une partie d'immeuble (avec possibilité d'option).

☞ Des explications concernant le traitement fiscal d'autres droits réels figurent dans l'Info TVA concernant le secteur Télécommunications et prestations de services en matière d'informatique.

Modification d'une pratique actuelle à la suite de l'examen de la pratique par l'AFC (date de publication: 15.11.2022; concernant l'applicabilité temporelle, ☞ Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle).

9.8 Extraction des ressources du sol

La mise à disposition d'un bien-fonds dans le but d'extraire à titre onéreux des ressources du sol (par ex. du sable, du gravier, des roches ou des galets) relève, même si le bien-fonds doit être remis dans son état d'origine, de l'octroi d'un droit (droit d'extraction; prestation de services selon l'art. 3, let. e, LTVA) imposable. Le lieu de cette prestation de services est régi par l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA (lieu de situation de l'immeuble). Dès lors que ce droit est inscrit au registre foncier, il s'agit d'un droit réel dont l'octroi est exclu du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA; l'imposition par option est possible).

Si le détenteur du droit d'extraction accorde à un tiers, moyennant une contre-prestation, la possibilité d'extraire une certaine quantité de ressources du sol, il y a livraison imposable au taux normal.

L'Info TVA concernant le secteur Collectivités publiques contient des informations supplémentaires concernant cette thématique.

Chiffre valable à partir du 1er juillet 2016 (concernant la validité ☞ Explications introductives concernant la présente info TVA et Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle).

9.9 Décharges

La mise à disposition d'un bien-fonds pour y déposer à titre onéreux des matériaux d'excavation non pollués ou des déchets (par ex. boues d'épuration ou déchets de construction), relève de l'octroi d'un droit imposable (art. 3, let. e, LTVA). Le lieu de cette prestation de services est régi par l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA (lieu de situation de l'immeuble). Dès lors que ce droit est inscrit au registre foncier, il s'agit d'un droit réel dont l'octroi est exclu du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA; l'imposition par option est possible).

La prise en charge et le stockage à titre onéreux de matériaux apportés par des tiers constituent une prestation imposable d'élimination des déchets. Le lieu de cette prestation de services est régi par l'art. 8, al. 1, LTVA (principe du lieu du destinataire).

La mise à disposition à titre onéreux d'un bien-fonds (en règle générale non construit) en vue d'exploiter temporairement une décharge - le bien-fonds devant être remis dans son état d'origine -, relève de la location exclue du champ de l'impôt d'un bien-fonds (art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA; l'imposition par option est possible).

L'Info TVA concernant le secteur Collectivités publiques contient des informations supplémentaires concernant cette thématique.

Chiffre valable à partir du 1er juillet 2016 (concernant la validité ☞ Explications introductives concernant la présente info TVA et Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle).

9.10 Entreposage et dépôt de biens

L'entreposage de biens reposant sur un contrat de dépôt est une prestation de services imposable au taux normal (art. 3, let. e, ch. 1, LTVA). Le lieu de la prestation est déterminé par l'art. 8, al. 1, LTVA (principe du lieu du destinataire).

Exemples

- *Le garage Jules Legrand adresse une facture à Antoine Moulin pour l'entreposage de pneus d'été ou de pneus d'hiver.*
- *L'entreprise de transport Belmont Sàrl adresse une facture à Jean Duboeuf pour l'entreposage de meubles dans un dépôt de janvier à mars 2018.*
- *Transports SA adresse une facture à Joseph Bovard pour l'entreposage à court terme, dans un local de dépôt disposant d'étagères, de 10 palettes contenant des livres et des documents de cours.*

Il y a location d'immeuble (ou d'une partie d'immeuble) exclue du champ de l'impôt uniquement lorsque les conditions du ch. 9.1 ci-dessus sont remplies.

9.11 Constructions mobilières (aliénation ou location)

Les constructions mobilières telles que les cabanes, les baraques, les tribunes, les halles de fêtes et les tentes ne sont pas réputées - pour autant qu'elles ne soient pas immatriculées au registre foncier - immeubles ou parts d'immeubles. L'aliénation ou la locatation d'une telle construction sera donc imposée en tant que livraison d'un bien mobilier au taux normal.

Exemple
La mise à disposition de possibilités d'hébergement dans des caravanes ou dans des tentes et la location de chambres dans d'autres constructions mobilières à l'exploitant d'un terrain de camping sont soumises à la TVA au taux normal.

9.11.1 Location de constructions mobilières par un entrepreneur de la construction

La mise à la disposition du personnel travaillant sur un chantier de possibilités d'hébergement dans des constructions mobilières est imposable sans exception au taux normal, c'est-à-dire sans égard au fait qu'il s'agisse de son propre personnel ou du personnel d'entreprises tierces.

Par contre, lorsque de telles installations d'hébergement sont «*louées*» à d'autres personnes (par ex. à des touristes ou des associations sportives), il y a prestation d'hébergement imposable au taux spécial (art. 25, al. 4, LTVA).

9.11.2 Location de constructions mobilières par un tiers

La mise à la disposition des personnes travaillant sur un chantier de possibilités d'hébergement (c.-à-d. nuitée avec petit-déjeuner) dans des constructions mobilières est imposable au taux spécial. Par contre, les prestations supplémentaires fournies telles que le nettoyage de la chambre, le lavage du linge de lit et autres prestations analogues, ainsi que les prestations de restauration (nourriture et boissons) sont elles imposables au taux normal.

10 Prestations au nom de tiers - représentation ou prestation d'intermédiaire (art. 20, al. 2, LTVA)

10.1 Principes

Une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation (art. 20, al. 1, LTVA).

Si un assujetti entend faire valoir qu'il **agit en tant que représentant d'un partenaire contractuel** (représenté) **au sens de l'art. 20, al. 2, LTVA**, c'est-à-dire qu'il agit au nom et pour le compte du représenté, l'attribution de la prestation au représenté n'est possible que si les conditions suivantes sont remplies:

- le représentant est dûment **habilité** par le représenté par une procuration écrite (au préalable ou ultérieurement, v. art. 32 et 38 CO);
- le représentant informe **expressément** le destinataire de la prestation qu'il agit au nom d'un tiers et qu'il ne fournit pas de prestation en propre (par ex. prestations de garantie) et n'assume aucun risque (par ex. risque de ducroire ou autre risque économique), ou le rapport de représentation résulte des **circonstances**. Il faut toutefois que le représentant soit disposé à divulguer l'identité du représenté (en particulier à la demande du destinataire de la prestation);
- le représentant apporte la preuve qu'il agit en tant que tel;
- le représenté est visible pour l'AFC, c'est-à-dire le représentant informe l'AFC de l'identité du représenté.

Si les conditions de la représentation directe sont remplies, la prestation fournie n'est pas attribuée au représentant, mais au représenté. Dès lors, le représentant n'a pas à déclarer la prestation. Il doit uniquement déclarer sa commission d'intermédiaire à l'AFC.

Si le **représentant** adresse au destinataire de la prestation une facture mentionnant la TVA sur le montant total et n'indiquant pas expressément ou suffisamment clairement le rapport de représentation, la prestation est réputée **fournie en son nom propre** par le représentant.

Le lieu de la représentation ou de la prestation d'intermédiaire – tout comme d'autres prestations de services en relation avec un bien-fonds (☞ ch. 2.1.1) – est le lieu où se trouve le bien-fonds (lieu de situation de l'immeuble; art. 8, al. 2, let. f, LTVA).

10.2 Prestations d'intermédiaire en lien avec l'achat ou la vente d'un bien-fonds

Du point de vue de la TVA, pour que l'on puisse invoquer une prestation d'intermédiaire, l'existence d'un rapport de représentation doit être manifeste. Cette exigence est remplie par l'établissement d'un contrat de vente authentifié par un notaire, dans lequel le représenté est cité comme étant le partenaire contractuel. Il importe peu que le courtier signe lui-même le contrat de vente sur la base d'une procuration (authentifiée) ou que le propriétaire se charge lui-même des démarches relatives au contrat.

La prestation d'intermédiaire en lien avec un bien-fonds existe même si le contrat de vente n'aboutit pas. Le lieu de la prestation est déterminé par l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA (lieu de situation de l'immeuble).

Exemple 1
La société Immobiliers SA, domiciliée à Carouge, est chargée par M. Pierre Martin, habitant Grenoble (FR), de trouver un acheteur pour son appartement de Genève. Le prix de vente ne doit pas descendre en dessous de 1,5 million de francs sans l'accord du mandant. La société Immobiliers SA publie des annonces dans des quotidiens suisses, fait visiter l'objet à des acheteurs potentiels et négocie le prix. Lorsqu'un acheteur est prêt à acquérir l'objet pour 1,7 million de francs, la société Immobiliers SA confie à un notaire le soin d'établir le contrat de vente. Le contrat est signé par devant notaire, par Pierre Martin lui-même, à Genève. La société Immobiliers SA et le notaire établissent une facture à l'intention de Pierre Martin. Comme l'immeuble se trouve en Suisse, la société Immobiliers SA doit imposer ses honoraires de courtage et les frais d'annonces au taux normal. De même, le notaire doit déclarer les prestations fournies au taux normal.

Exemple 2
M. Claude Erard, de Lausanne, possède un chalet à Chamonix (FR). Il charge la société Fiduciaire SA à Martigny d'assurer les négociations de vente. Fiduciaire SA insère des annonces en Suisse et en France, fait visiter l'objet et négocie le prix. Les documents de vente sont établis par un notaire de Chamonix. Au bénéfice d'une procuration authentifiée par un notaire, Fiduciaire SA signe le contrat de vente à Chamonix. Le notaire de Chamonix facture ses honoraires à Fiduciaire SA. Cette dernière facture à son tour ses honoraires, ainsi que les prestations de tiers (notaire, frais d'annonces) à M. Claude Erard. Pour Fiduciaire SA, cette prestation de services est réputée fournie à l'étranger et n'est pas soumise à la TVA. La déduction de l'impôt préalable sur les dépenses est néanmoins possible.

Les prestations de services que Fiduciaire SA acquiert auprès du notaire ne sont pas soumises à l'impôt sur les acquisitions (le lieu de la prestation de services se trouve à l'étranger). Les prestations en relation avec les annonces acquises en France par la Fiduciaire SA (prestations de services selon le principe du lieu du destinataire; art. 8, al. 1, LTVA) sont, en revanche, soumises à l'impôt sur les acquisitions avec droit à la déduction de l'impôt préalable, dans la mesure où le prestataire étranger n'est pas inscrit au registre des assujettis à la TVA.

Changement de la LTVA en vigueur dès le 01.01.2018.

10.3 Prestations d'intermédiaire en lien avec la location d'immeubles

Lorsqu'il y a prestation d'intermédiaire dans le cadre de la location d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble, on considère que la condition selon laquelle l'existence du rapport de représentation doit être manifeste est remplie si, dans le contrat de bail, le **propriétaire** apparaît comme le bailleur et que le représentant n'assume aucune garantie vis-à-vis du locataire quant à l'exécution irréprochable du bail. Si le propriétaire n'est pas nommé, le représentant doit indiquer expressément dans le contrat que le bail est conclu au nom et pour le compte d'un représenté et que l'identité du représenté peut être portée à la connaissance du locataire à sa demande.

Si l'immeuble faisant l'objet de la prestation d'intermédiaire est situé sur le territoire suisse, les honoraires facturés au propriétaire sont réputés contre-prestation imposable, quel que soit le lieu de domicile du mandant (propriétaire).

10.4 Prestations d'intermédiaire en lien avec la location d'appartements et/ou de maisons de vacances

Lorsque l'on invoque une prestation d'intermédiaire dans le cadre de la location d'appartements et/ou de maisons de vacances, les exigences sont remplies si, dans le contrat de bail, le **propriétaire** apparaît comme le bailleur et que le représentant n'assume aucune garantie vis-à-vis du locataire quant à l'exécution irréprochable de la prestation d'hébergement. Si le propriétaire n'est pas nommé, le représentant doit indiquer expressément dans le contrat que le bail est conclu au nom et pour le compte d'un représenté et que l'identité du représenté peut être portée à la connaissance du locataire à sa demande.
Le lieu des prestations d'intermédiaire (entremise) en relation avec des prestations d'hébergement se détermine selon l'art. 8, al. 1, LTVA (principe du lieu du destinataire; ☞ Info TVA Lieu de la fourniture de la prestation et Info TVA concernant le secteur Agences de voyages et offices du tourisme).

Exemple 1
M. Alain Fontaine, de Morges, possède un appartement de vacances en France. Une gérance immobilière domiciliée à Genève loue cet appartement - en indiquant expressément agir au nom et pour le compte du propriétaire non cité nommément - à une famille domiciliée en Suisse. Dans les documents contractuels, la gérance immobilière signale aux locataires de l'appartement qu'à leur demande, elle peut divulguer l'identité du propriétaire. La gérance précise en outre qu'elle n'assume aucune garantie concernant l'exécution impeccable de la prestation d'hébergement.
Le lieu des prestations d'intermédiaire se détermine selon l'art. 8, al. 1, LTVA.
La commission d'intermédiaire facturée à M. Alain Fontaine est exonérée de l'impôt, puisque la prestation ayant fait l'objet de l'entremise est réalisée uniquement à l'étranger (art. 23, al. 2, ch. 9, LTVA en relation avec l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA).

Exemple 2
M. Paul Favre, d'Annecy (FR), possède un appartement de vacances dans le Bas-Valais. La gérance immobilière mandatée, domiciliée à Martigny, loue l'appartement à une famille domiciliée en Suisse. Dans le contrat de bail, Paul Favre apparaît comme le bailleur.
La commission d'intermédiaire que reçoit la gérance immobilière n'est pas soumise à la TVA suisse dès lors que Paul Favre est domicilié à l'étranger (art. 8, al. 1, LTVA).

Chiffre valable à partir du 1er juillet 2016 (concernant la validité ☞ Explications introductives concernant la présente info TVA et Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle).

10.5 Prestations d'intermédiaire en relation avec l'administration d'immeubles

10.5.1 Administration d'immeubles détenus par des tiers

Les règles générales de la représentation s'appliquent (art. 20, al. 2, LTVA). En dérogation à cet article, l'adressage des factures remises à la gérance immobilière pour les prestations nécessaires visant l'entretien normal d'un immeuble (achat d'huile de chauffage, nettoyage de la cage d'escalier, travaux d'horticulture, etc.) ne fait l'objet d'aucune prescription formelle. La représentation existe néanmoins seulement s'il y a un mandat écrit et si les prestations acquises sont comptabilisées dans la comptabilité de l'immeuble du représenté (propriétaire).

En revanche, si la gérance immobilière acquiert des prestations de tiers pour elle-même, ces prestations doivent être comptabilisées dans la comptabilité de la gérance. Lors de la refacturation, ces prestations sont réputées propres prestations de la gérance et doivent être imposées par celle-ci au taux d'impôt déterminant.

10.5.2 Administration de ses propres immeubles

La contre-prestation pour l'administration de ses propres immeubles est, en règle générale, déterminée à l'aide d'un supplément (par ex. de 3 % sur le total des frais de chauffage et des charges) et elle est facturée au locataire par le biais du décompte de charges périodique. Cette contre-prestation n'est pas soumise à l'impôt lorsque l'assujetti n'a pas opté pour l'imposition de la location de ses propres immeubles. Pour les CPPE et les CCP, cela s'applique lorsque l'administration est assurée par la communauté elle-même ou par une personne salariée par elle.

Si l'administration est assurée par un tiers assujetti, il s'agit pour celui-ci d'une prestation de services imposable au taux normal fournie au propriétaire, à la CPPE ou à la CCP.



L'Info TVA Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable fournit des renseignements sur l'éventuelle correction de l'impôt préalable à effectuer (pour la double affectation de l'infrastructure administrative).

10.5.3 Refacturation des charges par une gérance immobilière

10.5.3.1 En cas de location d'immeuble sans option pour l'imposition

Il doit ressortir clairement du décompte de charges qu'il s'agit d'une contre-prestation du bailleur exclue du champ de l'impôt et non d'une contre-prestation de la gérance immobilière. Le décompte de charges doit donc être établi de telle manière que le destinataire ne puisse déduire aucun impôt préalable.

10.5.3.2 En cas de location d'immeuble avec option pour l'imposition

Dans un tel cas, la facturation des charges par la gérance immobilière est réputée contre-prestation imposable du **bailleur**. Il convient de tenir compte des prescriptions en matière de facturation (☞ Info TVA Comptabilité et facturation). En règle générale, le bailleur figure donc sur la facture en tant que fournisseur de la prestation, avec son nom complet, son adresse et son numéro de TVA.

10.5.3.3 Honoraires perçus pour le décompte des charges

Si, pour son activité de gestion, la gérance immobilière facture des honoraires, qu'elle saisit comme charges dans le décompte de charges, ceux-ci sont soumis à la TVA au taux normal. Signalons que si le bailleur a opté pour l'imposition de la location, il a le droit de déduire l'impôt préalable grevant la prestation de services fournie par la gérance, à condition que celle-ci ait établi des factures satisfaisant aux exigences fixées à l'art. 26 LTVA.

11 Distinction entre propres prestations de conciergerie et prestations de conciergerie imposables acquises auprès de tiers

La gérance immobilière a la possibilité, en sa qualité de mandataire, d'engager un concierge au nom et pour le compte du propriétaire. Lorsque le contrat de conciergerie mentionne le propriétaire comme employeur et que le salaire du concierge apparaît dans la comptabilité de l'immeuble du propriétaire, le concierge est réputé être son employé.

Si la gérance immobilière est réputée être l'employeur du concierge, elle fournit au propriétaire des prestations de conciergerie imposables au taux normal.

12 Procédure fiscale simplifiée pour le calcul de la correction de l'impôt préalable en cas de location d'immeubles ou de parties d'immeubles (sans option pour l'imposition)

Les assujettis qui utilisent des biens et des services de manière mixte (double affectation) dans le cadre de leur activité entrepreneuriale, c'est-à-dire tant pour des prestations imposables (par ex. prestations de conseil) que pour des prestations exclues du champ de l'impôt (par ex. location sans imposition par option) ou qui utilisent des biens et des services tant dans le domaine entrepreneurial que dans le domaine non entrepreneurial, sont tenus de corriger la déduction de l'impôt préalable en proportion de l'utilisation (art. 29, al. 1 en relation avec l'art. 30, al. 1, LTVA).

Par mesure de **simplification**, les assujettis peuvent procéder comme suit à la correction ou à la réduction (en cas de subventions) de la déduction de l'impôt préalable dans le domaine entrepreneurial (prestations imposables et prestations exclues du champ de l'impôt ou éléments ne constituant pas une contre-prestation). Les contre-prestations perçues pour des prestations qui, conformément à l'art. 21, al. 2, LTVA sont exclues du champ de l'impôt et pour l'imposition desquelles il n'est pas possible d'opter selon l'art. 22, al. 2, LTVA (**appartements de concierge**), doivent être déclarées au taux normal à l'AFC («***imposition tacite***»). Cet impôt doit être déclaré non au titre d'impôt sur le chiffre d'affaires, mais au titre de **correction de l'impôt préalable** au chiffre 415 du décompte TVA (☞ ch. 6.9).

En ce qui concerne la procédure simplifiée en cas d'**obtention de subventions**, il ne s'agit pas non plus d'une imposition de cet élément qui ne constitue pas une contre-prestation, mais d'un **calcul simplifié de la réduction de la déduction de l'impôt préalable**. Le montant de la subvention reçue (= 107,7 %) doit être déclaré au chiffre 900 et la réduction de la déduction de l'impôt préalable calculée au taux normal au chiffre 420 du décompte TVA. Les simplifications susmentionnées ne sont toutefois pas applicables en cas de location d'immeubles ou de parties d'immeubles utilisés à des fins d'habitation (☞ ch. 3.1 let. a; à l'exception des appartements de concierge).

Peuvent faire l'objet de la procédure simplifiée dans le domaine immobilier (**énumération exhaustive**):

- la location exclue du champ de l'impôt d'appartements de concierges dans des immeubles utilisés à des fins commerciales;
- les recettes provenant de subventions et d'autres contributions de droit public (art. 18, al. 2, let. a, LTVA).

Il n'est pas nécessaire de disposer d'une autorisation de l'AFC pour appliquer ces procédures simplifiées. Celles-ci doivent cependant être appliquées pendant une période fiscale au moins. Une correction de l'impôt préalable peut avoir lieu au début et à la fin de l'application de la procédure simplifiée (pour les appartements de concierges). Il en est ainsi parce que lors de l'application de la méthode effective de décompte, la correction de l'impôt préalable induite par la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt intervient d'**un** coup, alors que lors de l'application de la procédure simplifiée, elle a lieu au fur et à mesure (sur une plus longue période). En cas de subventions, la procédure simplifiée doit être maintenue pendant toute la durée d'amortissement de l'objet financé.

Exemple
Lors de la construction d'un bâtiment industriel, l'entrepreneur assujetti décide d'imposer ***«tacitement»*** *les futures recettes locatives relatives à l'appartement du concierge et de déduire intégralement l'impôt préalable grevant les investissements au moment de la construction. La TVA résultant de «l'imposition tacite» des recettes locatives (= 107,7 %) doit être déclarée comme correction de l'impôt préalable au chiffre 415 du décompte TVA.*
5 ans plus tard (au début d'une nouvelle période fiscale), l'entrepreneur assujetti modifie la pratique choisie et déclare les recettes locatives relatives à l'appartement du concierge comme résultant de prestations exclues du champ de l'impôt (☞ déclaration aux chiffres 200 et 230 du décompte TVA). Suite au changement de méthode pour procéder à la correction de l'impôt préalable (c.-à-d. la renonciation à «l'imposition tacite»), une correction de l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même sur la part non encore amortie des investissements réalisés en rapport avec l'appartement du concierge en est la conséquence.

☞ L'Info TVA Changements d'affectation renseigne plus en détails sur la correction de l'impôt préalable et le calcul de la valeur résiduelle de l'impôt préalable.

Changement de la LTVA en vigueur dès le 01.01.2018.

13 Annexes

13.1 Modèle pour la fixation de clés de répartition de l'impôt préalable (au ch. 3.2)

Immeuble de La Cure, Corcelles

valable à partir du 1.7.2010

Objet loué		Locataire	Date contrat de bail	Surface en m²	Surface en %	Propre utilisation Affectation soumise à la TVA 0 - 100 %	Clé de répartition pour l'impôt préalable: Entretien, frais généraux (selon surface) DIP en %	Entretien, frais généraux (selon surface) s/DIP en %	Charges (selon contrat de bail) DIP en %	Charges (selon contrat de bail) s/DIP en %
Banque (propriétaire)	r-d-ch.	propre utilisation	1.1.2005	800	40	15	6	34	5.4	30.6
Bureau	1er ét.	Avocat X	1.7.2006	300	15		15		16.0	
Bureau	2e ét.	Fiduciaire Y	1.7.2007	200	10		10		11.0	
Appartements	1er-3e ét.	Personnes privées		700	35			35		37.0
Total				**2'000**	**100**		**31**	**69**	**32.4**	**67.6**

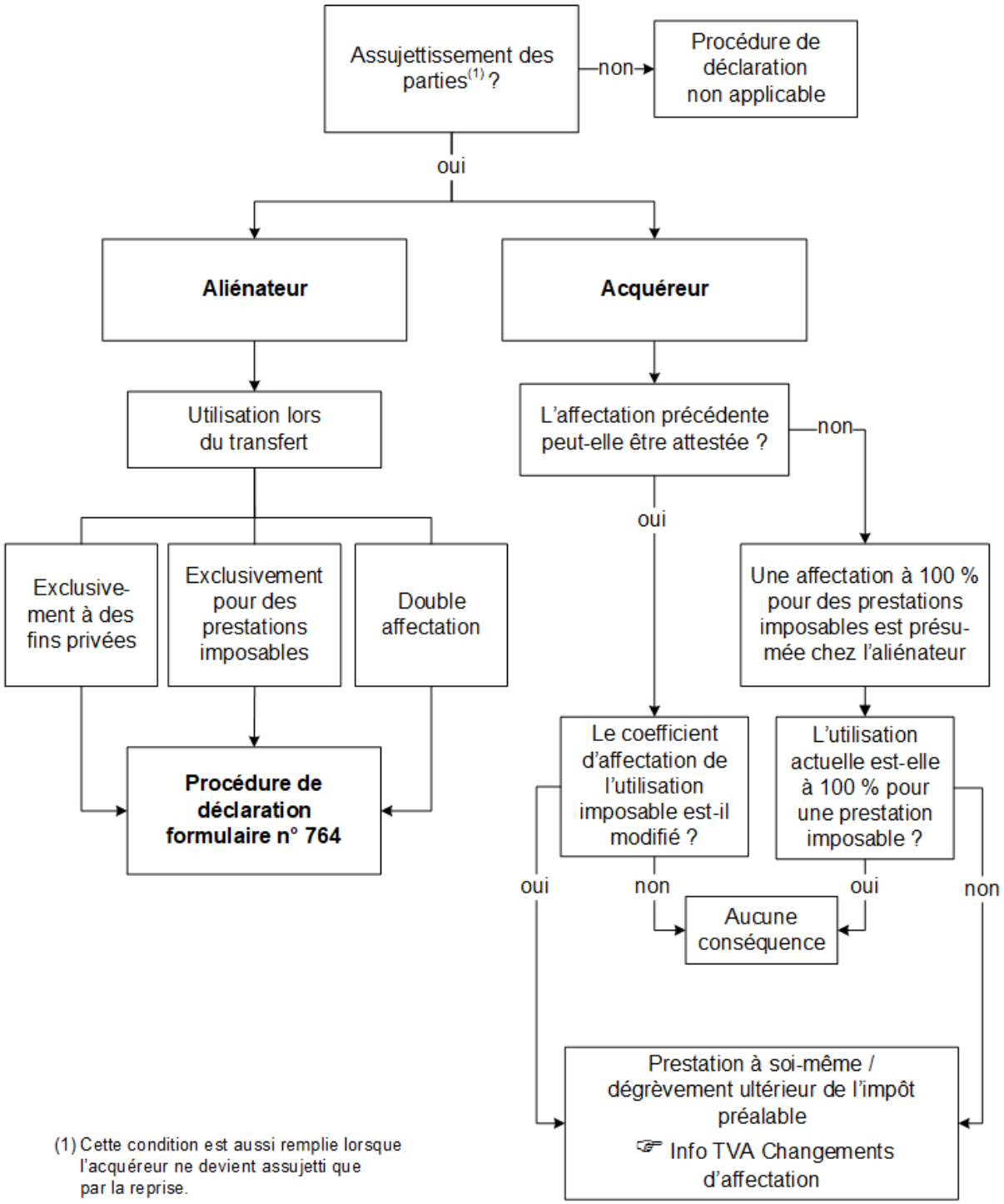
Légende: DIP = avec déduction de l'impôt préalable

s/DIP = sans déduction de l'impôt préalable

r-d-ch. = rez-de-chaussée

ét. = étage

13.2 Représentation graphique du transfert d'immeubles ou de parts d'immeubles avec procédure de déclaration



(1) Cette condition est aussi remplie lorsque l'acquéreur ne devient assujetti que par la reprise.

13.3 Décompte des frais accessoires (charges) avec correction périodique de la déduction de l'impôt préalable

(au ch. 6.3.1.1)

A) Frais de chauffage (arrondi au franc entier)

a) Coûts

		avec option (75 %)			sans option (25 %)	
	Total net CHF	net CHF	taux %	DIP CHF	brut CHF	Total brut CHF
Huile de chauffage, état en début de période	5 000		7,7			5 385
Achat huile de chauffage	10 000	7 500	8,1	608	2 702	10 810
Ramoneur	263	197	8,1	16	71	284
Révision	842	632	8,1	51	227	910
Honoraires régie immobilière	421	316	8,1	26	113	455
Huile de chauffage, état en fin de période	- 3 000		8,1			- 3 243
Total frais de chauffage	**13 526**			**701**		**14 601**

b) Répartition des coûts de chauffage (variable selon la consommation [CEC])

Locations avec imposition par option	**CEC**	**en %**
Restaurant	840	35
Bureau 1er étage	480	20
Bureau 2e étage	360	15
	1 680	**70**

Locations sans imposition par option	**CEC**	**en %**
Appartement 2e étage	410	17
Appartement 3e étage	310	13
	720	**30**
(Total)	**(2 400)**	**(100)**

c) Répartition des coûts

Locations avec imposition par option	Part en %		en CHF
Restaurant	35	(de CHF 13 526)	4 734
Bureau 1er étage	20	(de CHF 13 526)	2 705
Bureau 2e étage	15	(de CHF 13 526)	2 029
	70		**9 468**

Locations sans imposition par option	Part en %		en CHF
Appartement 2e étage	17	(de CHF 14 601)	2 482
Appartement 3e étage	13	(de CHF 14 601)	1 898
	30		**4 380**

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

B) Charges (arrondi au franc entier)

a) Coûts

	avec option (75 %)				sans option (25 %)	
	Total net CHF	net CHF	taux %	DIP CHF	brut CHF	Total brut CHF
Électricité	474	356	8,1	29	127	512
Eau	500	375	2,6	10	128	513
Assurances	300	225	0,0		75	300
Ordures	789	592	8,1	48	213	853
Concierge	2 400	1 800	0,0		600	2 400
Total charges	**4 463**			**87**		**4 578**

b) Répartition des charges (selon la surface en m^2)

Locations avec imposition par option	**Part en %**		**en CHF**
Restaurant	40	(de CHF 4 463)	1 785
Bureau 1er étage	25	(de CHF 4 463)	1 116
Bureau 2e étage	10	(de CHF 4 463)	446
	75		**3 347**

Locations sans imposition par option	**Part en %**		**en CHF**
Appartement 2e étage	15	(de CHF 4 578)	687
Appartement 3e étage	10	(de CHF 4 578)	458
	25		**1 145**

C) Correction de la déduction de l'impôt préalable (arrondi au franc entier)

a) Impôt préalable sur les frais de chauffage

Les montants d'impôt préalable seront périodiquement et provisoirement mis en compte sur la base de la clé de répartition de l'année précédente (ici, par ex. 75 %, soit CHF 701). La déduction définitive de l'impôt préalable sera effectuée sur la base de la clé de répartition nouvellement calculée et corrigée dans le cadre de la finalisation (art. 72, al. 1, LTVA). Dans l'exemple ci-dessus, 5 % d'impôt préalable ont été déduits en trop (75 % - 70 %).

		DIP en CHF
Impôt préalable déduit	75 %	701
Impôt préalable déductible	70 %	654

Total de la correction supplémentaire de l'impôt préalable	**47**

b) Impôt préalable sur les charges

L'impôt préalable sur les charges sera déduit périodiquement à raison de 75 %. Une correction supplémentaire n'est pas nécessaire, étant donné que la clé de répartition est identique chaque année.

D) Facturation aux locataires

La TVA, calculée au taux normal, est à facturer en sus sur les charges pour les locations ayant fait l’objet d’une imposition par option. Pour les locations n’ayant pas fait l’objet d’une imposition par option, ce sont les montants susmentionnés qui doivent être facturés.

Légende:	net	Charges (TVA exclue)
	DIP	Déduction de l’impôt préalable (selon clé de répartition de l’année précédente de 75 %)
	brut	Charges (TVA incluse)

13.4 Décompte des frais accessoires (charges) avec déduction complète de la déduction de l'impôt préalable et correction ultérieure

(au ch. 6.3.1.1)

A) Frais de chauffage (arrondi au franc entier)

a) Coûts

	taux %	net CHF	DIP CHF	brut CHF
Huile de chauffage, état en début de période	7,7	5 000		5 385
Achat huile de chauffage	8,1	10 000	810	10 810
Ramoneur	8,1	263	21	284
Révision	8,1	842	68	910
Honoraires régie immobilière	8,1	421	34	455
Huile de chauffage, état en fin de période	8,1	- 3 000		- 3 243
Total frais de chauffage		**13 526**	**933**	**14 601**

b) Répartition des coûts de chauffage (variable selon la consommation [CEC])

Locations avec imposition par option	**CEC**	**en %**
Restaurant	840	35
Bureau 1er étage	480	20
Bureau 2e étage	360	15
	1 680	**70**

Locations sans imposition par option	**CEC**	**en %**
Appartement 2e étage	410	17
Appartement 3e étage	310	13
	720	**30**
(Total)	**(2 400)**	**(100)**

c) Répartition des coûts

Locations avec imposition par option	Part en %		en CHF
Restaurant	35	(de CHF 13 526)	4 734
Bureau 1er étage	20	(de CHF 13 526)	2 705
Bureau 2e étage	15	(de CHF 13 526)	2 029
	70		**9 468**

Locations sans imposition par option	Part en %		en CHF
Appartement 2e étage	17	(de CHF 14 601)	2 482
Appartement 3e étage	13	(de CHF 14 601)	1 898
	30		**4 380**

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

B) Charges (arrondi au franc entier)

a) Coûts

	net CHF	taux %	DIP CHF	brut CHF
Électricité	8,1	474	38	512
Eau	2,6	500	13	513
Assurances	0,0	300		300
Ordures	8,1	789	64	853
Concierge	0,0	2 400		2 400
Total charges		**4 463**	**115**	**4 578**

b) Répartition des charges (selon la surface en m^2)

Locations avec imposition par option	**Part en %**		**en CHF**
Restaurant	40	(de CHF 4 463)	1 785
Bureau 1er étage	25	(de CHF 4 463)	1 116
Bureau 2e étage	10	(de CHF 4 463)	446
	75		**3 347**

Locations sans imposition par option	**Part en %**		**en CHF**
Appartement 2e étage	15	(de CHF 4 578)	687
Appartement 3e étage	10	(de CHF 4 578)	458
	25		**1 145**

C) Correction de la déduction de l’impôt préalable (arrondi au franc entier)

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

			DIP en CHF
Frais de chauffage	30 %	de CHF 933	280
Charges	25 %	de CHF 115	29
Total correction de la déduction de l’impôt préalable			**309**

D) Facturation aux locataires

La TVA, calculée au taux normal, est à facturer en sus sur les charges pour les locations ayant fait l’objet d’une imposition par option. Pour les locations n’ayant pas fait l’objet d’une imposition par option, ce sont les montants susmentionnés qui doivent être facturés.

Légende:	net	Charges (TVA exclue)
	DIP	Déduction de l’impôt préalable (selon clé de répartition de l’année précédente de 75 %)
	brut	Charges (TVA incluse)

Compétences
L'**Administration fédérale des contributions (AFC)** a la compétence de percevoir

- la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les prestations fournies sur le territoire suisse;
- la TVA sur les acquisitions de prestations fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger.

L'**Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF)** a la compétence de percevoir

- l'impôt sur les importations de biens.

Les renseignements émanant d'autres services ne sont pas valables juridiquement.

Pour contacter la Division principale de la TVA:

par écrit:

Administration fédérale des contributions
Division principale de la TVA
Schwarztorstrasse 50
3003 Berne

via le formulaire de contact

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

- sous forme électronique sur internet:
  www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public
- sous forme d'imprimés à:
  Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL
  Diffusion publications
  Imprimés TVA
  3003 Berne
  www.bundespublikationen.admin.ch

605.530.17f

Indication juridique

Indication: La loi régissant la TVA (LTVA) et l'ordonnance d'exécution régissant la TVA (OTVA) constituent les bases légales. Les informations ci-devant doivent être comprises comme des explications complémentaires de l'AFC en relation avec l'application de la LTVA et de l'OTVA. La pratique administrative subit sans cesse des modifications. C'est pourquoi l'AFC ne saurait garantir, par rapport aux textes publiés, que ceux-ci reflètent la pratique administrative dans son intégralité. On ne perdra pas de vue dans ce contexte que le principe de l'auto-taxation est applicable. Informations complémentaires sous: Conditions d'utilisation.

[1)] **Remarque concernant la validité**
S'agissant de la validité de ce chiffre (ou des chiffres), il faut tenir compte de l'Introduction relative aux explications contenues dans la présente Info TVA concernant les secteurs au début de la présente publication et de l'Info TVA 20 Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle.