

<b>Branche:</b>	<b>Etude de cas</b>
<b>Durée d'examen:</b>	<b>480 minutes</b>
<b>Nombre max. de points:</b>	<b>240 points</b>

**Exercices:**

➤ Page de garde	vert clair	1 Page
➤ Feuilles d'exercice	vert clair	7 Pages
➤ Annexe 1	vert clair	2 Pages
➤ Annexe 2	vert clair	28 Pages (incluant les pages blanches)
➤ Annexe 3	vert clair	2 Pages
➤ Annexe 4	vert clair	1 Page
➤ Annexe 5	vert clair	10 Pages
➤ Annexe 6	vert clair	9 Pages

- Pour les réponses, veuillez utiliser exclusivement les feuilles quadrillées. N'écrivez pas de solutions sur les feuilles d'exercice (vert clair). Celles-ci seront détruites après l'examen.
- Collez une étiquette sur chaque feuille de solution et sur l'enveloppe.
- Placez uniquement les feuilles de solutions dans la chemise prévue à cet effet.
- Lisez attentivement les énoncés avant de répondre aux questions.
- Utilisez uniquement les outils autorisés.

**Nous vous souhaitons bonne chance!**

## Lopez SA: Bilan au 31.12.2011 selon CO

	31.12.2011	31.12.2010
ACTIFS	CHF	CHF
Caisse	296	2'545
Banque cantonale bernoise	1'738'271	936'267
Banque Raiffeisen	3'978	3'967
Débiteurs L&P	905'704	1'382'484
Ducroire	-110'200	-117'400
Impôt anticipé	522	411
Stock	13'400	13'400
Travaux en cours	75'000	114'400
Compte de régularisation actif	231'566	198'063
Réserves de contributions LPP	256'666	256'666
Total Actif circulant	<u>3'115'203</u>	<u>2'790'803</u>
Machines de chantier	96'100	137'200
Machines de bureau	4'700	12'100
Mobilier de bureau	1	1
Installations	1	1
Véhicules	120'900	139'100
Remorques	1	1
Outillage	83'400	82'200
Total actif immobilisé	1) <u>305'103</u>	<u>370'603</u>
<b>TOTAL ACTIFS</b>	<b><u>3'420'306</u></b>	<b><u>3'161'406</u></b>
PASSIFS	CHF	CHF
Fournisseurs L&P	472'267	782'196
c/c Soares SA	2) 161'927	712'564
TVA	105'837	119'730
Compte de régularisation passif	316'637	140'394
Provision procès en cours	256'666	256'666
Provision travaux de garanties	239'600	187'900
Prêt Raiffeisen	168'000	172'000
Fonds étrangers	<u>1'720'934</u>	<u>2'371'450</u>
Capital-actions	100'000	100'000
Réserve légale	50'000	25'000
Bénéfice reporté	339'956	53'409
Résultat de l'exercice	1'209'416	611'547
Fonds propres	<u>1'699'372</u>	<u>789'956</u>
<b>TOTAL PASSIFS</b>	<b><u>3'420'306</u></b>	<b><u>3'161'406</u></b>

Les notes de bas de page se trouvent sur la page suivante.

## Lopez SA: Compte de profits et pertes 2011 selon CO

	2011	2010
	CHF	CHF
Chiffre d'affaires	12'531'557	11'430'919
Autres produits	0	1'778
Variation du croire	7'200	-54'800
Variation travaux en cours	-39'400	-99'400
Produit net	<u>12'499'357</u>	<u>11'278'497</u>
Dépenses de matériel	-3'641'510	-3'519'910
Prestations de tiers	-2'100'733	-1'904'422
BENEFICE BRUT	<u>6'757'114</u>	<u>5'854'165</u>
Salaires	-3'268'151	-3'239'427
Charges sociales	-701'898	-577'418
Loyers	-102'454	-84'238
Entretien et réparations	-328'372	-321'947
Frais de véhicules	-168'469	-173'953
Assurances	-38'639	-22'501
Energie	-100'276	-100'016
Administration	-190'027	-135'095
Publicité	-42'599	-52'897
Produits financiers	1'620	1'186
Charges financières	-33'967	-44'393
Amortissements	-202'777	-226'260
Variation de provisions	-51'700	-92'900
Produits extraordinaires	41'945	9'578
Impôts	-361'934	-182'337
BENEFICE ANNUEL	<u><u>1'209'416</u></u>	<u><u>611'547</u></u>

## Notes de bas de page:

- 1) En 2011, des actifs immobilisés ont été achetés pour CHF 148'426. Sur ce montant, CHF 10'000 ne sont pas encore payés au 31.12.2011. En 2010 des actifs immobilisés, d'une valeur au bilan de CHF 11'149, ont été vendus avec un bénéfice comptable de CHF 3'573.
- 2) Soares SA est une société holding qui appartient à 100 % à Christiano Lopez. En 2011 seul un remboursement de la dette en compte courant a été comptabilisé. La date de bouclage des comptes de Soares SA est le 30 juin.

# Info TVA 04 concernant le secteur

## Industrie du bâtiment



## 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
AFD	Administration fédérale des douanes
al.	Alinéa
art.	Article
ch.	Chiffre
CHF	Francs suisses
CO	Loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième: droit des obligations) (RS 220)
let.	Lettre
LTVA	Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
OTVA	Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

### Taux d'impôt applicables jusqu'au 31.12.2010:

Taux normal 7,6 %; taux réduit 2,4 %; taux spécial 3,6 %.

### Taux d'impôt applicables à partir du 01.01.2011:

Taux normal 8,0 %; taux réduit 2,5 %; taux spécial 3,8 %.

## **Introduction relative aux explications contenues dans la présente info TVA**

La présente info TVA se fonde sur la LTVA et l'OTVA entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010 et est valable depuis cette date. Les renseignements qui ont été donnés verbalement ou par écrit sous le régime de l'ancienne loi sur la TVA du 2 septembre 1999 et qui ne concordent pas avec le contenu de la présente information ne sont pas applicables aux opérations commerciales effectuées à partir de l'entrée en vigueur de la nouvelle LTVA du 12 juin 2009. En revanche, les renseignements donnés et les publications édités sur la base de l'ancienne loi sur la TVA restent valables pour les opérations commerciales effectuées durant la période du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2009.

La présente info TVA renseigne sur le traitement fiscal de cas particuliers se présentant dans le secteur de l'industrie du bâtiment. Dans le cadre de constructions, elle établit notamment la distinction entre les prestations imposables relevant d'un contrat d'entreprise et les ventes exclues du champ de l'impôt. Les **termes construction, immeuble** ou **bâtiment** utilisés dans cette brochure sont considérés - comme c'est généralement le cas dans le langage courant - comme équivalents, même s'ils ne correspondent pas exactement à ceux employés dans certaines dispositions légales. Lorsque le **terme sol** est utilisé, il y a lieu de comprendre une ou plusieurs parcelles non bâties.

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 informations contenues dans cette info TVA sont à considérer comme des explications de l'AFC relatives à la LTVA et à son ordonnance d'exécution (OTVA). Cette publication doit permettre aux assujettis et à leurs représentants de faire valoir leurs droits et de remplir leurs obligations en lien avec la TVA.



**Tables des matières**

1	Assujettissement des sociétés de personnes et obligation de remettre des décomptes . . . . .	7
2	Objet de l'impôt (art. 18 à 23 LTVA) . . . . .	8
2.1	Exemples de livraisons imposables (concernant le lieu de la prestation; ¶ ch. 3) . . . . .	8
2.2	Exemples de prestations de services imposables (concernant le lieu de la prestation; ¶ ch. 4) . . . . .	9
2.3	Exemples de prestations exclues du champ de l'impôt (concernant l'option pour l'imposition; ¶ ch. 9) . . . . .	10
3	Lieu de la livraison (art. 7 LTVA) . . . . .	10
4	Lieu de la prestation de services . . . . .	11
4.1	Principe (art. 8, al. 1, LTVA) . . . . .	11
4.2	Prestations de services en relation avec des immeubles . . . . .	11
4.2.1	Prestations de services selon l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA . . . . .	11
4.2.2	Prestations de services selon l'art. 8, al. 1, LTVA (¶ ch. 4.1) . . . . .	12
5	Base de calcul de l'impôt (art. 3, let. f en relation avec l'art. 24 LTVA) . . . . .	13
5.1	Contre-prestation, principe . . . . .	13
5.2	Contre-prestations correspondant à des prestations particulières ou découlant de clauses contractuelles particulières . . . . .	14
5.3	Diminutions de la contre-prestation . . . . .	14
5.4	Pas de diminutions de la contre-prestation . . . . .	14
5.5	Sûretés et retenues à titre de garantie . . . . .	15
6	Naissance de la créance fiscale (art. 40 LTVA) . . . . .	16
7	Comptabilité. . . . .	17
8	Livraison d'un bien immobilier - critères de délimitation entre un contrat d'entreprise et un contrat de vente; construction d'un bâtiment en vue de la location ou de l'affermage (sans option d'imposition); correction de l'impôt préalable. . . . .	17
8.1	Livraison d'un bien immobilier - critères de délimitation entre un contrat d'entreprise et un contrat de vente . . . . .	17
8.1.1	L'entrepreneur (entrepreneur général, investisseur) est propriétaire du sol. . . . .	18
8.1.1.1	Principe. . . . .	18
8.1.1.2	Exception . . . . .	18



## Info TVA 04 concernant le secteur

8.1.2	Le terrain appartient à un tiers . . . . .	19
8.1.3	Le terrain appartient à «l'acheteur» . . . . .	19
8.2	Construction de bâtiments en vue de leur location ou de leur affermage (sans option d'imposition) . . . . .	19
8.3	Correction de l'impôt préalable lors de la construction de bâtiments en vue de leur vente ainsi qu'en vue de leur location ou de leur affermage (sans option d'imposition) . . . . .	20
9	Option . . . . .	21
10	Valeur du sol . . . . .	22
11	Changements d'affectation des bâtiments. . . . .	24
12	Cantines / hébergement du personnel . . . . .	24
12.1	Exploitation par l'entrepreneur . . . . .	24
12.2	Exploitation par un tiers. . . . .	25

1

## **Assujettissement des sociétés de personnes et obligation de remettre des décomptes**

Les sociétés de personnes, notamment les sociétés simples au sens de l'art. 530 CO, comme les communautés de travail, les communautés d'artisans, les consortiums, etc., qui agissent vis-à-vis de l'extérieur et fournissent des prestations sous un seul nom, sont soumises à la TVA lorsque les conditions légales de l'assujettissement sont réunies (art. 10 LTVA). Le cas échéant, l'assujettissement de ces sociétés simples existe, indépendamment du fait que leurs associés soient déjà inscrits au registre des contribuables ou non. Si les conditions d'assujettissement sont remplies dès le début de son activité commerciale, la société simple s'annoncera spontanément par écrit à l'AFC dans les 30 jours pour requérir son immatriculation en tant qu'assujettie à la TVA (art. 66, al. 1, LTVA).

☞ Des informations complémentaires sur l'assujettissement et sur la renonciation à la libération de l'assujettissement (art. 11 LTVA) figurent dans l'Info TVA Assujettissement à la TVA.

Si une société simple fait exécuter par un des associés des travaux commandés par le maître de l'ouvrage, il y a fourniture de prestations tant entre l'associé et la société simple qu'entre la société simple et le maître d'ouvrage.

Dans ce contexte, il convient de préciser qu'une éventuelle part de bénéfice de la société simple versée aux associés n'a pas à être déclarée par ceux-ci (ne vaut pas contre-prestation, selon l'art. 18, al. 2, let. f, LTVA); l'obtention d'une telle part de bénéfice n'entraîne ni une correction ni une réduction de l'impôt préalable (☞ Info TVA Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable). Les documents relatifs au versement de la part de bénéfice ne porteront par conséquent aucune mention de TVA.

Si les activités de la société simple se soldent par une perte, les dispositions ci-dessus s'appliquent par analogie. Les montants versés par les associés en couverture du déficit ne sont pas à imposer par la société simple. La réception d'une telle couverture n'entraîne pas une correction de l'impôt préalable. Les documents relatifs à la couverture des pertes ne porteront donc aucune mention de TVA.

Les sociétés simples ne réalisent généralement qu'une faible valeur ajoutée. C'est pourquoi le recours à la méthode de décompte simplifiée, faisant appel au taux de la dette fiscale nette, peut constituer un inconvénient. Cette méthode de décompte présente toutefois l'avantage de simplifier les tâches

administratives puisque le calcul effectif de l'impôt préalable est supprimé (☞ Info TVA Taux de la dette fiscale nette).



L'AFC recommande aux communautés d'artisans et aux communautés de travail actives dans l'industrie du bâtiment d'appliquer la méthode de décompte effective, plutôt que la méthode de décompte selon le taux de la dette fiscale nette.

## 2

### Objet de l'impôt (art. 18 à 23 LTVA)

Les prestations (livraisons et prestations de services) fournies dans le secteur du bâtiment sont imposables au taux normal (☞ Infos TVA Objet de l'impôt et Calcul de l'impôt et taux de l'impôt).

### 2.1

#### Exemples de livraisons imposables (concernant le lieu de la prestation; ☞ ch. 3)

- L'exécution de travaux sur des biens immobiliers (constructions / terrains), c'est-à-dire des travaux de construction reposant sur un contrat d'entreprise ou un mandat; ce qui inclut par exemple également les travaux de forage (sans analyse et rapport sur les propriétés du terrain) et les travaux de déneigement;
- l'exécution de travaux conformément à un contrat d'entreprise générale;
- les prestations incluses dans un contrat d'abonnement pour la maintenance, le service, l'entretien, etc.;
- le montage d'aménagements provisoires (par ex. échafaudages, coffrages, installations de chantier, gabarits et tableaux de chantiers, tentes fixes, tribunes, installations d'éclairage et de sonorisation par haut-parleurs);
- la location de moyens d'exploitation avec ou sans personnel spécialisé, notamment de machines, d'appareils, de véhicules, quelle que soit la durée de la location;
- la vente de biens mobiliers neufs ou usagés;
- les prestations des associés d'une société simple (communauté de travail ou communauté d'artisans, consortium, etc.) sous la forme de travaux de construction, de livraison de matériel, de location de machines et d'appareils avec ou sans personnel spécialisé, etc. (sauf toutefois les simples apports supplémentaires de capital).

## 2.2

### **Exemples de prestations de services imposables (concernant le lieu de la prestation; ☞ ch. 4)**

- L'élaboration de projets, plans, maquettes et devis. Dans ce contexte, il importe peu que le projet soit effectivement réalisé et par qui. Est imposable également la simple cession de droits d'auteurs sur les projets, plans, maquettes, etc.;
- les prix obtenus à l'occasion de concours d'architecture;
- la finalisation des plans d'exécution et des plans détaillés nécessaires à la réalisation de constructions, mais aussi des études statiques et hydrauliques, etc.;
- l'exécution de la procédure de soumission et d'adjudication de travaux (par ex. l'établissement des cahiers des charges et des formulaires qui leur sont liés, le contrôle des offres, les propositions relatives à l'attribution des travaux et la rédaction des contrats d'entreprise);
- la direction et la surveillance des travaux;
- les métrages, le contrôle des factures des fournisseurs et des entrepreneurs, l'établissement du décompte de construction et de la documentation relative au bâtiment;
- les études du sol (analyse et rapport sur la nature du terrain), les études relatives aux eaux usées, les mensurations, les relevés, les prises de vues aériennes, l'adaptation du plan d'ensemble fédéral, l'établissement de plans à l'échelle sur la base de photographies, les travaux de cartographie, etc.;
- le prêt de personnel, la mise à disposition de forces de travail;
- l'élimination de biens ou leur mise au rebut;
- le transport de biens;
- les recettes provenant de la renonciation à participer à des appels d'offres;
- l'estimation de la valeur du marché (valeur vénale) de bâtiments, d'immeubles, etc.;
- les expertises portant sur la valeur d'un immeuble ou sur les défauts d'un bâtiment;
- les expertises effectuées pour le compte d'un tribunal ou d'une autre autorité, par exemple en relation avec une expropriation;
- les prestations fournies par les professionnels de la construction (architectes, ingénieurs, etc.) sur mandat des pouvoirs publics, comme par exemple les contrôles de construction;
- les négociations en tant qu'intermédiaires portant sur des terrains ou des immeubles;
- l'administration d'immeubles;
- les prestations des associés d'une société simple (communauté de travail ou d'artisans, consortium, etc.) sous la forme de prestations d'architecte et d'ingénieur, la mise à disposition de forces de travail, la direction

technique et commerciale, etc. (sauf toutefois les simples apports supplémentaires de capital).

### 2.3 Exemples de prestations exclues du champ de l'impôt (concernant l'option pour l'imposition; ☞ ch. 9)

- La constitution et le transfert de droits réels sur des terrains (vente);
- la mise à disposition de terrains et de parties de terrains à des fins d'usage ou de jouissance (location et affermage).

### 3 Lieu de la livraison (art. 7 LTVA)

Est réputé lieu de la livraison le lieu où

- a. se trouve le bien lors du transfert du pouvoir d'en disposer économiquement, lors de sa remise au destinataire ou lors de sa mise à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance;
- b. commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur ou, sur mandat de celui-ci, à destination d'un tiers.

Les travaux immobiliers sont réputés fournis à l'endroit où se trouve la construction.

S'il est prouvé qu'une construction est réalisée à l'étranger, la contre-prestation correspondante n'est pas soumise à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (la TVA suisse). L'AFC recommande que les moyens d'exploitation (machines, appareils, etc.) nécessaires à la réalisation d'une telle construction soient acheminés au moyen du carnet ATA ou selon le régime douanier de l'admission temporaire. Ainsi, la réintroduction ultérieure, en franchise d'impôt, de ces biens sur le territoire suisse sera garantie. L'AFD est compétente pour cette procédure et fournit tous les renseignements utiles en la matière.

- ☞ Des détails sur le lieu de la livraison figurent dans l'Info TVA  
Lieu de la fourniture de la prestation.

## 4 **Lieu de la prestation de services**

### 4.1 **Principe (art. 8, al. 1, LTVA)**

La prestation de services est réputée fournie là où le destinataire possède le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation est fournie. En l'absence d'un tel siège ou établissement, le lieu de la prestation est le domicile du destinataire ou le lieu où il séjourne habituellement (principe du lieu du destinataire). Relèvent de l'art. 8, al. 1, LTVA toutes les prestations de services qui ne sont pas citées à l'art. 8, al. 2, LTVA.

### 4.2 **Prestations de services en relation avec des immeubles**

#### 4.2.1 **Prestations de services selon l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA**

De telles prestations de services sont réputées fournies au lieu où se trouve l'immeuble. Cette disposition s'applique indépendamment du fait que la facture soit adressée à un destinataire ayant son siège en Suisse ou à l'étranger. Parmi ces prestations figurent notamment: 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 et les prestations d'hébergement.

Le rattachement ci-dessus du lieu de la prestation de services au lieu de situation de l'immeuble présuppose un lien **étroit** en relation avec un bien immobilier **concret et individuel**.

#### **Exemples**

- *Administration d'un immeuble de plusieurs appartements à Bienne, incluant des prestations liées au changement de locataires, à l'établissement des décomptes de chauffage et des frais accessoires ainsi qu'aux déclarations d'impôt, etc.;*
- *les prestations de notaire dans le cadre de la vente / de l'achat d'un appartement en propriété par étage à Verbier;*
- *l'organisation de la visite d'une maison individuelle à Neuchâtel pendant l'absence du propriétaire;*
- *la surveillance du chantier d'un gratte-ciel à Genève;*
- *l'évaluation du prix du marché d'un immeuble administratif à Lausanne;*
- *le prix obtenu lors d'un concours d'architecture portant sur un projet concret selon description précise;*

- *l'expertise fournie pour un tribunal ou une autre autorité concernant l'expropriation d'une parcelle à Delémont.*

#### 4.2.2

#### **Prestations de services selon l'art. 8, al. 1, LTVA (☞ ch. 4.1)**

Sont traitées selon cet article les prestations de services qui, certes, concernent des biens immobiliers, mais qui ne présentent pas un lien **étroit** avec un bien immobilier **concret et individuel**.

#### **Exemples**

- *La recherche d'une maison de vacances dans le Haut-Valais pour un prix avoisinant 650 000 francs (présentation d'une sélection d'objets correspondants);*
- *les conseils et études préliminaires sur les possibilités de financement en vue de l'achat d'un immeuble de plusieurs appartements pour un prix avoisinant 2 millions de francs;*
- *les conseils relatifs aux diverses possibilités de production d'énergie (par ex. énergie solaire [installations photovoltaïques], géothermie, électricité);*
- *les conseils relatifs aux mesures en matière d'économie d'énergie (par ex. nouvelle isolation du toit ou des murs, remplacement des fenêtres) s'appuyant par exemple 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 d'agent);*
- *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.*



Ces prestations relèvent même de l'art. 8, al. 1, LTVA, lorsqu'en lien avec celles-ci, leur fournisseur fournit pour le même destinataire des prestations selon l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA ou des livraisons selon l'art. 3, let. d, ch. 2, LTVA en relation avec l'art. 7 LTVA. Car, c'est le **mandat initial**, portant sur la fourniture d'une prestation selon l'art. 8, al. 1, LTVA qui est déterminant.

- ☞ L'Info TVA Lieu de la fourniture de la prestation et - pour l'entremise - l'Info TVA concernant le secteur Administration, location et vente d'immeubles contiennent des informations complémentaires au sujet du lieu de la prestation.

## 5 Base de calcul de l'impôt (art. 3, let. f en relation avec l'art. 24 LTVA) 5.1 Contre-prestation, principe

La TVA se fonde sur la contre-prestation effectivement perçue. Relèvent également de la contre-prestation, notamment le remboursement de tous les frais, même lorsque ceux-ci sont facturés séparément, ainsi que les contributions de droit public que doit l'assujetti. Dans ce contexte, il importe peu que les prestations soient facturées sur la base de prix à l'unité, de prix globaux, de forfaits ou de tarifs de régie. Pour les prestations à des personnes proches (art. 3, let. h, LTVA en relation avec l'art. 26 OTVA), la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants, autrement dit au prix du marché (art. 24, al. 2, LTVA).

Font en outre partie de la contre-prestation imposable:

- les primes pour une réalisation exacte de la construction, pour le respect ou l'exécution des travaux en deçà des délais impartis, etc. (système de bonus);
- la rémunération de prestations supplémentaires (par ex. pour la collaboration à l'établissement du programme d'aménagement des locaux ou à l'acquisition des terrains, les démarches entreprises pour l'obtention du permis de construire et lors des procédures d'opposition);
- la remise à titre onéreux de documents de soumission;
- les indemnités versées par le mandant en cas de révocation ou de résiliation, pour autant qu'elles correspondent à des prestations imposables (par ex. un projet n'est pas exécuté ou est retiré, en cours d'exécution, des mains du prestataire auquel il avait été confié);
- les indemnités versées pour la résiliation de contrats d'artisans, architectes, etc.

☞ Des informations détaillées - notamment sur les dommages-intérêts, le dédit et la peine conventionnelle - figurent dans l'Info TVA Objet de l'impôt.

N'entrent pas dans la base de calcul de l'impôt, par exemple:

- la part de la contre-prestation afférant à la valeur du sol (art. 24, al. 6, let. c, LTVA; ☞ ch. 10);
- les contributions de droit public que l'assujetti avance au nom et pour le compte de l'acquéreur (débité des taxes) et qu'il lui **facture séparément et sans supplément** (art. 24, al. 6, let. b, LTVA). C'est le cas notamment des taxes de police de construction et des taxes de permis de construire;



- les intérêts moratoires conformément à l'art. 104 CO;
- les frais de poursuite.

## 5.2 **Contre-prestations correspondant à des prestations particulières ou découlant de clauses contractuelles particulières**

Si l'entrepreneur mandaté devient propriétaire du matériel de démolition ou du matériel en surplus, il s'agit pour le mandant d'une (contre-)livraison à l'entrepreneur, autrement dit d'un échange de prestations (art. 24, al. 3, LTVA). La valeur marchande de ce matériel doit figurer dans le contrat ou, au plus tard, sur la facture. Cette valeur fait partie intégrante de la contre-prestation que reçoit l'entrepreneur pour la prestation qu'il a fournie.

## 5.3 **Diminutions de la contre-prestation**

Valent diminutions de la contre-prestation, en particulier:

- les rabais, escomptes, pertes sur débiteurs, ristournes sur le chiffre d'affaires et autres remboursements sur créances;
- les pénalités conventionnelles de retard pour le dépassement de délais contractuels;
- les réductions, par simplification, du prix de l'ouvrage convenues d'avance (réduction forfaitaire ou proportionnelle au montant de la construction) pour l'assurance de construction, les dommages à la construction, le nettoyage, l'eau, l'électricité et la publicité;
- les garanties de loyer, pour autant qu'elles soient convenues dans le contrat d'entreprise et qu'elles soient payées par le contractant ou compensées dans le prix de l'ouvrage, en cas de non-exécution.

Pour les modifications ultérieures de la contre-prestation (à l'exception des escomptes) des documents correspondants sont à établir (note de crédit, facture supplémentaire, etc). Un exemplaire corrigé de la facture établie (par ex. rectification faite à la main par la direction des travaux ou l'architecte) satisfait à cette exigence.

## 5.4 **Pas de diminutions de la contre-prestation**


Ne valent pas diminutions de la contre-prestation, notamment:

- les déductions faites pour les dommages à la construction à la charge de l'entrepreneur responsable et réparés par des tiers (compensation);
- les déductions réalisées par le mandant pour des dépenses liées aux décomptes informatiques (compensation);

- les commissions de cartes de crédit, les frais liés aux chèques, les pertes éventuelles liées à la conversion de l'argent WIR et autres commissions analogues (art. 46 OTVA).
- ☞ Des informations complémentaires à ce sujet figurent dans l'Info TVA Calcul de l'impôt et taux de l'impôt.

## 5.5 Sûretés et retenues à titre de garantie

Lorsque, pendant l'exécution de la construction, des retenues sont effectuées sur les demandes de paiement d'acomptes et les états de situation, à titre de garantie de l'entrepreneur vis-à-vis du mandant, seul le montant net, c'est-à-dire le montant restant après déduction de la retenue, sera imposé.

 Au moment du décompte définitif des prestations fournies, il y aura lieu d'imposer le montant calculé avant la déduction à titre de garantie. Cette disposition s'applique indépendamment du mode de décompte (prestations convenues / reçues).

### Exemple

#### Sûreté durant l'exécution de la construction (retenue)

1<sup>re</sup> demande de paiement partiel

du 15 avril 2010

Versement du 25 mai 2010

Transfert  
apparent  
de la TVA

Transfert  
implicite  
de la TVA

CHF

CHF

Travaux exécutés du 1<sup>er</sup> mars 2010 au

31 mars 2010 selon l'état de

situation en annexe

moins 3 % de rabais selon contrat

Travaux exécutés nets

moins 10 % de retenue

Facture de paiement partiel (sans TVA)

TVA 7,6 %

100 000.00

- 3 000.00

97 000.00

- 9 700.00

87 300.00

6 634.80

107 600.00

- 3 228.00

104 372.00

- 10 437.20

**Total 1<sup>er</sup> acompte (TVA 7,6 % comprise)**

**93 934.80**

**93 934.80**

Déclaration au 2<sup>e</sup> trimestre 2010.

**Sûreté lors du décompte définitif (retenue à titre de garantie)**

Décompte final du 15 août 2010

Versement du 25 septembre 2010	Transfert apparent de la TVA	Transfert implicite de la TVA
	CHF	CHF
Travaux exécutés du 1 <sup>er</sup> mars 2010 au 31 juillet 2010	300 000.00	322 800.00
Déductions contractuelles:		
– 3 % de rabais	- 9 000.00	- 9 684.00
– 0,5 % pour assurance de construction, nettoyage, électricité, eau, publicité	<u>- 1 500.00</u>	<u>- 1 614.00</u>
Montant total net du décompte	289 500.00	
Montant total brut du décompte		311 502.00
Moins:		
– 1 <sup>re</sup> demande d'acompte du 15 avril 2010	- 87 300.00	- 93 934.80
– 2 <sup>e</sup> demande d'acompte du 15 mai 2010	<u>- 87 300.00</u>	<u>- 93 934.80</u>
Décompte final (sans TVA)	114 900.00	
TVA 7,6 %	8 732.40	
<b>Décompte final (y c. TVA 7,6 %)</b>	<b>123 632.40</b>	<b>123 632.40</b>

Déclaration au 3<sup>e</sup> trimestre 2010.

**6 Naissance de la créance fiscale (art. 40 LTVA)**

Lorsque le décompte est établi sur la base des contre-prestations convenues (art. 39, al. 1, LTVA), la créance fiscale naît au moment de la facturation. Avec ce mode de décompte, les factures partielles (états de situation) et les demandes de paiement d'acomptes qui leur sont assimilées - comme les autres factures - sont à comptabiliser et à déclarer durant la période de décompte au cours de laquelle elles ont été établies.

Sur demande, l'AFC autorise l'assujetti à décompter la TVA d'après les contre-prestations reçues (art. 39, al. 2, LTVA). En cas d'établissement du décompte TVA d'après les contre-prestations reçues, les chiffres d'affaires sont à déclarer dans la période de décompte au cours de laquelle ils ont été encaissés.

En cas de paiements anticipés et en cas de prestations n'ayant pas fait l'objet d'une facturation, la déclaration a lieu dans la période de décompte durant laquelle la contre-prestation est encaissée.

☞ L'Info TVA Décompte et paiement de l'impôt contient des informations complémentaires sur le sujet.

## 7 Comptabilité

La tenue d'une comptabilité distincte par chantier est admise pour autant que les chiffres relatifs aux investissements, à la TVA (impôts préalables et obligations fiscales), aux charges et aux chiffres d'affaires résultant de prestations apparaissent également, dans leur intégralité, dans les comptes de la comptabilité générale. Cette prescription vise à empêcher que la comptabilité générale ne présente que les bénéfices bruts des chantiers (différence entre les chiffres d'affaires et les coûts directement attribuables).

☞ Des informations complémentaires à ce propos figurent dans l'Info TVA Comptabilité et facturation.

## 8 Livraison d'un bien immobilier - critères de délimitation entre un contrat d'entreprise et un contrat de vente; construction d'un bâtiment en vue de la location ou de l'affermage (sans option d'imposition); correction de l'impôt préalable

### 8.1 Livraison d'un bien immobilier - critères de délimitation entre un contrat d'entreprise et un contrat de vente

Pour la délimitation entre les livraisons reposant sur un contrat d'entreprise, imposables (art. 3, let. d, ch. 2, LTVA), et les ventes d'immeubles, exclues du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA), il importe de déterminer à qui appartient le sol sur lequel est édifié l'immeuble et si des modifications requises par l'acquéreur entraînent des plus-values par rapport au prix global proposé pour l'objet.

La pratique définie ci-dessous aux ch. 8.1.1 à 8.1.3 est valable à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2010. Pour la **période transitoire entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 30 juin 2010**, il convient de tenir compte des explications figurant au ch. 1 de l'Info concernant la pratique 01.

## **8.1.1 L'entrepreneur (entrepreneur général, investisseur) est propriétaire du sol**

### **8.1.1.1 Principe**

Il y a livraison d'un bien immobilier (sol et bâtiment) exclue du champ de l'impôt sous réserve du ch. 8.1.1.2, si les critères suivants sont remplis cumulativement:

- a. l'acheteur acquiert un objet dont la planification et l'étude de projet sont terminées;
- b. le sol et le bâtiment sont vendus à un prix forfaitaire (fixé préalablement par l'entrepreneur [entrepreneur général, investisseur]);
- c. l'acheteur ne peut exercer qu'une faible influence sur la construction, les aménagements (y c. les aménagements extérieurs) et les prestataires (artisans) choisis (☞ ch. 8.1.1.2);
- d. il n'y a qu'un (1) seul contrat (contrat de vente entre l'entrepreneur de la construction [entrepreneur général, investisseur] et l'acheteur, concernant le sol et le bâtiment);
- e. les profits et risques ne passent à l'acheteur qu'après l'achèvement des travaux (si les profits et les risques passent à l'acheteur déjà avant l'achèvement des travaux, le traitement fiscal de l'objet en question est régi par le ch. 8.1.3 ci-après);
- f. le paiement n'intervient qu'après l'achèvement de l'ouvrage et sa remise (un acompte jusqu'à concurrence de 30 % du prix de vente n'est pas déterminant).

Si les critères ci-dessus ne sont pas tous remplis, seule la vente du terrain est exclue du champ de l'impôt. La construction du bâtiment constitue alors une livraison en vertu d'un contrat d'entreprise.

### **8.1.1.2 Exception**

Des modifications par rapport au projet de bâtiment (☞ ch. 8.1.1.1, let. a) sur la base des désirs individuels de l'acheteur (par ex. autre revêtement de sol, appareils ménagers additionnels, prises électriques supplémentaires) ne modifient pas la qualification du contrat de vente tant que les plus-values en résultant ne dépassent pas 5 % du prix forfaitaire proposé (pour le sol et le bâtiment, ☞ ch. 8.1.1.1, let. b). Si le sol n'est pas vendu, autrement dit si le sol est cédé en droit de superficie par l'entrepreneur de la construction (entrepreneur général, investisseur), ce pourcentage passe à 7 % du prix forfaitaire proposé pour le bâtiment.

Les **limites en pourcents** s'entendent **par objet (par ex. une maison individuelle, une propriété par étage)**. Pour le calcul de ces limites, c'est la somme de tous les coûts supplémentaires - moins les diminutions de coûts - d'un seul et même objet qui est déterminante.



Si les coûts supplémentaires dépassent 5 %, respectivement 7 % du prix forfaitaire, seule la vente du sol est exclue du champ de l'impôt; la vente du bâtiment est alors réputée faire l'objet d'une livraison reposant sur un contrat d'entreprise (☞ ch. 8.1.1.1).

### 8.1.2 **Le terrain appartient à un tiers**

Dans ce cas, il y a toujours lieu de faire la distinction entre la vente du sol et la construction du bâtiment. Seule la vente du sol est exclue du champ de l'impôt; la construction du bâtiment constitue une livraison fournie en vertu d'un contrat d'entreprise.

Au sens d'une appréciation objective, il sera dérogé à cette règle lorsque le vendeur du terrain (tiers) et l'entrepreneur de la construction (entrepreneur général, investisseur) sont des personnes proches (art. 3, let. h, LTVA). Dans ce cas, ce sont les critères mentionnés sous ch. 8.1.1.1, à l'exception des let. b (prix forfaitaire pour le bâtiment seulement) et d, qui sont à prendre en considération pour la délimitation entre le contrat d'entreprise et le contrat de vente.

### 8.1.3 **Le terrain appartient à «l'acheteur»**

En cas de construction sur un bien-fonds qui appartient déjà à l'«acheteur», c'est-à-dire au mandant, il y a toujours livraison en vertu d'un contrat d'entreprise.

## 8.2 **Construction de bâtiments en vue de leur location ou de leur affermage (sans option d'imposition)**

La location et l'affermage de bâtiments sont - à l'instar de leur vente (☞ ch. 8.1) - exclues du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 20 et 21 [1<sup>re</sup> partie de la phrase], LTVA); par conséquent, il n'est pas possible de déduire l'impôt préalable sur les dépenses les concernant (art. 29, al. 1, LTVA).

### 8.3

#### **Correction de l'impôt préalable lors de la construction de bâtiments en vue de leur vente ainsi qu'en vue de leur location ou de leur affermage (sans option d'imposition)**

En plus de l'exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses liées à la construction de tels bâtiments, l'assujetti doit, en relation avec ses propres travaux, procéder à une correction de l'impôt préalable sur la valeur de l'infrastructure affectée temporairement à la construction de tels bâtiments (appareils, machines, planification, etc.) (art. 30, al. 1, LTVA). En principe, la déduction de l'impôt préalable doit être corrigée à hauteur du montant d'impôt qui grèverait la location facturée à un tiers indépendant (art. 31, al. 4, LTVA). Cette correction peut toutefois être opérée de manière forfaitaire, au moyen d'un supplément de 33 % sur les impôts prélabables grevant les matériaux utilisés pour ses propres travaux, respectivement ceux intégrés, dans le cadre de la construction du bâtiment. Demeure réservée la fourniture de la preuve des impôts prélabables qui correspondent effectivement à l'utilisation de l'infrastructure (art. 69, al. 3, OTVA).

Si, en revanche, l'assujetti opte pour l'imposition de la location ou de l'affermage des bâtiments concernés, normalement exclus du champ de l'impôt (☞ ch. 9), il peut faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses liées à leur construction et n'est plus tenu de procéder à la correction de l'impôt préalable pour l'infrastructure utilisée temporairement à cet effet.

#### **Exemple**

*Une entreprise de couverture assujettie construit un immeuble résidentiel et commercial de douze étages. Les coûts de construction se montent à 15 millions de francs. Les travaux de couverture, d'une valeur de 200 000 francs (charges de matériel = CHF 70 000 y c. TVA de 7,6 % dans l'année 2010) sont effectués par l'entreprise elle-même; les autres prestations, qui atteignent plus de 14,8 millions de francs sont confiées à des tiers (sous-traitants).*

- Six étages (1 à 6) font l'objet d'une vente exclue du champ de l'impôt;
- trois étages (7 à 9) font l'objet de livraisons reposant sur un contrat d'entreprise;
- deux étages (10 et 11) sont mis en location (sans option d'imposition);
- et l'étage 12 est utilisé par l'entreprise de couverture qui l'affecte à ses activités entrepreneuriales consacrées à la réalisation de prestations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable.

### **Appréciation fiscale**

*Les étages 7 à 9 font l'objet de livraisons reposant sur un contrat d'entreprise. La base de calcul de l'impôt de livraison dû est la contre-prestation perçue pour la vente de ces étages (sans la valeur du sol). La déduction de l'impôt préalable sur le matériel utilisé à cet effet et sur les prestations de tiers y afférentes est autorisée. En ce qui concerne les prestations propres, il n'y a pas de correction de l'impôt préalable pour l'infrastructure utilisée temporairement.*

*L'étage 12 est utilisé par l'entreprise de couverture dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. La déduction de l'impôt préalable sur le matériel utilisé à cet effet et sur les prestations de tiers y afférentes est autorisée. En ce qui concerne les prestations propres, il n'y a pas de correction de l'impôt préalable pour l'infrastructure utilisée temporairement.*

*La vente des étages 1 à 6 et la location future des étages 10 et 11 sont exclues du champ de l'impôt. En ce qui concerne le matériel utilisé et les prestations de tiers y afférentes, l'assujetti n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Pour l'utilisation temporaire de l'infrastructure dans le cadre des propres prestations, la correction de l'impôt préalable requise peut se faire comme suit:*

*impôt préalable sur le matériel de couverture utilisé par elle-même (CHF 70 000 y c. TVA 7,6 %) = 4 944.25 francs, auquel s'ajoute un supplément forfaitaire de 33 % = 1 631.60 francs, soit au total 6 575.85 francs. Correction de l'impôt préalable pour 8 étages sur 12, ce qui correspond à 4 383.90 francs (2/3 de CHF 6 575.85). Si l'entreprise de couverture ne souhaite pas calculer la correction de l'impôt préalable de manière forfaitaire, mais procéder au calcul effectif, elle est tenue à cet effet d'apporter les justificatifs assortis des enregistrements appropriés.*

## **9**

### **Option**

Conformément à l'art. 22, al. 1, LTVA, il est possible d'opter pour l'imposition volontaire des contre-prestations résultant de la vente ainsi que de la location et de l'affermage d'immeubles, exclus du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 20 et 21, LTVA), en mentionnant explicitement la TVA relative à ces prestations (dans les contrats, les promesses de vente, les factures, etc.), sans autres formalités ou autorisation de l'AFC.



L'option n'est en revanche pas possible lorsque l'acheteur, le locataire ou le fermier d'un bâtiment utilise le bâtiment **exclusivement à des fins privées** (art. 22, al. 2, let. b, LTVA). Constituent une exception, sous conditions définies, les ventes, locations et affermages de bâtiments à des bénéficiaires institutionnels au sens de l'art. 143, al. 2, let. a, OTVA (art. 150 OTVA).



La valeur du sol - même en cas de vente d'immeubles avec option d'imposition - n'entre jamais dans la base de calcul de l'impôt (art. 24, al. 6, let. c, LTVA en relation avec l'art. 150 OTVA).

## 10

### Valeur du sol

La valeur du sol se réfère au terrain doté de l'équipement de base. L'équipement de base inclut, pour l'essentiel:

- l'installation des conduites, la construction de routes d'accès depuis et jusqu'à la limite des parcelles (en général, sous la forme de contributions routières, contributions à l'infrastructure générale ou de quartier, contributions de plus-value versées aux communes);
- les mensurations cadastrales, les coûts de parcellisation (par ex. honoraires de géomètres, droits de mutation au registre foncier en cas de remaniement ou de fractionnement parcellaire); et
- les coûts de bornage du terrain.

Si l'assujetti n'utilise pas le sol à des fins exclues du champ de l'impôt, il peut, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, déduire l'impôt préalable grevant les dépenses liées aux travaux d'équipement de base du terrain - aussi, par exemple, ceux en relation avec la démolition totale ou l'assainissement du sol.

#### **Exemple**

*L'entreprise générale assujettie Rochat Constructions SA acquiert auprès de Monsieur Marcel Dupont domicilié à Crissier un terrain à bâtir non viabilisé pour 3 millions de francs. Les travaux d'équipement de base (l'installation des conduites, la construction de routes d'accès) d'un montant de 250 000 francs sont effectués par la commune de Crissier. Dans le cadre des travaux d'équipement de base, l'entreprise Rochat Constructions SA doit supporter des frais supplémentaires grevés d'impôt préalable pour les mensurations cadastrales, les coûts de parcellisation, etc., d'un montant de 32 280 francs (TVA à 7,6 % incl. dans l'année 2010). L'entreprise Rochat Constructions SA vend dans un deuxième temps une moitié du terrain (prestation globale comprenant les travaux d'équipement de base, les mensurations cadastrales, les coûts de parcellisation, etc.) à la société Chapuis Immobiliers SA pour un montant de*

*1,8 million de francs. Elle utilise la deuxième moitié (y c. les travaux d'équipement de base, les mensurations cadastrales, les coûts de parcellisation, etc.) pour la construction d'un immeuble commercial (destiné à la location).*

### **Traitement fiscal**

- *Le transfert du terrain à bâtir de Monsieur Marcel Dupont à l'entreprise générale Rochat Constructions SA n'est pas grevé de l'impôt.*
- *Les prestations fournies pas la commune de Crissier pour les travaux d'équipement de base de 250 000 francs constituent pour cette dernière une activité relevant de la puissance publique. Par conséquent, la facturation de la part de la commune de Crissier s'effectue sans TVA.*
- *Dans un premier temps, l'entreprise générale Rochat Constructions SA peut déduire, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'impôt préalable grevant les dépenses engagées et grevées d'impôt préalable d'un montant de 32 280 francs.*

*Lors de la revente de la moitié du terrain à bâtir à la société Chapuis Immobiliers SA, l'entreprise Rochat Constructions SA doit cependant effectuer une correction de la déduction de l'impôt préalable. En effet, cette vente, y compris les travaux d'équipement de base, n'est pas soumise à la TVA (art. 24, al. 6, let. c, en relation avec l'art. 21, al. 2, ch. 20, LTVA).*

*L'entreprise générale Rochat Constructions SA utilise l'autre moitié du terrain à bâtir pour son activité entrepreneuriale (construction d'un immeuble commercial destiné à la location). Il n'y a pas lieu de procéder à une correction de la déduction de l'impôt préalable pour cette partie. Si, au moment des travaux d'équipement de base, l'entreprise générale sait déjà qu'une partie du terrain à bâtir sera revendu, il y a lieu de corriger d'avance et de manière proportionnelle la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses engagées.*

- *Dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (par ex. location avec option), l'entreprise générale Rochat Constructions SA a droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses grevées de TVA engagées pour les travaux d'équipement de base de l'immeuble commercial.*

Si la valeur du sol est incluse dans le prix forfaitaire d'une construction, elle doit en principe être mentionnée séparément dans les documents de vente (par ex. contrat ou facture). Il peut s'agir d'une simple mention comme par exemple (pour l'année 2010):

*«Le prix forfaitaire de 800 000 francs comprend, sans la valeur du sol de 200 000 francs, 7,6 % de TVA sur 600 000 francs.»*

Le vendeur a toutefois aussi la possibilité de documenter en détail la valeur du sol au moyen de pièces justificatives et/ou enregistrements appropriés.

## 11 **Changements d'affectation des bâtiments**

Il y a en principe changement d'affectation d'un bâtiment lorsque, au cours de l'activité entrepreneuriale, celui-ci est utilisé à une autre fin que celle initialement prévue, c'est-à-dire lorsque la part des prestations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, respectivement n'y donnant pas droit, augmente ou diminue. Selon les cas, il s'ensuit une correction de l'impôt préalable (prestation à soi-même au sens de l'art. 31 LTVA ou dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable selon l'art. 32 LTVA).

☞ Des informations détaillées à ce sujet figurent dans l'Info TVA Changements d'affectation et dans l'Info TVA concernant le secteur Administration, location et vente d'immeubles.

## 12 **Cantines / hébergement du personnel**

### 12.1 **Exploitation par l'entrepreneur**

L'entrepreneur est réputé exploitant, lorsqu'il gère ces installations en ayant recours à ses propres employés ou qu'il confie cette tâche à un tiers, qui facture ses prestations non pas au personnel directement, mais à l'entrepreneur. L'entrepreneur répercute ultérieurement les coûts de ces prestations sur le personnel (par ex. sous la forme de retenues sur le salaire).

☞ Vous trouverez des informations à ce sujet dans l'Info TVA Parts privées.

La contre-prestation provenant de la location de chambres **dans des bâtiments permanents** (par ex. à son propre personnel ou au personnel employé par des tiers) est exclue du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA).

Les prestations supplémentaires telles que le nettoyage de la chambre, de l'appartement ou de la maison, le nettoyage du linge de lit et les autres prestations du même type, ainsi que les prestations de restauration (nourriture et boissons) sont toutefois imposables au taux normal.

Les recettes, exclues de la TVA, provenant de la location du logement et les autres prestations, soumises à la TVA, sont à facturer séparément, respectivement à imputer séparément sur les salaires.



En revanche, lorsque des chambres sont louées dans des **constructions mobilières** comme des baraquements ou des conteneurs (par ex. sur de grands chantiers), la contre-prestation correspondante est imposable au taux normal. Il en va de même pour la fourniture de solutions d'hébergement au personnel d'entreprises tierces travaillant sur le chantier.

Lorsque le logement est également loué à des personnes qui ne travaillent pas sur le chantier (touristes, associations sportives, etc.), cette location est assimilée à une prestation d'hébergement imposable au taux spécial (art. 25, al. 4, LTVA).

- ☞ L'Info TVA concernant le secteur Hôtellerie et restauration contient de plus amples informations sur l'application du taux spécial aux prestations d'hébergement. Elle informe également sur la possibilité de procéder, par approximation, à une correction de l'impôt préalable sur les coûts accessoires (éclairage, chauffage, etc.) en relation avec la location de logements exclue du champ de l'impôt (location de chambres au personnel).

## 12.2

### Exploitation par un tiers

Le tiers chargé de la gestion est réputé exploitant lorsqu'il facture ses prestations au personnel en son propre nom, que ce soit pour son propre compte ou pour le compte d'un tiers. Les prestations liées au logement et au petit-déjeuner sont soumises au taux spécial appliqué aux prestations d'hébergement, les autres prestations sont soumises au taux normal.

- ☞ Concernant la répartition des contre-prestations en prestations d'hébergement et en prestations de la restauration, l'Info TVA concernant le secteur Hôtellerie et restauration contient toutes les informations utiles.
- ☞ En ce qui concerne les éventuels suppléments que le mandant (entrepreneur) adresse à l'exploitant, il convient de tenir compte des explications selon l'Info TVA Parts privées.





## 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'**Administration fédérale des douanes (AFD)** a la compétence de percevoir

- l'impôt sur les importations de biens.

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

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

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

par fax: 031 325 75 61

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

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

- sous forme électronique sur internet:  
[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) (Webcode: d\_03596\_fr)

- sous forme d'imprimés à:  
**Office fédéral des constructions  
et de la logistique OFCL  
Diffusion publications  
Imprimés TVA  
3003 Berne**

[www.bundespublikationen.admin.ch](http://www.bundespublikationen.admin.ch)

### Informations concernant la construction par Lopez SA d'un immeuble mixte d'appartements et de locaux commerciaux

(tous les montants sont TVA non comprise)

Le 3 octobre 2011, Lopez SA a acheté d'un privé, Hans Zeller, un terrain non construit de 1'600m<sup>2</sup>, se trouvant en zone à bâtir. Le prix d'achat est de CHF 295 par mètre carré. Les honoraires payés au notaire s'élèvent à CHF 8'000. Le registre foncier a établi une facture de CHF 11'000 (droits de mutation et émoluments du RF)

L'équipement de base de l'immeuble (par ex. installation de conduites d'eau, routes d'accès) a été réalisé au 1<sup>er</sup> trimestre 2012 par la commune. Celle-ci a facturé ses travaux pour un montant de CHF 48'000. Lopez SA a également dû payer d'autres coûts de l'équipement de base au 1<sup>er</sup> trimestre 2012 pour un montant de CHF 15'000 (frais de géomètre, mesurage, parcellisation).

Le bâtiment à construire comprendra les unités suivantes d'appartements et de surfaces commerciales:

- Unité 1: Local de vente au rez-de-chaussée (350 m<sup>2</sup>)
- Unité 2: Local de vente au rez-de-chaussée (400 m<sup>2</sup>)
- Unité 3: Bureau au 1er étage (100 m<sup>2</sup>)
- Unité 4: Bureau au 1er étage (200 m<sup>2</sup>)
- Unité 5: Bureau au 1er étage (200 m<sup>2</sup>)
- Unité 6: Appartement au 1er étage (250 m<sup>2</sup>)
- Unité 7: Appartement au 2<sup>ème</sup> étage (200 m<sup>2</sup>)
- Unité 8: Appartement au 2<sup>ème</sup> étage (200 m<sup>2</sup>)
- Unité 9: Appartement au 2<sup>ème</sup> étage (350 m<sup>2</sup>)

Lopez SA a déjà réussi, avant le début des travaux, à vendre respectivement à louer les unités suivantes:

- Unité 1: Vente à Elektro Müller Sàrl au prix forfaitaire de CHF 525'000 (dont CHF 87'000 pour le terrain)
- Unité 2: Vente à Assurance SA au prix forfaitaire de CHF 600'000 (dont CHF 99'000 pour le terrain)
- Unité 3: Pas vendu. Lopez SA reste propriétaire et va louer ce bureau à la société Gfeller SA pour un loyer mensuel de CHF 1'500 (sans option TVA)
- Unité 4: Vente à Trading SA au prix forfaitaire de CHF 400'000 (dont CHF 50'000 pour le terrain)
- Unité 5: Pas vendu. Lopez SA reste propriétaire et utilisera le bureau pour ses propres besoins
- Unité 6: Vente au couple Enssle au prix forfaitaire de CHF 600'000 (dont CHF 64'000 pour le terrain)
- Unité 7: Vente à Valérie Reymond au prix forfaitaire de CHF 550'000 (dont CHF 50'000 pour le terrain)
- Unité 8: Vente à Daniel Hänzli au prix forfaitaire de CHF 550'000 (dont CHF 50'000 pour le terrain)
- Unité 9: Vente au couple Garcia au prix forfaitaire de CHF 960'000 (dont CHF 87'000 pour le terrain)



### Annexe 3

Les contrats de vente conclus entre Lopez SA et les acquéreurs précités englobent chaque fois le terrain et l'appartement ou le local. A la signature du contrat, les acquéreurs ont payé chacun 20 % du prix forfaitaire à titre d'avance. Les 80 % restants seront payables à l'achèvement des travaux. C'est à ce moment-là aussi que les profits et les risques passeront aux acquéreurs.

Des conditions de paiement spéciales ont été convenues pour Elektro Müller Sàrl, qui a payé un acompte de 50% et ensuite 4 acomptes mensuels de chaque fois 10 %. Le solde de 10 % est payable à l'achèvement des travaux.

Les acquéreurs des unités 6 à 9 ont pu choisir l'aménagement intérieur de leur appartement (c'est à dire: les murs non porteurs, la couleur des parois, le nombre et le lieu des commutateurs et des doseurs, les appareils ménagers, l'équipement de la salle de bain, etc.). Les coûts supplémentaires en résultant seront payés séparément par les acquéreurs et se montent à:

- Unité 6: Couple Enssle CHF 48'000
- Unité 7: Valérie Reymond CHF 22'000
- Unité 8: Daniel Hänzi CHF 7'500
- Unité 9: Couple Garcia CHF 38'900

La construction des appartements et locaux commerciaux s'étend entre février et décembre 2012. Les acquéreurs et locataires pourront prendre possession des locaux terminés le 01.01.2013. Les coûts de construction sont les suivants :

- Coûts des travaux réalisés par Lopez SA: CHF 700'000 (dont les matériaux de construction de CHF 220'000)
- Autres coûts : travaux réalisés par des tiers: CHF 1'900'000

Il est également fait état des données suivantes :

- Lopez SA et les autres entreprises citées ci-dessus sont assujetties à la TVA et décomptent la TVA selon la méthode des prestations convenues
- Toutes les personnes physiques citées ci-dessus ne sont pas assujettis à la TVA
- Tous les travaux et prestations mentionnés ci-dessus sont effectués par des assujettis TVA
- Tous les chiffres ci-dessus sont TVA non comprise

## **Informations complémentaires pour l'évaluation d'entreprise de Lopez SA**

(Ces informations valent uniquement pour la partie III. 1 Evaluation d'entreprise)

Les informations suivantes sont connues en ce qui concerne les réserves latentes:

1. Le ducroire comptabilisé a été calculé en conformité des pourcentages maximum admis fiscalement. Le ducroire nécessaire économiquement s'élève au 31.12.2011 à CHF 45'199 et au 31.12.2010 à CHF 58'352.
2. Sur le poste travaux en cours il y a des réserves latentes au 31.12.2011 de CHF 89'000 et au 31.12.2010 de CHF 136'000.
3. Les actifs immobilisés étaient sous-évalués de CHF 50'000 au bilan selon CO au 31.12.2011 et de CHF 35'000 au bilan selon CO au 31.12.2010.
4. La provision pour travaux de garantie était surévaluée de CHF 69'788 au bilan selon CO au 31.12.2011 et de CHF 84'469 au 31.12.2010.

# Loi concernant l'impôt sur les successions et donations (LISD)

---

*Le Grand Conseil du canton de Berne, vu l'article 103, 2<sup>e</sup> alinéa de la Constitution cantonale [RSB 101.1], sur proposition du Conseil-exécutif, arrête:*

## I. Souveraineté fiscale

### Article premier

#### Généralités

Le canton de Berne prélève un impôt sur les successions et donations sur toute acquisition de fortune à titre gratuit.

### Art. 2

#### Champ d'application

Il y a imposition lorsque

- a le dernier domicile ou lieu de séjour au regard du droit fiscal du défunt ou de la défunte se trouvait dans le canton de Berne ou lorsque la succession a été ouverte dans le canton de Berne;
- b le dernier domicile, ou lieu de séjour ou siège du donateur ou de la donatrice au regard du droit fiscal se trouve dans le canton de Berne au moment de la donation;
- c la succession ou la donation portent sur des immeubles situés dans le canton de Berne ou sur des droits grevant de tels immeubles.

### Art. 3

#### Relations internationales

<sup>1</sup> Il y a imposition lorsque des biens mobiliers sis dans le canton de Berne sont acquis, et doivent être, en vertu d'une convention internationale, imposés dans l'Etat du lieu de situation ou de l'établissement stable.

<sup>2</sup> La commune d'origine constitue le domicile fiscal en Suisse des personnes physiques domiciliées à l'étranger qui, en raison de leur activité pour le compte de la Confédération ou d'autres corporations ou établissements de droit public suisses, seraient de ce fait exonérées de l'impôt sur les successions et donations. Lorsqu'une telle personne possède plusieurs droits de cité, l'imposition est effectuée dans la commune dont elle a acquis le droit de cité en dernier lieu. Si elle n'a pas la nationalité suisse, elle est assujettie à l'impôt au siège de son employeur. Cette disposition s'applique également au conjoint ou à la conjointe et aux enfants de ces personnes ainsi qu'à la personne à laquelle elles sont liées par partenariat enregistré. *[Teneur du 8. 9. 2005]*

<sup>3</sup> Dans tous les cas, les dispositions énoncées dans les conventions internationales sont réservées.

### II. Assujettissement à l'impôt

#### Art. 4

##### Généralités

<sup>1</sup> Est assujettie à l'impôt la personne qui acquiert une libéralité provenant

- a d'un héritage, y compris dans les cas de substitution fidéicommissaire, que la personne soit grevée ou appelée;
- b d'un legs, y compris dans les cas de substitution fidéicommissaire, que la personne soit grevée ou appelée;
- c d'une donation, y compris dans les cas de cession à titre d'avancement d'hoirie.

<sup>2</sup> Au décès d'une personne contribuable, ses héritiers et héritières lui succèdent dans ses droits et ses obligations conformément à l'article 14 de la loi du 21 mai 2000 sur les impôts (LI) [RSB 661.11]. [Teneur du 24. 2. 2008]

#### Art. 5

Epoux, partenaires enregistrés et enfants sous autorité parentale [Teneur du 8. 9. 2005]

<sup>1</sup> Chacun des époux et des partenaires enregistrés est assujetti personnellement à l'impôt. [Teneur du 8. 9. 2005]

<sup>2</sup> Les enfants sous autorité parentale et les personnes sous tutelle qui reçoivent un héritage ou une donation sont assujettis personnellement à l'impôt.

#### Art. 6

##### Exonérations

<sup>1</sup> Sont exonérées de l'impôt sur les successions et donations les personnes morales qui, lors de l'acquisition de la libéralité, remplissent les conditions d'exonération prévues à l'article 83 LI [RSB 661.11]. [Teneur du 24. 2. 2008]

<sup>2</sup> Les institutions établies hors du canton de Berne sont exonérées de l'impôt lorsqu'elles pourraient bénéficier de l'exonération prévue par la loi sur les impôts ou lorsqu'elles sont exonérées dans le canton où se trouve leur siège.

### III. Objet de l'impôt

#### Art. 7

##### Impôt sur les successions

L'impôt sur les successions a pour objet l'acquisition de biens pour cause de mort (succession légale, conventionnelle ou testamentaire, legs, donation pour cause de mort).

### Art. 8

#### Impôt sur les donations

<sup>1</sup> Est réputée donation toute libéralité volontaire et gratuite en espèces, choses ou droits de quelque nature que ce soit, y compris les renonciations à la succession, les avancements d'hoirie, la constitution d'une fondation, ainsi que toute remise d'obligations faite à titre gracieux.

<sup>2</sup> Un acte juridique à titre onéreux équivaut à une donation mixte lorsqu'il y a disproportion manifeste entre la prestation et la contreprestation. L'impôt sur les donations frappe la différence de valeur existant entre la prestation et la contre-prestation.

### Art. 9 [Teneur du 23. 11. 2004]

Libéralités entre époux, entre personnes liées par un partenariat enregistré et en faveur de descendants [Rectifié par la Commission de rédaction le 21 avril 2006 en application de l'article 25 de la loi sur les publications officielles]

Sont exonérées de l'impôt:

- a les libéralités et l'acquisition de fortune pour cause de mort intervenant entre époux et entre personnes liées par un partenariat enregistré, [Teneur du 8. 9. 2005]
- b les libéralités en faveur des descendants, des enfants placés chez l'auteur des libéralités ou des enfants de son conjoint ainsi que la fortune acquise pour cause de mort par les descendants du défunt ou de la défunte, les enfants placés chez lui ou elle et les enfants de son conjoint. Les enfants placés chez le défunt ou la défunte ou l'auteur des libéralités ne sont exonérés de l'impôt que si le lien nourricier a duré au moins deux ans. [Rectifié par la Commission de rédaction le 21 avril 2006 en application de l'article 25 de la loi sur les publications officielles]

## IV. Imposition dans le temps

### Art. 10

<sup>1</sup> La créance fiscale naît au moment de l'acquisition de fortune.

<sup>2</sup> Lorsque l'acquisition de fortune est soumise à des conditions, le moment de la réalisation des conditions est déterminant.

## V. Evaluation objective

### Art. 11

#### Principe

Pour procéder à l'évaluation, la valeur vénale au moment de l'acquisition de la fortune est déterminante, sous réserve des dispositions qui suivent.

### Art. 12

#### Droits

Lorsqu'il y a constitution ou transfert d'un droit ou renonciation à un droit, l'évaluation est effectuée selon la valeur capitalisée.

### Art. 13

#### Substitution fidéicommissaire

<sup>1</sup> Lorsque, dans le cadre d'un héritage ou d'un legs, la personne grevée est tenue de sauvegarder la substance de la succession, l'évaluation est effectuée en se fondant sur le rendement capitalisé de la succession.

<sup>2</sup> Lorsque la personne grevée acquiert un héritage ou un legs à titre définitif, elle est tenue d'acquitter l'impôt ordinaire sur les successions. Le montant de l'impôt sur les successions qui aura déjà été acquitté lui est porté en compte sans intérêts.

<sup>3</sup> Au moment de l'ouverture de la substitution fidéicommissaire sur les biens résiduels, l'évaluation est effectuée selon les principes d'évaluation ordinaires.

### Art. 14

#### Transfert d'entreprise par succession

<sup>1</sup> Les éléments commerciaux de la fortune mobilière sont estimés sur la base des valeurs comptables déterminantes pour l'impôt sur le revenu.

<sup>2</sup> Les titres faisant partie de la fortune privée sont estimés à leur valeur fiscale.

### Art. 15

#### Immeubles et forces hydraulique

La valeur des immeubles et des forces hydrauliques est égale à la valeur officielle conformément à la loi sur les impôts.

### Art. 16

#### Déductions objectives

<sup>1</sup> La personne contribuable peut déduire de la valeur de la libéralité

*a* les dettes du défunt ou de la défunte,

*b* les dettes de la succession,

*c* les legs,

*d* les frais d'entretien des personnes faisant ménage commun avec le défunt ou avec la défunte conformément à l'article 606 du Code civil suisse [RS 210] (CCS),

*e* les frais d'éducation des enfants qui ne sont pas élevés au moment du décès ou qui sont infirmes conformément à l'article 631, 2<sup>e</sup> alinéa CCS,

*f* les frais de justice et d'avocats engendrés par une action en nullité, une action en réduction des dispositions du défunt ou de la défunte ou une action en pétition d'hérédité,

- g* les donations faites lors du dépôt de la déclaration d'impôt en faveur d'institutions conformément à l'article 6,
- h* les dettes grevant l'objet de la donation,
- i* la valeur capitalisée du droit grevant la libéralité,
- k* 100 pour cent [*Teneur du 24. 2. 2008*] de la fortune commerciale nette pour les transferts d'entreprise par succession.

<sup>2</sup> Lorsque la libéralité constitue un legs, le ou la légataire ne peut faire valoir une déduction au sens du 1<sup>er</sup> alinéa, lettre *c*, que s'il s'agit d'un sous-legs.

### Art. 17

#### Déductions personnelles

<sup>1</sup> 10 000 francs sont déductibles des libéralités. [*Teneur du 23. 11. 2004*]

<sup>2</sup> Lorsqu'une personne reçoit à plusieurs reprises des libéralités d'une même personne, l'exonération du montant de ces libéralités n'est accordée qu'une seule fois sur une période de cinq ans. Cette règle est également valable lorsque les premières libéralités reçues n'ont pas été imposées conformément aux dispositions de la présente loi.

<sup>3</sup> ... [*Abrogé le 23. 11. 2004*]

## VI. Calcul de l'impôt

### Art. 18

#### Barème

Le barème de l'impôt sur les successions et donations est le suivant:

<b>Taux en pour cent</b>	<b>Acquisition de fortune imposable en francs</b>
1,00 pour les premiers	100 000
1,25 pour les	100 000 suivants
1,50 pour les	100 000 suivants
1,75 pour les	100 000 suivants
2,00 pour les	100 000 suivants
2,25 pour les	100 000 suivants
2,50 pour le surplus	

### Art. 19

#### Montant de l'impôt

<sup>1</sup> Le montant de l'impôt sur les successions et donations est calculé comme suit:

*a ... [Abrogée le 23. 11. 2004]*

*b* six fois le taux unitaire pour les père et mère, la conjointe du père ou le conjoint de la mère, pour les parents nourriciers, pour les frères et soeurs germains, consanguins ou utérins, les grands-parents, le conjoint ou la conjointe d'un grand-parent, les grands-parents nourriciers ainsi que pour les personnes qui, au moment de la naissance de la créance fiscale, faisaient ménage commun depuis dix ans au moins avec le donateur ou la donatrice ou le de cujus et avaient le même domicile fiscal que cette personne;

*c* onze fois le taux unitaire pour les neveux, les nièces, les gendres et brus, ainsi que pour les beaux-parents, les oncles et les tantes;

*d* seize fois le taux unitaire pour les autres personnes contribuables.

<sup>2</sup> Les enfants placés durant moins de deux ans chez le défunt ou la défunte ou le donateur ou la donatrice sont imposés conformément à l'alinéa 1, lettre *b*. *[Teneur du 23. 11. 2004]*

### Art. 20

#### Détermination de l'impôt

<sup>1</sup> Le taux de l'impôt est calculé en tenant compte du montant total des libéralités, pour autant que la personne bénéficiaire ait reçu plusieurs libéralités de la même personne sur une période de cinq ans.

<sup>2</sup> Lorsque la personne recevant les libéralités n'est imposable dans le canton de Berne que sur une partie de ces libéralités, l'impôt est calculé au taux applicable à la totalité des biens dévolus. Ceci vaut par analogie pour les déductions et les montants exonérés de l'impôt.

<sup>3</sup> Les passifs doivent être pris en compte proportionnellement aux actifs imposables dans le canton de Berne.

### Art. 21

Réduction de l'impôt *[Rectifié par la Commission de rédaction le 12 mai 2000 en application de l' article 25 de la loi sur les publications officielles.]*

<sup>1</sup> L'impôt est réduit de 100 pour cent *[Teneur du 24. 2. 2008]* lors du transfert d'une participation dans une société de capitaux ou une société coopérative si cette société a une exploitation commerciale, que le ou la cessionnaire occupe une fonction dirigeante en tant qu'employé de l'entreprise et qu'il ou elle est domiciliée dans le canton de Berne au regard du droit fiscal.

<sup>2</sup> La même réduction est accordée pour les participations dans une société holding si cette société détient au moins une participation majoritaire dans une société d'exploitation et que le ou la cessionnaire occupe une fonction dirigeante dans la société d'exploitation.

<sup>3</sup> Il y a participation lorsque les droits de participation représentent au moins 40 pour cent du capital-actions ou du capital social libéré ou que le ou la cessionnaire dispose d'au moins 40 pour cent des droits de vote dans la société.



### Art. 22

Suppression de la réduction *[Rectifié par la Commission de rédaction le 12 mai 2000 en application de l' article 25 de la loi sur les publications officielles.]*

<sup>1</sup> La réduction au sens de l'article 16, 1<sup>er</sup> alinéa, lettre k est supprimée si dans les dix ans suivant le transfert *[Teneur du 24. 2. 2008]*, la part à l'entreprise de personnes est entièrement ou partiellement aliénée à titre onéreux. Dans ce cas, un impôt complémentaire est perçu.

<sup>2</sup> La réduction au sens de l'article 21 est supprimée si la participation est aliénée à titre onéreux dans les dix ans suivant le transfert *[Teneur du 24. 2. 2008]*, si elle est cédée à une personne qui ne remplit pas les conditions donnant droit à la réduction, si la hauteur de la participation passe en dessous de 40 pour cent, si le ou la cessionnaire cesse d'occuper une fonction dirigeante dans la société de capitaux ou la société coopérative, ou qu'il ou elle transfère son domicile hors du canton. Dans ce cas, un impôt complémentaire est perçu à hauteur de la réduction d'impôt. *[Rectifié par la Commission de rédaction le 12 mai 2000 en application de l'article 25 de la loi sur les publications officielles]*

### Art. 23

Compensation des effets de la progression à froid

<sup>1</sup> Les effets de la progression à froid sont compensés intégralement par une adaptation équivalente des barèmes et des déductions personnelles. Les déductions personnelles doivent être arrondies aux 1000 francs supérieurs et les barèmes applicables aux 100 francs supérieurs.

<sup>2</sup> Le Conseil-exécutif arrête une adaptation de la compensation lorsque l'indice suisse des prix à la consommation a augmenté de dix pour cent depuis l'entrée en vigueur de la présente loi ou depuis la dernière adaptation. L'indice des prix à la consommation en vigueur l'année précédant l'entrée en vigueur de la présente loi ou l'année précédant la dernière adaptation est déterminant.

<sup>3</sup> Le Conseil-exécutif informe le Grand Conseil de l'adaptation qu'il a arrêtée.

## VII. Procédure

### Art. 24

Principe

La procédure de taxation et la procédure des voies de droit sont régies par les dispositions de la loi sur les impôts sous réserve des dispositions ci-après.

### Art. 25

Obligation de déclarer

Les personnes qui, conformément à la présente loi, sont assujetties à l'impôt sur les successions et donations ont l'obligation de déclarer les libéralités imposables à l'Intendance cantonale des impôts dans un délai de 90 jours après échéance de l'année civile au cours de laquelle ces libéralités leur ont été versées.

### Art. 26

#### Obligation de signaler

<sup>1</sup> Toutes les autorités, tous les agents et agentes du canton de Berne et des communes, ainsi que les notaires qui pratiquent dans le canton de Berne, sont tenus de signaler à l'Intendance cantonale des impôts, dans les 30 jours, les cas donnant lieu à une taxation dont ils ont connaissance dans l'exercice de leur fonction officielle.

<sup>2</sup> Les officiers et officières de l'état civil remettent régulièrement à l'Intendance cantonale des impôts un extrait de leur registre des décès.

### Art. 27

#### Déclaration d'impôt

<sup>1</sup> Lorsque l'Intendance cantonale des impôts est informée d'un cas d'héritage ou de donation, elle peut envoyer un formulaire de déclaration d'impôt à la personne contribuable et exiger que lui soient fournis les documents nécessaires.

<sup>2</sup> La déclaration d'impôt accompagnée de tous les documents nécessaires doit être déposée auprès de l'Intendance cantonale des impôts dans les 30 jours suivant l'envoi du formulaire.

<sup>3</sup> Lorsqu'une succession échoit à plusieurs personnes, celles-ci peuvent déposer une déclaration commune. Toutes les personnes contribuables répondent du dépôt régulier et fait en temps utile de la déclaration.

<sup>4</sup> La déclaration d'impôt doit être exhaustive et porter la signature des personnes contribuables ou des personnes qui les représentent.

### Art. 28

#### Rappel d'impôt et dispositions pénales

Les dispositions de la loi sur les impôts s'appliquent en ce qui concerne le rappel d'impôt et le droit pénal fiscal.

## VIII. Perception et garantie

### Art. 29

#### Principe

Les prescriptions de la loi sur les impôts s'appliquent en matière de perception des impôts, sous réserve des dispositions ci-après.

### Art. 30

#### Responsabilité

<sup>1</sup> Les héritiers ou héritières sont solidairement responsables, jusqu'à concurrence de leur propre part, de la totalité de l'impôt grevant la succession, y compris celui grevant les legs.

<sup>2</sup> Le donateur ou la donatrice répond solidairement avec la personne assujettie du paiement de l'impôt sur les donations.

### Art. 31

#### Hypothèque légale

<sup>1</sup> Une hypothèque légale sans inscription au registre foncier en faveur du canton de Berne garantit le paiement de l'impôt dû sur l'immeuble acquis pour cause de mort ou par donation. Cette hypothèque prime tout autre droit de gage.

<sup>2</sup> L'hypothèque légale s'éteint au bout de six mois après l'entrée en force de la taxation si elle n'a pas été inscrite au registre foncier dans ce délai.

### Art. 32

#### Imputation et remboursement

<sup>1</sup> Dans les cas de libéralités entre vifs soumises au rapport, l'impôt sur les donations déjà perçu est imputé sans intérêts; si un impôt trop élevé a été versé, il est remboursé sans intérêts.

<sup>2</sup> Lorsque le produit de la liquidation totale ou partielle d'une société de capitaux est soumis à l'impôt sur le revenu, les impôts sur les successions et donations prélevés sur la différence entre la valeur nominale des parts et la valeur déterminante selon l'article 14, 2e alinéa sont remboursés sans intérêts, pour autant que la liquidation soit achevée dans un délai de dix ans à compter de l'ouverture de la succession.

### Art. 33

#### Part des communes

<sup>1</sup> Les communes municipales dans lesquelles étaient domiciliés au regard du droit fiscal le défunt, la défunte, ou le donateur ou la donatrice au moment du décès ou de la donation reçoivent 20 pour cent du produit de l'impôt sur les successions et donations, y compris les rappels d'impôt.

<sup>2</sup> Lorsque le domicile au regard du droit fiscal du défunt, de la défunte, du donateur ou de la donatrice se trouve hors du canton, la part revient aux communes municipales dans lesquelles sont situés les immeubles soumis à l'impôt ou dans lesquelles s'exercent les droits grevant ces immeubles.

## IX. Dispositions transitoires et finales

### Art. 34

Cas relevant de l'ancien droit

<sup>1</sup> Les dispositions de l'ancien droit s'appliquent aux cas où la créance fiscale a pris naissance avant l'entrée en vigueur de la présente loi.

<sup>2</sup> Les impôts sur les successions et donations prélevés avant l'entrée en vigueur de la présente loi sur la base de la valeur vénale doivent être remboursés sans intérêts dans les cas où les réévaluations de la fortune commerciale ou le produit de la liquidation partielle ou totale d'une société de capitaux ou d'une coopérative sont soumis à l'impôt sur le revenu selon la loi sur les impôts.

### Art. 35

Application de la nouvelle loi

<sup>1</sup> Les dispositions de la présente loi concernant la procédure, le droit pénal fiscal et la perception des impôts s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi, même lorsque la succession a été ouverte ou la donation effectuée avant son entrée en vigueur.

<sup>2</sup> Les recours déjà pendants devant le Tribunal administratif restent de la compétence de celui-ci.

### Art. 36

Abrogation d'un acte législatif

La loi du 6 avril 1919 sur la taxe des successions et donations est abrogée.

### Art. 37

Entrée en vigueur

Le Conseil-exécutif fixe la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

Berne, 23 novembre 1999

Au nom du Grand Conseil,  
le président: *Neuenschwander*  
le vice-chancelier: *Krähenbühl*

ACE n° 3037 du 20 septembre 2000:  
entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001

# Loi concernant les impôts sur les mutations et sur la constitution de gages (LIMG)

---

*Le Grand Conseil du canton de Berne,  
sur proposition du Conseil-exécutif,  
arrête:*

## I. Dispositions générales et communes

### Article premier

Principe

Un impôt est dû au canton pour toute acquisition d'immeuble ou constitution d'un gage immobilier conformément aux dispositions qui suivent.

### Art. 2

Assujettissement

Un impôt est dû

- a* en cas de mutation, par l'acquéreur ou l'acquéreuse et, dans les cas prévus à l'article 5, 2<sup>e</sup> alinéa, lettres *c* et *d*, par le ou la cessionnaire des droits;
- b* en cas de gage immobilier, par le constituant ou la constituante du gage.

### Art. 3

Prescription

L'impôt se prescrit par dix ans dès l'assujettissement.

## II. Impôt sur les mutations

### 1. Définitions

### Art. 4

Immeubles

Sont réputés immeubles au sens de la présente loi

- a* les biens-fonds et les forces hydrauliques;
- b* les droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, tels que les droits de superficie, de source et d'exploitation et les concessions hydrauliques;
- c* les droits d'alpage;
- d* les constructions qui ont un propriétaire particulier pour un autre motif;

- e les mines;
- f les parts de copropriété d'un immeuble.

### Art. 5

#### Mutations

<sup>1</sup> Sont réputés mutations d'immeubles au sens de la présente loi

- a les transferts de propriété fondés sur le droit civil;
- b la constitution de droits distincts et permanents en faveur de tiers;
- c l'attribution de nouvelles terres et les acquisitions par occupation ou par prescription.

<sup>2</sup> Sont assimilés aux transferts de propriété fondés sur le droit civil

- a les changements de personnes au sein d'une communauté en main commune ou les modifications des parts des personnes composant cette communauté;
- b les acquisitions de parts sociales dans une société immobilière dès qu'une participation majoritaire est atteinte;
- c la cession des droits découlant d'un contrat de vente;
- d les transferts d'un droit d'emption.

<sup>3</sup> Le transfert d'un pouvoir de disposition économique ne constitue pas une mutation; l'évasion fiscale est réservée.

## 2. Calcul de l'impôt; exceptions

### Art. 6

#### Bases de calcul

##### 1. Principe

L'impôt est calculé sur la base de la contre-prestation convenue pour l'acquisition de l'immeuble. La contre-prestation comprend toutes les prestations de nature pécuniaire auxquelles l'acquéreur ou l'acquéreuse s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de l'aliénatrice ou à l'égard de tiers en relation avec l'immeuble.

#### Art. 6a [Introduit le 26. 1. 1999]

##### 1.a Constructions vendues clés en main; contrat de vente lié à un contrat d'entreprise

Lors de contrats de vente d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, et lors de contrats de vente qui sont liés à un contrat d'entreprise de telle manière que l'opération est assimilable à l'acquisition d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, l'impôt est calculé sur le prix global (prix du terrain et prix de l'ouvrage).

### Art. 7

#### 2. Prestations périodiques

<sup>1</sup> Si des prestations périodiques ont été convenues, la somme de toutes les prestations périodiques à verser pendant les 20 premières années de la durée du contrat est admise comme contre-prestation.

<sup>2</sup> Lorsque les prestations périodiques ont été convenues jusqu'au décès de l'ayant droit, la prestation annuelle sera multipliée par le nombre des années d'espérance de vie selon la table de calcul des rentes, mais au plus par 20.

### Art. 8

#### 3. Echange

En cas d'échange, toutes les prestations ou valeurs sont additionnées. Si les immeubles échangés sont désignés comme étant de valeur égale sans indication de montant, le double de la valeur officielle la plus élevée servira de base de calcul. La valeur officielle doit être rectifiée si des changements de valeur survenus auparavant n'ont pas encore fait l'objet d'une estimation.

### Art. 9

#### 4. Partage matériel

L'impôt est perçu uniquement sur la compensation des valeurs lorsqu'une propriété collective est modifiée ou supprimée du fait du transfert d'immeubles de la communauté à certains ou à l'ensemble des membres la composant. La modification des parts n'est pas considérée comme une compensation des valeurs. L'article 5, 2<sup>e</sup> alinéa, lettre a n'est pas applicable à ce cas.

### Art. 10

#### Propriété commune

<sup>1</sup> Pour le calcul de l'impôt, les cas de propriété commune sont assimilés à un rapport de copropriété.

<sup>2</sup> Si le montant des parts n'est pas connu, celles-ci sont présumées être de valeur égale.

### Art. 11

#### Taux d'imposition

<sup>1</sup> L'impôt sur les mutations s'élève à 1,8 pour cent. *[Teneur du 26. 1. 1999]*

<sup>2</sup> L'impôt s'élève à 0,9 pour cent lorsqu'un immeuble est acquis en vertu d'un acte juridique par un descendant ou une descendante, par le conjoint ou la conjointe ou par le ou la partenaire enregistré. *[Teneur du 8. 9. 2005]*

<sup>3</sup> Il n'est pas perçu d'impôt inférieur à 50 francs.

### Art. 12

#### Exemptions

Aucun impôt n'est à acquitter

- a en cas d'acquisition par la Confédération, par le canton ou par une collectivité de droit public dotée de la personnalité juridique conformément à la loi du 16 mars 1998 sur les communes (LCo) [RSB 170.11]; [Teneur du 20. 11. 2002]
- b lorsque le droit fédéral ou une loi cantonale exclut la perception;
- c lorsqu'une propriété commune est transformée en copropriété ou vice versa, sans que ni les personnes ni leurs parts respectives changent;
- d en cas de succession, de liquidation du régime matrimonial, de donation ainsi qu'en cas d'acquisition par le conjoint survivant, la conjointe survivante, le ou la partenaire enregistrée survivante lors d'un partage successoral; [Teneur du 8. 9. 2005]
- e en cas de cession à titre d'avancement d'hoirie ou en cas de donation à un héritier légal ou à une héritière légale, lorsque la prestation du ou de la cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une dette constituée par des gages immobiliers en faveur de tiers ainsi que lorsqu'il est convenu d'un entretien viager;
- f lors d'une mutation au profit d'une personne morale qui poursuit des buts de service public ou de pure utilité publique, pour autant que l'immeuble en question serve exclusivement et irrévocablement ces buts; [Teneur du 26. 1. 1999]
- g lorsque le canton contribue financièrement à l'acquisition d'un immeuble ou à la tâche à laquelle celui-ci est destiné; [Teneur du 26. 1. 1999]
- h lors d'une mutation suite à des restructurations d'entreprises de personnes au sens de l'article 22 de la loi du 21 mai 2000 sur les impôts (LI) [RSB 661.11] et de personnes morales au sens de l'article 88 LI; [Teneur du 23. 11. 2004]
- i ... [Abrogée le 23. 11. 2004]
- k ... [Abrogée le 23. 11. 2004]
- l lors d'une mutation suite à des restructurations au sens de l'article 88 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (loi sur la fusion, LFus) [RS 221.301] de fondations de prévoyance en faveur du personnel de la même entreprise ou du même groupe d'entreprises; [Rectifié le 25 février 2005 par la Commission de rédaction en application de l'article 25 de la loi sur les publications officielles; ROB 05–141]
- m lors de modifications apportées au registre foncier à la suite du remaniement parcellaire d'un terrain à bâtir.

### III. Impôt sur la constitution de gages

#### Art. 13

##### Cas d'assujettissement

<sup>1</sup> Un impôt est dû pour la constitution ou l'augmentation d'un gage immobilier.

<sup>2</sup> La transformation de gages immobiliers existants en gages immobiliers d'un autre type équivaut à la constitution de nouveaux gages immobiliers.



### Art. 14

#### Exemptions

<sup>1</sup> Aucun impôt n'est à acquitter

- a lorsque le droit fédéral ou une loi cantonale exclut la perception;
- b lors de la constitution d'une hypothèque légale;
- c lorsqu'un gage immobilier garantit la contribution financière du canton à l'acquisition d'un immeuble ou à la tâche à laquelle celui-ci est destiné; *[Teneur du 26. 1. 1999]*
- d lorsqu'une dette ou une autre obligation garantie par un gage immobilier est destinée à acquérir un immeuble, à en conserver ou à en accroître la valeur, pour autant que l'immeuble en question soit affecté exclusivement et irrévocablement à un but d'utilité publique et qu'il aide ainsi le canton, les communes ou les Eglises nationales dans l'accomplissement des tâches qui leur sont prescrites, et pour autant qu'il soit l'objet du gage immobilier.

<sup>2</sup> L'extension du gage est exempte d'impôt. En cas d'échange de gages, l'exemption fiscale n'est maintenue que si l'objet du gage primitif reste grevé pour un montant supérieur à la moitié de sa valeur officielle.

### Art. 15

#### Taux d'imposition

L'impôt s'élève à 2,5 pour mille du montant de la somme garantie par le gage. Il n'est pas perçu d'impôt inférieur à 20 francs.

## IV. Procédure de taxation

### Art. 16 *[Teneur du 26. 1. 1999]*

#### Autorité de taxation

L'impôt est taxé par le bureau du registre foncier et la taxation est notifiée par écrit.

### Art. 17 *[Teneur du 26. 1. 1999]*

#### Taxation lors du dépôt de la réquisition d'inscription

La taxation est faite sur la base de la déclaration de la personne imposable et des pièces justificatives jointes à la réquisition d'inscription. Le bureau du registre foncier peut exiger des pièces complémentaires. Les différences par rapport à la déclaration de la personne imposable doivent être motivées.

### Art. 18

#### Taxation sans réquisition d'inscription

<sup>1</sup> Dans les cas où aucune inscription au registre foncier n'est nécessaire, la personne assujettie annoncera dans les 30 jours le cas d'assujettissement au bureau du registre foncier du district dans lequel est sise la partie des immeubles ayant le plus de valeur et produira les pièces justificatives nécessaires.

<sup>2</sup> Le ou la notaire instrumentant et l'office du registre du commerce informeront les parties de leur obligation de payer les impôts et d'annoncer le cas d'assujettissement.

<sup>3</sup> L'office du registre du commerce communiquera au bureau du registre foncier toute modification créant l'assujettissement. L'Intendance cantonale des impôts informera celui-ci dès qu'elle constatera une nouvelle participation majoritaire à une société immobilière; elle lui communiquera les renseignements nécessaires à la taxation.

### **Art. 18a [Introduit le 26. 1. 1999]**

#### Taxation par appréciation

Si, après rappel, la personne imposable n'a pas fourni les pièces demandées et que la contre-prestation ne peut pas être calculée de manière sûre faute de données fiables, le bureau du registre foncier fixera la taxation selon sa propre appréciation.

### **Art. 19**

#### Taxation complémentaire

S'il s'avère, sur la base de faits ou de moyens de preuve restés inconnus du bureau du registre foncier malgré toute l'attention requise, qu'une taxation a été faite de manière incomplète, il sera procédé à une taxation complémentaire.

## **V. Perception, remise et sursis**

### **Art. 20 [Teneur du 26. 1. 1999]**

#### Perception

##### 1. Principe

L'impôt est exigible lors du dépôt de la réquisition d'inscription au registre foncier et aussitôt perçu sur la base de la déclaration de la personne imposable. Lorsqu'il n'y a pas de réquisition d'inscription au registre foncier, l'impôt est exigible dès notification de la taxation et doit être versé dans un délai de 30 jours.

### **Art. 21**

#### 2. Bonification d'intérêt et intérêt moratoire

<sup>1</sup> Les montants perçus en trop seront restitués avec bonification d'un intérêt et ceux non perçus seront réclamés avec un intérêt. [Teneur du 26. 1. 1999]

<sup>2</sup> Il sera versé un intérêt moratoire sur l'impôt payé après échéance.

<sup>3</sup> Le taux de l'intérêt moratoire et de la bonification d'intérêt correspond à celui fixé par le Conseil-exécutif pour l'impôt de l'Etat.

### Art. 22

#### 3. Sûreté

<sup>1</sup> Aucune inscription ne peut être faite au grand livre avant l'acquittement de l'impôt; l'article 25, 3<sup>e</sup> alinéa est réservé.

<sup>2</sup> L'impôt est garanti par un gage immobilier légal primant toutes les charges de droit privé et pouvant être mentionné au registre foncier.

### Art. 23

#### Remise et sursis

1. Accordé par la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques [*Teneur du 10. 11. 1993*]

La Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques [*Teneur du 10. 11. 1993*] accorde, sur requête, la remise ou le sursis de la totalité ou d'une partie de l'impôt lorsque le paiement implique une rigueur manifeste pour la personne concernée ou compromet son existence matérielle.

### Art. 24 [*Teneur du 26. 1. 1999*]

2. Accordé par le Conseil-exécutif

Le Conseil-exécutif peut, sur requête, accorder la remise totale ou partielle de l'impôt lorsque des intérêts importants de l'économie bernoise, en particulier de la promotion économique, le justifient.

### Art. 25

3. Dispositions communes  
a Dépôt de la requête

<sup>1</sup> La requête de remise ou de sursis doit être déposée au bureau du registre foncier, à l'attention de l'autorité compétente, au plus tard 30 jours à compter de l'entrée en force de la taxation.

<sup>2</sup> Il est possible de subordonner la remise ou le sursis à des conditions pouvant être mentionnées au registre foncier.

<sup>3</sup> Le bureau du registre foncier peut procéder à l'inscription au grand livre au vu de la décision de la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques [*Teneur du 10. 11. 1993*] accordant le sursis.

## VI. Voies de droit

### Art. 26

#### Procédure

<sup>1</sup> La procédure est régie par les dispositions de la loi sur la procédure et la juridiction administratives [*RSB 155.21*] à moins que la présente loi n'en dispose autrement.

<sup>2</sup> Devant les instances cantonales, la personne assujettie peut se faire représenter par un ou une notaire inscrite au registre des notaires du canton de Berne. [Teneur du 22. 11. 2005]

### **Art. 27**

Voies de droit

<sup>1</sup> La taxation à laquelle a procédé le bureau du registre foncier peut être frappée d'opposition.

<sup>2</sup> La décision sur opposition peut faire l'objet d'un recours administratif devant la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques [Teneur du 10. 11. 1993].

<sup>3</sup> La décision sur recours de la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques [Teneur du 10. 11. 1993] peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal administratif.

<sup>4</sup> La décision de remise ou de sursis rendue par la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques [Teneur du 10. 11. 1993] peut faire l'objet d'un recours devant le Conseil-exécutif.

## **VII. Infractions et impôt supplémentaire**

### **Art. 28 [Teneur du 21. 5. 2000]**

<sup>1</sup> Les dispositions sur les infractions et le rappel d'impôt de la loi sur les impôts s'appliquent par analogie.

<sup>2</sup> L'autorité compétente est le bureau du registre foncier.

<sup>3</sup> L'autorité compétente au sens de l'article 228, 2<sup>e</sup> alinéa de la loi sur les impôts [RSB 661.11] est la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques.

## **VIII. Dispositions transitoires et finales**

### **Art. 29**

Exécution

Le Conseil-exécutif édicte les dispositions nécessaires à l'exécution de la présente loi.

### **Art. 30**

Dispositions transitoires

Les anciennes dispositions restent applicables aux cas d'assujettissement qui se sont réalisés avant l'entrée en vigueur de la présente loi. La procédure est régie dans tous les cas par les nouvelles dispositions.

**Art. 31**

Modification de textes législatifs

Les textes législatifs suivants sont modifiés:

1. Décret du 12 février 1985 concernant le remaniement parcellaire de terrains à bâtir, les rectifications de limites et les libérations ou transferts de servitudes (Décret sur le remaniement parcellaire de terrains à bâtir [*RSB 728.1*]):
2. Décret du 11 novembre 1980 sur la réservation de terrains à bâtir [*Abrogé le 7. 4. 2003 (ROB 03–119); RSB 854.14*]:

**Art. 32**

Abrogation d'un texte législatif

La loi du 15 novembre 1970 sur les droits de mutation et les droits perçus pour la constitution de gages est abrogée.

**Art. 33**

Entrée en vigueur

Le Conseil-exécutif fixe la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

Berne, 18 mars 1992

Au nom du Grand Conseil,  
le président: *Suter*  
le vice-chancelier: *Krähenbühl*

ACE n° 3404 du 2 septembre 1992:  
entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 1992