

Module préparatoire TVA Experte / Expert en finance et en controlling

Proposition de solution pour les exercices 2026

Thème **Taxe sur la valeur ajoutée**

Temps de traitement Au moins 60 minutes

Outils principaux

- Les textes législatifs sur la taxe sur la valeur ajoutée I en particulier :
 - Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20)
 - Ordonnance sur la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201)
 - Ordonnances du DFF et de l'AFC relatives à la LTVA
- Calculatrice

Généralités

- Sauf indication contraire, les entreprises sont inscrites au registre de la TVA et calculent selon la méthode effective. En outre, elles ont leur siège sur territoire suisse.

Toute similitude avec des cas réels, notamment en ce qui concerne le choix fortuit des noms et des secteurs d'activité ou la mention fortuite de localités, n'est pas intentionnelle. Pour l'Administration fédérale des contributions (AFC), les dispositions de la LTVA, de l'OTVA, des Infos TVA et des Infos TVA par branche sont déterminantes pour une perception correcte et conforme à la loi de la TVA. Elle tient également compte de la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral et du Tribunal fédéral. Si les explications et les solutions proposées s'écartent de la pratique de l'AFC ou de la commission d'examen de l'examen professionnel fédéral, c'est la pratique de ces dernières qui prévaut et qui est considérée comme pertinente.

1 Imposition de groupe

Situation I

Le groupe HYGIEIA¹, Lucerne, se compose de trois sociétés. Les chiffres d'affaires suivants pour l'année 2025 s'entendent hors TVA éventuelle et en CHF. Toutes les sociétés sont assujetties à l'impôt conformément à l'article 10 LTVA, calculent selon la méthode de décompte effective et d'après les contre-prestations convenues. Elles appliquent l'imposition de groupe selon l'art. 13 LTVA.

HYGIEIA Clinique SA

HYGIEIA Clinique SA effectue des traitements médicaux exclus du champ de l'impôt. Elle fournit également des prestations imposables, telles que des analyses sanguines pour des associations sportives ou des analyses de tolérance alimentaire.

Chiffre d'affaires provenant de prestations exclues du champ de l'impôt	90 000 000
Chiffre d'affaires provenant de prestations imposables	10 000 000

HYGIEIA Pharmacie SA

Comme son nom l'indique, HYGIEIA Pharmacie SA vend des médicaments et du matériel clinique à HYGIEIA Clinique SA et à des tiers en Suisse.

Chiffre d'affaires avec des tiers sur territoire suisse	20 000 000
Chiffre d'affaires avec HYGIEIA Clinique SA	10 000 000

HYGIEIA Administration SA

HYGIEIA Administration SA fournit des prestations informatiques et administratives à HYGIEIA Clinique SA et HYGIEIA Pharmacie SA.

Chiffre d'affaires avec HYGIEIA Clinique SA	1 000 000
Chiffre d'affaires avec HYGIEIA Pharmacie SA	1 000 000

Calculez en détail la quote-part déductible de l'impôt préalable en pourcentage pour chaque société. Partez du principe que le rapport pour la détermination des clés de répartition basé sur les chiffres d'affaires conduit à un résultat pertinent.

¹ Nommé d'après la déesse grecque de la guérison.

Proposition de solution

HYGIEIA Clinique SA

Quote-part déductible de l'impôt préalable provenant de prestations externes (CHF 10 millions sur un total de CHF 100 millions)	10 %
Quote-part déductible de l'impôt préalable sur les prestations internes	-
Total - Quote-part déductible de l'impôt préalable	10 %

HYGIEIA Pharmacie SA

Quote-part déductible de l'impôt préalable provenant de prestations externes (CHF 20 millions sur un total de CHF 30 millions)	66,67 %
Quote-part déductible de l'impôt préalable sur les prestations internes CHF 10 millions sur un total de CHF 30 millions = 33,33 % Base pour la prestation interne donnant droit à la déduction de l'impôt préalable -> HYGIEIA Clinique SA 33.33 % de 10 %	3,33 %
Total - Quote-part déductible de l'impôt préalable	70,00 %

HYGIEIA Administration SA

Quote-part déductible de l'impôt préalable provenant de prestations externes	-
Quote-part déductible de l'impôt préalable sur les prestations internes envers HYGIEIA Clinique SA CHF 1 million sur un total de CHF 2 millions = 50,00 % Base pour la prestation interne donnant droit à la déduction de l'impôt préalable -> HYGIEIA Clinique SA 50,00 % de 10,00 %	5,00 %
Quote-part déductible de l'impôt préalable sur les prestations internes envers HYGIEIA Pharmacie SA CHF 1 million sur un total de CHF 2 millions = 50,00 % Base pour la prestation interne donnant droit à la déduction de l'impôt préalable -> HYGIEIA Pharmacie SA 50,00 % de 70,00 %	35,00 %
Total - Quote-part déductible de l'impôt préalable	40,00 %

Situation II

Le groupe OLIVE organise des manifestations musicales. Le groupe se compose de sept entreprises (y compris une succursale). OLIVE Holding SA détient 100 % des actions de chacune de ses filiales.

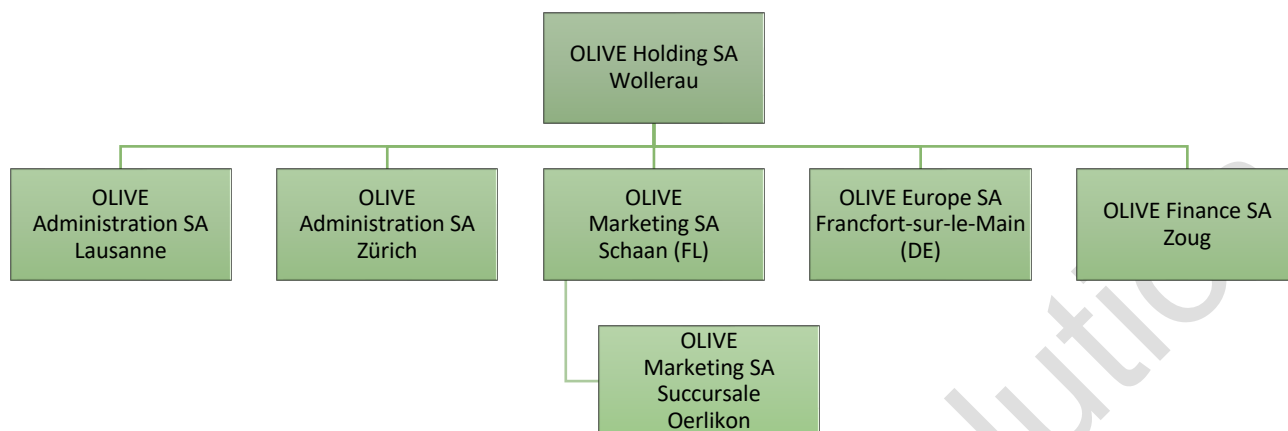


Illustration : structure du groupe OLIVE

Répondez aux questions suivantes concernant le groupe OLIVE sous l'angle de la LTVA :

- a) Les sociétés du groupe qui remplissent les critères d'assujettissement obligatoire ou qui ont volontairement choisi cette option sont inscrites au registre des assujettis TVA et établissent leur décompte selon la méthode effective (art. 36 LTVA). Lesquelles des sociétés susmentionnées (illustration : structure du groupe OLIVE) peuvent être intégrées dans une imposition de groupe au sens de la LTVA ? Cochez-la ou les cases correspondantes.

Entités juridiques ou sociétés	Oui, en tant que membre du groupe	Non, ne peut pas être intégrée dans le groupe
OLIVE Holding SA, Wollerau	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OLIVE Administration SA, Lausanne	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OLIVE Administration SA, Zurich	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OLIVE Marketing SA, Schaan (FL)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OLIVE Marketing SA, succursale, Oerlikon	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OLIVE Europe SA, Francfort-sur-le-Main (DE)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OLIVE Finance SA, Zoug	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Proposition de solution

Entités juridiques ou sociétés	Oui, en tant que membre du groupe	Non, ne peut pas être intégrée dans le groupe
OLIVE Holding SA, Wollerau	X	<input type="checkbox"/>
OLIVE Administration SA, Lausanne	X	<input type="checkbox"/>
OLIVE Administration SA, Zurich	X	<input type="checkbox"/>
OLIVE Marketing SA, Schaan (FL)	<input type="checkbox"/>	X
OLIVE Marketing SA, succursale, Oerlikon	<input type="checkbox"/>	X
OLIVE Europe SA, Francfort-sur-le-Main (DE)	<input type="checkbox"/>	X
OLIVE Finance SA, Zoug	X	<input type="checkbox"/>

- b) La condition préalable à la déduction de l'impôt préalable selon l'article 28 LTVA est l'inscription au registre des assujettis TVA. Celle-ci suppose, selon l'article 10, alinéa 1^{bis} LTVA, la réalisation de recettes, à partir de prestations, ayant un caractère de permanence. OLIVE Holding SA estime qu'elle ne lui est pas possible de s'inscrire au registre des assujettis TVA, car elle ne réalise que des revenus provenant de produits de participation.

Êtes-vous d'accord avec les explications de la société, OLIVE Holding SA ou estimez-vous que cette holding puisse, malgré des revenus provenant exclusivement de dividendes, s'inscrire au registre des assujettis TVA au sens de l'article 11 LTVA ? Justifiez votre réponse en vous référant à la base légale correspondante.

☐ Aucune inscription volontaire possible

☐ Inscription volontaire possible

Base juridique :

Proposition de solution

☐ Aucune inscription volontaire possible

☒ Inscription volontaire possible

Base juridique :

Art. 10, al. 1^{er} LTVA (le cas échéant, mention supplémentaire de l'art. 29, al. 2 à 3, LTVA)

- c) OLIVE Holding SA vend sa participation dans OLIVE Europe SA, Francfort-sur-le-Main (Allemagne). À cette fin, elle mandate le cabinet d'avocats Schmidt, dont le siège est à Mayence (Allemagne) et qui n'est pas inscrit au registre suisse des assujettis TVA. OLIVE Holding SA doit-elle déclarer les prestations du cabinet d'avocats Schmidt, d'une valeur équivalente à CHF 20 000, dans son décompte TVA ?
- Si oui, sous quelles rubriques (citer uniquement la systématique fiscale) ? À combien s'élève la charge fiscale (impôt dû moins la déduction de l'impôt préalable) ?

Proposition de solution

<i>Impôt sur les acquisitions</i>	<i>1 620</i>	<i>Art. 45, al. 1, let. a, LTVA</i>
<i>Déduction de l'impôt préalable</i>	<i>- 1 620</i>	<i>Art. 28, al. 1, let. b, LTVA; (art. 29, al. 2, LTVA)</i>
Charge fiscale	0	Art. 36, al. 2, LTVA

2 Immobilier

La société Property SA est notamment propriétaire d'un immeuble commercial situé dans la Zentralstrasse à Zurich. L'immeuble a été mis en service le 1^{er} octobre 2018 (première location). Une entreprise générale a été mandatée pour la construction et a facturé CHF 500 000 de TVA pour ses prestations, montant qui a été déduit en impôt préalable. L'immeuble est utilisé comme suit :

Étage supérieur : Location sans option à des tiers
Rez-de-chaussée : Location avec option (art. 22 LTVA) à des tiers

Les deux étages sont de taille identique en termes de surface et de volume et présentent un niveau d'aménagement identique. En mai 2023, Property SA reçoit une offre très lucrative de Real-Estate SA et vend l'immeuble commercial situé à la Zentralstrasse.

Les deux parties conviennent d'appliquer la procédure de déclaration prévue à l'article 38 LTVA et de réaliser la vente en septembre 2023. Le prix d'achat convenu est de CHF 11 millions. La valeur du terrain compris dans ce montant s'élève à CHF 2 millions.

- a) Sous l'angle de la TVA, quels éléments Property SA doit-elle prendre en compte dans le décompte TVA lors de la vente ? Citez trois points.

Proposition de solution

- Déclaration aux chiffres 200) et 225) du décompte ordinaire
- Remplir le formulaire de procédure de déclaration (formulaire 764)
- Pas d'indication de la TVA dans la facture / le contrat
- Mention de la procédure de déclaration dans la facture / le contrat
- Etc.

- b) Sous l'angle de la TVA, quels éléments doit prendre en compte Real-Estate SA ? Citez trois points.

Proposition de solution

- Signer le formulaire de procédure de déclaration (signature obligatoire car application facultative de la procédure de déclaration, art. 104 let. a OTVA)
- Ne pas faire valoir l'impôt préalable sur le bien transféré
- En appliquant la procédure de déclaration, Real-Estate SA reprend la base de calcul et le coefficient d'utilisation donnant droit à la déduction de l'impôt préalable de Property SA pour l'actif transféré.
- Etc.

- c) Sous la propriété de Real-Estate SA, le rez-de-chaussée est loué à une nouvelle locataire à compter du 01.07.2025. L'option n'est plus exercée à partir de cette date. Quelles sont les conséquences fiscales de cette modification du contrat de location en matière de TVA ? Veuillez les citer et les évaluer. Effectuez les éventuels calculs nécessaires.
Partez du principe que Real Estate SA peut prouver l'utilisation du bâtiment par Property SA et la TVA récupérée en 2018.

Proposition de solution

Prestation à soi-même (art. 31, al. 2, let. b, LTVA)

Déduction de l'impôt préalable en 2018	500 000
Amortissement 35 % (2018 à 2024)	-175 000
Valeur résiduelle de l'impôt préalable sur les coûts de construction de l'ensemble du bâtiment	325 000
50 % du bâtiment passant de l'option à l'exclusion du champ de l'impôt	162 500

- d) Même situation que dans la partie c), mais Real-Estate SA ne peut fournir aucune preuve de l'utilisation antérieure par Property SA ni l'impôt préalable déduit au moment de la construction. Quelles sont les conséquences au moment de la reprise dans le cadre de la procédure de déclaration (septembre 2023) ? Décrivez-les. Vous n'avez pas besoin de faire de calculs.

Proposition de solution

Selon l'art. 105 OTVA, il est présumé que l'aliénateur a affecté l'intégralité des actifs transférés pour des activités donnant droit à la déduction de l'impôt préalable. Tout autre degré d'utilisation doit être prouvé par l'acquéreur. En l'absence de preuve, Real-Estate SA serait tenue de procéder à une correction de l'impôt préalable à titre de la prestation à soi-même à la date d'achat.

3 Transactions transfrontalières

Qui ne connaît pas les magnétoscopes VHS ou les cassettes audio compactes (MC) ? La société Historic Systems Sàrl, dont le siège est à Hambourg (Allemagne), s'est spécialisée dans la vente de cassettes audio et vidéo d'époque. L'entreprise a été fondée le 1^{er} janvier 2025. Ses clients sont des particuliers. Seules de petites quantités (1 ou 2 produits) sont commandées, qui sont expédiées depuis Hambourg (DE) vers la Suisse et la Principauté du Liechtenstein, entre autres. En raison de la faible valeur des marchandises, ces envois sont admis sur le territoire suisse en franchise d'impôt à l'importation.

Le chiffre d'affaires de ces petits envois a évolué comme suit en 2025 :

Janvier	5 000
Février	5 000
Mars	10 000
Avril	15 000
Mai	10 000
Juin	20 000
Juillet	25 000
Août	20 000
Septembre	30 000
Octobre	50 000
Novembre	110 000
Décembre	90 000

- a) Que doit prendre en considération la société Historic Systems Sàrl en matière de TVA ? Décrivez le cas applicable et indiquez à partir de quand celui-ci se réalise.

Proposition de solution

Art. 10, al. 1, LTVA

Est assujetti à l'impôt quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient la forme juridique de l'entreprise et le but poursuivi, et :

- fournit des prestations sur le territoire suisse dans le cadre de l'activité de cette entreprise, ou*
- a son siège, son domicile ou un établissement stable sur le territoire suisse.*

Art. 7, al. 3, LTVA

En cas de livraison sur le territoire suisse d'un bien en provenance de l'étranger, le lieu de la livraison est réputé se situer sur le territoire suisse si le fournisseur de la prestation remplit l'une des conditions suivantes :

- il dispose d'une autorisation de l'Administration fédérale des contributions (AFC) pour procéder à l'importation en son propre nom (déclaration d'engagement) et n'y renonce pas au moment de l'importation ;*
- il effectue des livraisons au sens de l'al. 1, let. b, avec des biens dont l'importation est franche d'impôt en raison du montant minime de l'impôt, conformément à l'art. 53, al. 1, let. a, et réalise avec ces livraisons un chiffre d'affaires annuel d'au moins 100 000 francs.*

Art. 4a, al. 1, OTVA

En cas de livraison sur le territoire suisse de biens en provenance de l'étranger en franchise d'impôt sur les importations en raison du montant minime de l'impôt, le lieu de livraison est réputé se situer à l'étranger jusqu'à la fin du mois au cours duquel le fournisseur de la prestation atteint la limite du chiffre d'affaires de 100 000 francs sur ces livraisons.

		Cumulé
Janvier	5 000	5 000
Février	5 000	10 000
Mars	10 000	20 000
Avril	15 000	35 000
Mai	10 000	45 000
Juin	20 000	65 000
Juillet	25 000	90 000
Août	20 000	110 000
Septembre	30 000	
Octobre	50 000	
Novembre	110 000	
Décembre	90 000	

À compter du 1^{er} septembre 2025, conformément à l'art. 7, al. 3, let. b, LTVA, les prestations d'un montant de CHF 100 000 ont été fournies sur le territoire suisse, déclenchant ainsi l'assujettissement obligatoire à l'impôt conformément à l'art. 10, al. 1, LTVA. Historic Systems Sàrl doit s'enregistrer en tant qu'assujetti obligatoire en Suisse et facturer dès lors la TVA à ses clients basés sur le territoire suisse.

- b) La plateforme www.Music&Video4you.com est bien connue des amateurs de musique et de cinéma. Les utilisateurs de la plateforme s'inscrivent et peuvent proposer leurs produits à la vente ou acheter des produits d'autres utilisateurs. Si l'on souhaite acheter un produit, il suffit de « cliquer » dessus. Un clic supplémentaire permet de confirmer la sélection et le processus de paiement est lancé. Le contrat de vente est considéré comme conclu via la plateforme, l'acheteur et le vendeur étant les parties réunies.

La société Historic Systems Sàrl doit-elle tenir compte de la TVA lorsqu'elle propose ses produits sur cette plateforme ? Cette tâche doit être résolue indépendamment de la sous-tâche a).

Proposition de solution

L'exploitant de l'interface électronique est considéré comme un prestataire au sens de l'article 20a LTVA. De ce fait, aucune obligation fiscale n'est déclenchée pour Historic Systems Sàrl.

4 Parts privées

Depuis le début de l'année 2026, vous occupez le poste de directeur/directrice des finances chez César Construction SA.

César Construction SA est inscrite au registre de la TVA et décompte selon la méthode effective. Votre première tâche consiste à établir les comptes annuels 2025. Dans ce contexte, l'actionnaire unique, M. César, vous a demandé d'accorder une attention particulière à la TVA.

Évaluez séparément pour chaque opération commerciale si elle entraîne des conséquences en matière de TVA. Nommez-les et quantifiez-les. L'article de loi correspondant n'est pas demandé.

- a) La société César Construction SA a construit un abri pour voitures sur le terrain de la maison individuelle de M. César. Le coût des équipements et des matériaux s'élève à CHF 15 000, plus 8,1 % de TVA. Pour un client indépendant, César Construction SA proposerait un devis de CHF 30 000, plus 8,1 % de TVA, pour un tel travail. Les ouvriers concernés ont certes rempli un rapport de travail, mais il manque une facture débiteur ou un chiffre d'affaires comptabilisé.

Y a-t-il des conséquences en matière de TVA ?

☐ Oui ☐ Non

Si oui, lesquelles ? Quel est le montant de la TVA éventuellement due (TVA / impôt préalable) ?

Proposition de solution

X Oui

En raison de la prestation fournie à la personne étroitement liée, M. César, on part du principe qu'il s'agit d'une relation de prestation au sens de l'art. 26 OTVA. Le calcul doit être effectué comme entre tiers indépendants, soit à hauteur de CHF 30 000 (art. 24, al. 2, LTVA). Aucune facture n'ayant été établie à l'attention de M. César, un supplément de TVA de CHF 2 430 est facturé.

- b) Selon le registre des véhicules, M. César dispose de deux véhicules de fonction.
- 1) Une Audi A6 d'une valeur d'achat de CHF 80 000, TVA de 8,1 % en sus. Celle-ci est principalement utilisée par M. César à des fins professionnelles, mais peut également être utilisée pour des trajets privés.
 - 2) Le deuxième véhicule Volvo, qui est enregistré au nom de M. César, est à la libre disposition de son épouse. Mme César n'occupe aucune fonction au sein de la société César Construction SA. Vos investigations ont révélé que la Volvo de Mme César est utilisée exclusivement à des fins privées. Les informations suivantes ont pu être obtenues concernant ce véhicule :

Prix d'achat du véhicule, TVA de 8,1 % comprise	108 100
Frais d'exploitation annuels, TVA de 8,1 % comprise	10 810
Assurance et taxes par an	4 000

1) Y a-t-il des conséquences en matière de TVA liées à l'utilisation du véhicule Audi ?

☐ Oui ☐ Non

Si oui, lesquelles ? Quel est le montant de la TVA éventuellement due (TVA / impôt préalable) ?

Proposition de solution

Oui

Une part privée peut, à condition qu'il en résulte un résultat approprié, être déterminée forfaitairement comme suit (Info TVA 08, ch. 1.5.2) :

Part privée : CHF 80 000 CHF x 10,8 % = 8 640

TVA à décompter : CHF 8 640 CHF / 108,1 x 8,1 = 647,40

2) Y a-t-il des conséquences en matière de TVA liées à l'utilisation du véhicule Volvo ?

☐ Oui ☐ Non

Si oui, lesquelles ? Quel est le montant de la TVA éventuellement due (TVA / impôt préalable) ?

Proposition de solution

Oui

Le deuxième véhicule, qui est au nom de M. César, est utilisé exclusivement à des fins privées. Dans ce cas, une part privée de 10,8 % ne semble plus suffisante. Conformément au chiffre 1.5.3 de l'info TVA 08, un loyer est déterminé sur la base d'un calcul des coûts complets.

Coûts d'exploitation par an, hors TVA de 8,1 %	10 000
Assurance et taxes par an	4 000
Amortissement (10 % de CHF 100 000)	10 000
Coût total	24 000
Frais généraux et marge bénéficiaire 10 %	2 400
Base d'imposition (100 %)	26 400
dont 8,1 % de TVA = TVA due	2 138,40

- c) Le golf fait partie des loisirs de M. César, actionnaire unique. En juin 2025, M. César a passé une semaine dans un hôtel de golf dans le Tyrol du Sud (IT) avec ses collègues golfeurs. Les frais d'hébergement de M. César ont été comptabilisés dans les dépenses de représentation sans déduction de l'impôt préalable chez César Construction SA.

Y a-t-il des conséquences en matière de TVA ?

☐ Oui ☐ Non

Si oui, lesquels ? Quel est le montant de la TVA éventuellement due (TVA / impôt préalable) ?

Proposition de solution

Non

Prestation fournie à l'étranger selon l'art. 8, al. 2, let. f, LTVA, aucune conséquence fiscale sous l'angle de la TVA.

Les conséquences en matière de la redevance radio TV ne sont pas demandées.

- d) Des vérifications supplémentaires de votre part ont révélé que les années antérieures à 2025 contiennent également des incohérences dans les décomptes de TVA. La société César Construction SA doit-elle également effectuer une rectification rétroactive de TVA pour la période antérieure à 2025 ? Cochez la bonne réponse et indiquez la base légale correspondante (article et, le cas échéant, alinéa, lettre, chiffre de la LTVA).

☐ Oui ☐ Non

Base : LTVA

Proposition de solution

Oui

Art. 72, al. 2, LTVA