

Brochure n° 09

Transports

Valable à partir du 1^{er} janvier 2008

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



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC

Compétences

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

Pour contacter la Division principale de la TVA :

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

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

par fax : 031 325 75 61

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

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

- **en principe uniquement sous forme électronique**

par internet : www.estv.admin.ch

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

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

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL

Diffusion publications

Imprimés TVA

3003 Berne

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

Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la brochure publiée en septembre 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA (1^{er} janvier 2001). Dans la présente édition, il a été introduit la délimitation entre le transport de personnes et la location ou l'affrètement de moyens de transport découlant de la jurisprudence du Tribunal fédéral.

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

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

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres se rapportent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente publication
CIM	Règles uniformes concernant le contrat de transport international ferroviaire des marchandises
CMR	Convention du 19 mai 1956 relative au contrat de transport international de marchandises par route (RS 0.741.611)
EDO	Entrepôt douanier ouvert
ETP	Entreprise de transport du secteur public
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
NCTS	Nouveau système informatisé de transit
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (RS 641.201)
RPLP	Redevance sur le trafic des poids lourds
RS	Recueil systématique du droit fédéral

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

Table des matières

Page

	Généralités	7
1.	Dispositions légales	7
2.	Transport de personnes	8
2.1	Transport de personnes sur le territoire suisse	8
2.2	Transport transfrontalier de personnes (applicable à tous les moyens de transport à l'exception des avions et des trains).	8
2.2.1	Principe, calcul effectif	8
2.2.2	Calcul par approximation	9
2.2.3	Transport transfrontalier de personnes dans le trafic ferroviaire et aérien international	11
2.3	Prestations exclues de la TVA dans le cadre du transport de personnes	11
2.3.1	Transport de personnes malades, blessées ou invalides	11
2.3.2	Prestations de transport combinées avec des prestations culturelles ou sportives, principe	12
2.3.2.1	Billets d'entrée à une manifestation culturelle	13
2.3.2.2	Billets d'entrée à une manifestation sportive	14
2.4	Diverses prestations liées au transport de personnes	14
2.4.1	Exploitation de parcours soumis à concession par des tiers autres que le concessionnaire lui-même	14
2.4.2	Service de bagages.	15
2.4.3	Prestations du secteur de l'hébergement combinées avec une prestation de transport	15
2.4.4	Prestations de restauration et d'hébergement fournies à bord des moyens de transport, définition de l'établissement stable	16
2.4.4.1	Prestations d'hébergement dans des moyens de transport	16
2.4.4.2	Prestations de restauration dans des moyens de transport.	17
2.5	Transports de personnes et location/affrètement de moyens de transport	17
2.5.1	Avion et train	17
2.5.2	Autres moyens de transport (p. ex. bus, auto, vélo, bateau).	18
2.5.2.1	Aperçu schématique	18
2.5.2.2	Location	18
2.5.2.3	Affrètement-location	19
2.5.2.4	Affrètement-transport	20
2.5.2.5	Affrètement d'un moyen de transport à des fins spéciales	22
2.5.2.6	Transport et « own use charter »	22
3.	Transport de biens	26
3.1	Transport de biens sur le territoire suisse	26
3.1.1	Principe	26
3.1.2	Transport de biens soumis aux services réservés au sens de la législation sur la poste (régale des postes).	26
3.2	Transport transfrontalier de biens	27
3.2.1	Définition	27
3.2.2	Exonération de certaines prestations de services spécifiques fournies dans le cadre du transport transfrontalier de biens	28
3.2.3	Preuve propre à l'exonération	29

3.2.4	Remboursement de la TVA	30
3.3	Importation	30
3.3.1	Base de calcul de l'impôt	31
3.3.2	Premier lieu de destination sur le territoire suisse.	31
3.3.3	Importation franche de TVA	31
3.4	Exportation	31
3.5	Transit	32
3.6	Diverses prestations en relation avec l'importation, l'exportation et le transit	32
3.6.1	Dépôts francs sous douane	32
3.6.2	Entrepôts douaniers ouverts (EDO)	33
3.6.2.1	Transport transfrontalier se terminant à l'EDO.	33
3.6.2.2	Biens stockés dans un EDO en vue d'un entreposage intermédiaire avant l'achèvement du transport transfrontalier.	34
3.6.3	Destinataires agréés (Da)	34
3.6.4	Effets de déménagement	35
3.6.5	Transit de biens	35
3.7	Prescriptions douanières.	36
3.7.1	Déclarations douanières collectives et documents de remplacement pour la déduction de l'impôt préalable.	36
3.7.2	Documents de remplacement pour la déduction de l'impôt préalable	37
3.7.3	Modification de documents d'importation	38
3.7.4	Rectification des documents d'exportation	38
3.8	Diverses questions dans le domaine des transports	38
3.8.1	Assurance transport.	38
3.8.2	Dégâts en cours de transport	39
3.8.3	Conteneurs, palettes et emballages	40
3.8.4	Transports spéciaux, émoluments d'autorisation	40
3.8.5	Entreposage et dépôt de biens / location d'entrepôts	40
3.8.6	Transport combiné non accompagné (TCNA)	41
3.8.7	Arbre de décisions permettant de déterminer le traitement fiscal des pres- tations de transport ainsi que la mise à disposition de moyens de transport .	42

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

Généralités

Les informations dans les domaines suivants

- assujettissement,
- objet de l'impôt,
- prestation à soi-même,
- déduction de l'impôt préalable,
- contre-prestation,
- taux de TVA,
- méthode de décompte (d'après les contre-prestations convenues ou reçues),
- facturation,
- prescriptions comptables,

figurent dans les Instructions sur la TVA ainsi que dans les autres publications de l'AFC.

1. Dispositions légales

Sont soumises à la TVA

- les livraisons de biens (art. 6 LTVA) ;
- les prestations de services (art. 7 LTVA) et
- les prestations à soi-même (art. 9 LTVA)

effectuées sur le territoire suisse.

Est considéré comme territoire suisse le territoire de la Confédération (à l'exclusion des districts francs [dépôts francs et ports francs¹]), de même que les territoires étrangers au sens des conventions internationales (Principauté de Liechtenstein et la commune allemande de Büsingen).

Aussi longtemps que les vallées grisonnes de Samnaun et de Sampuoir sont exclues du territoire douanier suisse, seules les prestations de services et les prestations du secteur de l'hôtellerie et de la restauration sont soumises à la TVA (art. 3 al. 3 LTVA) dans ces deux vallées. Pour les livraisons de biens, Samnaun et Sampuoir sont à considérer comme territoire étranger.

☞ En ce qui concerne l'enclave de Campione d'Italia, voir la notice « Traitement fiscal des prestations en relation avec Campione d'Italia ».

Lorsqu'une opération, pour laquelle il n'a pas été opté pour son imposition (art. 26 LTVA), est exclue de la TVA, l'impôt grevant les biens et les services utilisés pour réaliser ladite opération sur le territoire suisse ou à l'étranger ne peut

¹ Les dépôts francs sous douane sont encore considérés comme territoire étranger pendant deux ans après l'entrée en vigueur de la nouvelle Loi sur les douanes. Ils feront partie du territoire suisse seulement à partir du 1^{er} mai 2009.

être déduit au titre de l'impôt préalable. Les opérations exclues de la TVA sont énumérées exhaustivement à l'article 18 LTVA.

S'il s'agit par contre d'opérations exonérées en vertu de l'article 19 LTVA, la TVA transférée par les fournisseurs assujettis de biens ou de services peut être déduite au titre de l'impôt préalable.

2. Transport de personnes

Le transport est une prestation de services. La prestation de transport est réputée fournie dans le pays où le trajet est effectué (art. 14 al. 2 let. b LTVA).

2.1 Transport de personnes sur le territoire suisse

Le transport de personnes est réputé effectué sur le territoire suisse lorsque le trajet est entièrement couvert sur le territoire suisse. Le transport de personnes effectué sur le territoire suisse est imposable au taux normal. Par contre, le transport de personnes malades, blessées ou invalides est exclu de la TVA (☞ chif. 2.3.1).

2.2 Transport transfrontalier de personnes (applicable à tous les moyens de transport à l'exception des avions et des trains)

2.2.1 Principe, calcul effectif

Il y a transport transfrontalier de personnes lorsque soit

- le lieu de départ ou le lieu d'arrivée se situe sur le territoire suisse ;
- les lieux de départ et d'arrivée se situent tous deux à l'étranger et que le transport transite par le territoire suisse ;
- le voyage à l'étranger débute et se termine en Suisse (aller-retour).

Lors de transport transfrontalier de personnes, seule la partie de la contre-prestation relative au tronçon parcouru sur le territoire suisse est à imposer. Aussi, la contre-prestation de transport est à répartir en fonction des distances parcourues en Suisse et à l'étranger.

L'acquéreur assujetti d'une prestation de transport transfrontalier peut exiger du transporteur que celui-ci indique sur sa facture cette répartition de la contre-prestation en une part non soumise de TVA afférente au trajet sur le territoire étranger et une part imposable correspondant au trajet effectué sur le territoire suisse (art. 37 al. 2 LTVA). Il doit ressortir clairement de la facture que la TVA mentionnée ne se rapporte qu'à la part de la contre-prestation sur le territoire suisse.



L'entreprise assujettie qui fait valoir un transport transfrontalier devra le justifier au moyen de pièces et d'enregistrements comptables appropriés.

La prestation de transport fournie à l'étranger est à prouver au moyen de pièces justificatives (p. ex. carnet de route, contrôle des temps de conduite, documents de calcul des coûts, quittances de péages autoroutiers étrangers). Valent également comme preuves les pièces justificatives constatant des taxes payées pour le transport à l'étranger.

En cas de transport transfrontalier au moyen de voitures (p. ex. taxis, limousines), le passage de la frontière douanière est à prouver, par exemple au moyen d'une quittance d'impôt ou de taxes de l'Etat étranger.



Lorsqu'une preuve pour un transport transfrontalier fait défaut et que le détail du calcul de la contre-prestation afférente au trajet effectué en Suisse et respectivement à l'étranger ne peut être démontré, le transport est réputé avoir été effectué sur le territoire suisse.

Exemple de calcul effectif

Une entreprise de transport par bus organise un transport transfrontalier de Winterthur à Munich. Pour cette prestation, elle facture un montant global (y compris suppléments, taxe de réservation, frais de dossier, etc.) de 100 francs (TVA incluse) par voyageur, lequel est à répartir comme suit :

Parcours sur le territoire suisse :

Winterthur - St. Margrethen 2 trajets à 90 km = 180 km 31%

Parcours sur le territoire étranger :

St. Margrethen - München 2 trajets à 200 km = 400 km 69%

Parcours total 580 km 100%

Contre-prestation imposable pour le parcours effectué sur le territoire suisse :
31% de 100 francs = 31 francs (TVA 7,6% incl.)

Contre-prestation non soumise à la TVA pour le parcours effectué à l'étranger :
69% de 100 francs = 69 francs (sans TVA)

La mention « TVA 7,6% incl. » sur la facture doit se rapporter uniquement à la contre-prestation imposable pour le parcours sur le territoire suisse.

2.2.2 Calcul par approximation

Lors de transport transfrontalier de personnes par bus ou par voiture, l'AFC autorise le calcul par approximation de la contre-prestation imposable du trajet effectué sur le territoire suisse (art. 58 al. 3 LTVA). L'intérêt de cette méthode est la dispense pour le transporteur assujéti d'effectuer la répartition effective entre le trajet parcouru sur le territoire suisse et celui parcouru sur le territoire étranger.

En cas de calcul par approximation, la contre-prestation imposable pour le trajet effectué sur le territoire suisse se calcule à raison :

- d'un **tiers du prix total du transport** (TVA incluse) pour les voyages à destination de pays étrangers limitrophes (à destination de l'Allemagne, de la France, de l'Italie, de l'Autriche) ;
- d'un **sixième du prix total du transport** (TVA incluse) pour les voyages dans des pays non limitrophes (p. ex. à destination de l'Espagne, de la Finlande).

Le prix total du transport correspond à la contre-prestation facturée pour le transport dans le prix global du voyage. Le détail du calcul est à prouver au moyen de documents comptables. Sur demande, les documents y relatifs sont à présenter à l'AFC.²

Le calcul par approximation peut être appliqué par tous les prestataires actifs dans le transport de personnes au moyen de bus ou de voitures, c.-à-d. aussi bien par des entreprises de transport par bus que par des agences de voyages. Une autorisation particulière de l'AFC n'est pas nécessaire.



L'application du calcul par approximation ne règle que l'imposition de la contre-prestation correspondant au trajet effectué sur le territoire suisse. Les autres prestations principales dont la contre-prestation est imposable, telles que le logement et la restauration fournis sur le territoire suisse, sont à imposer en plus.

La méthode de calcul choisie (effective ou forfaitaire) ne peut être changée, à chaque fois, que pour la fin d'une année commerciale. Au cours d'une même année commerciale, il n'est pas possible d'appliquer alternativement le calcul effectif et le calcul par approximation. La méthode choisie est à appliquer par l'assujéti à toutes ses prestations de transport transfrontalier de personnes au moyen de bus ou de voiture.

Indépendamment de la méthode de calcul appliquée, effective ou par approximation, la prestation de transport afférente au parcours effectué à l'étranger et celle afférente sur le territoire suisse est à mentionner et à traiter fiscalement de manière séparée dans la facture.

☞ Pour de plus amples renseignements concernant la délimitation entre prestation de transport et location/affrètement, voir chif. 2.5.

2.2.3 Transport transfrontalier de personnes dans le trafic ferroviaire et aérien international

Le transport de personnes dans le trafic ferroviaire international est exonéré de la TVA, dans la mesure où il fait l'objet d'un titre de transport international. Font partie de cette disposition :

- les transports dont seule la gare de départ ou d'arrivée se situe sur le territoire suisse ;
- les transports qui transitent par le territoire suisse d'une gare de départ à une gare d'arrivée situées l'une et l'autre à l'étranger.

Pour qu'il y ait exonération dans le trafic ferroviaire transfrontalier, il faut que le prix du transport pour le trajet sur le territoire étranger soit supérieur au montant de la TVA qui n'est pas dû en raison de l'exonération de la TVA.

Aucune exonération de la TVA n'est accordée pour la vente de titres de transport à forfait, notamment les abonnements généraux et les abonnements demi-tarif qui sont utilisés en tout ou en partie pour acquérir des prestations de transport exonérées de la TVA.



La TVA ne doit pas être mentionnée sur les titres de transport internationaux qui sont exonérés de la TVA.

Sont également exonérées de la TVA les prestations de transport de personnes dans le trafic aérien international.

☞ De plus amples informations figurent dans la brochure « Trafic aérien ».

2.3 Prestations exclues de la TVA dans le cadre du transport de personnes

2.3.1 Transport de personnes malades, blessées ou invalides

Est exclu de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 7 LTVA le transport de malades, de blessés ou d'invalides ainsi que de leurs aides et de leurs accompagnateurs, à l'aide de moyens de transport spécialement aménagés à cet effet.

La TVA grevant l'acquisition, l'entretien et l'exploitation de tels moyens de transport ne peut pas être déduite au titre de l'impôt préalable.

Le moyen de transport doit être équipé et mis en service spécialement à cet effet. Cette condition est réalisée pour notamment : les ambulances, les hélicoptères de la garde aérienne de sauvetage et les luges de sauvetage.

Les taxis et bus pour invalides sont considérés comme spécialement aménagés s'ils le sont pour le transport des personnes en fauteuils roulants ou d'autres personnes invalides ou handicapées physiques. Il en est ainsi de ceux pourvus en permanence de modes d'accès arrière ou latéral pour des fauteuils roulants par

chemin de roulement (rails à écartement variable), de rampes relevables, de rampes coulissantes ou de hayons élévateurs. Ils sont de plus généralement équipés de modes de fixation des fauteuils roulants au sol ou par d'autres dispositifs (p. ex. crémaillère, sangles de retenue, capitonnage, sièges pivotants).³

Par contre, même s'ils sont équipés de dispositifs fixes ou d'aménagements spéciaux, les moyens de transport public (p. ex. trains, bus, trams et téléphériques) ne sont pas réputés spécialement aménagés. De telles prestations de transport sont imposables au taux normal. Il en est de même des véhicules privés et des taxis.

En vertu de l'article 26 LTVA, l'assujetti peut, sur demande, opter pour l'imposition du transport **sur le territoire suisse** de personnes malades, blessées ou invalides, c'est-à-dire imposer volontairement de telles opérations. L'option n'est pas possible pour le chiffre d'affaires provenant de telles prestations de transport effectuées à l'étranger.

Les prestations de premiers secours et d'assistance lors de sauvetage de personnes blessées sont exclues de la TVA, uniquement si la personne qui donne les soins exerce une profession dans le domaine de la santé au sens de l'article 3 alinéa 2 OLTVA (p. ex. médecin, infirmière).⁴

Les prestations relatives aux mesures de sécurité prises sur le lieu de l'accident ainsi que la simple mise à disposition de matériel de sauvetage sans prestation de soins ou aide sont imposables au taux normal.

Le transport de personnes décédées est également imposable au taux normal.

2.3.2 Prestations de transport combinées avec des prestations culturelles ou sportives, principe

Certaines opérations dans le domaine de la culture et du sport sont exclues de la TVA (art. 18 ch. 14 et 15 LTVA). Si de telles prestations exclues de la TVA sont fournies sur le territoire suisse conjointement avec une prestation de transport imposable, chaque prestation est à facturer séparément. Les pièces justificatives (facture, quittance, ticket) doivent permettre de constater le traitement fiscal approprié des différentes prestations. En relation avec des prestations exclues de la TVA dans le domaine de la culture ou du sport, le fournisseur de la prestation ne doit pas faire de mention de la TVA dans la facture.

Si une entreprise de transport revend une prestation exclue de la TVA fournie par un tiers en la majorant d'un supplément (marge et/ou part aux frais généraux), la totalité de la contre-prestation, y compris le supplément, est exclue de la TVA.

³ Précision de la pratique

⁴ Précision de la pratique

Ceci dans la mesure où la majoration ne constitue pas la contrepartie d'une autre prestation imposable de l'entreprise de transport.

Exemple

Une entreprise de transport organise le transport à un concert donné à Bâle (transport et entrée). Le prix d'entrée exclu de la TVA est à facturer séparément. La prestation de transport est imposable au taux normal.

Lors de réalisation par l'assujetti aussi bien d'opérations imposables qu'exclues de la TVA, une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer.

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



Si, sur les titres de prestations de transport combinées avec d'autres prestations exclues, la TVA est mentionnée, la totalité de la contre-prestation est à imposer au taux normal, même si elle comprend une prestation exclue de la TVA.

Les billets d'entrée à des expositions commerciales telles que la MUBA, la BEA, l'OLMA, le Comptoir de Lausanne ou le Salon de l'automobile de Genève, sont imposables au taux normal.

- ☞ Pour les entreprises des transports publics, la brochure « Entreprises de transports publics (ETP) et de transports touristiques » renseigne sur l'application des prestations de transport combinées avec d'autres prestations.

2.3.2.1 Billets d'entrée à une manifestation culturelle

Lorsqu'une prestation de transport imposable et une entrée exclue de la TVA à une manifestation culturelle sont comprises dans la contre-prestation à payer et qu'elles ne figurent pas séparément sur le ticket ou la facture, il y a lieu fiscalement de les traiter de la manière suivante :

- Si, sur la base de documents internes, la part imposable de la prestation ne représente pas plus de 10% du prix total, le prix global est exclu de la TVA, sans droit à la déduction de l'impôt préalable. La prestation imposable peut donc être traitée fiscalement comme la prestation principale (culturelle) exclue de la TVA.

Si la contre-prestation pour la manifestation culturelle est imposée volontairement (option), la contre-prestation totale est imposable au taux réduit. Les dépenses correspondantes donnent droit à la déduction de l'impôt préalable.⁵

- Si la part imposable de la prestation excède 10% du prix total, il ne peut plus être admis de contre-prestation déterminée pour la prestation culturelle exclue de la TVA. Par conséquent, le prix global est imposable au taux normal. Il est sans importance que l'on ait opté ou pas pour l'imposition des entrées.⁶

2.3.2.2 Billets d'entrée à une manifestation sportive

Lorsqu'une prestation de transport imposable et une entrée exclue de la TVA à une manifestation sportive sont comprises dans la contre-prestation à payer et qu'elles ne figurent pas séparément sur le ticket ou la facture, il y a lieu fiscalement de les traiter de la manière suivante :

- Si, sur la base de documents internes, la part imposable de la prestation ne représente pas plus de 10% du prix total, le prix global est exclu de la TVA, sans droit à la déduction de l'impôt préalable. La prestation imposable peut donc être traitée fiscalement de la même manière que la prestation principale (sportive) exclue de la TVA.

Si la contre-prestation pour la manifestation sportive est imposée volontairement (option), la contre-prestation totale est imposable au taux réduit. Les dépenses correspondantes donnent droit à la déduction de l'impôt préalable.⁷

- Si la part imposable de la prestation excède 10% du prix total, toutes les prestations indépendantes imposables sont à imposer en fonction de leur nature au prix du marché. Le fournisseur de la prestation a droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses. Le billet (ou la facture) ne doit pas faire mention de la TVA.

Si lors d'une facturation forfaitaire d'un billet combiné il est fait mention de la TVA pour la prestation exclue de la TVA dans le domaine du sport et la prestation de transport, la totalité de la contre-prestation est imposable au taux normal.

En outre, aucun droit à la déduction de l'impôt préalable n'est possible sur les dépenses pour la manifestation sportive. Cependant, l'impôt préalable sur les dépenses grevant les prestations indépendantes imposables est déductible en totalité.

2.4 Diverses prestations liées au transport de personnes

2.4.1 Exploitation de parcours soumis à concession par des tiers autres que le concessionnaire lui-même

Les prestations de transports soumises à concession effectuées par une entreprise tierce (p. ex. entreprise privée d'automobile postale) sur mandat d'une ETP (p. ex. CarPostal SA) sont imposables. En vertu des articles 38 ss LTVA, l'impôt

⁶ Précision de la pratique

⁷ Précision de la pratique

préalable grevant les dépenses y afférentes (véhicules, pièces de rechange, réparations, etc.) peut être déduit.

Les recettes provenant de la vente des titres de transport que l'entrepreneur de bus mandaté encaisse au nom de l'ETP sont à imposer par cette dernière. Chez l'entrepreneur mandaté, de telles recettes sont à comptabiliser sur un compte de passage.

2.4.2 Service de bagages Check-in / Fly-Rail

Les chemins de fer qui effectuent les services de Check-in / Fly-Rail ne fournissent à cet effet que des prestations de transport sur le territoire suisse, la contre-prestation afférente aux prestations de Check-in / Fly-Rail est imposable au taux normal.

Transport de bagages combiné avec un titre de transport de personnes

Si des bagages sont transportés dans le cadre d'un transport de personnes, c.-à-d. conjointement avec la vente d'un titre de transport de personnes, la contre-prestation supplémentaire pour le transport des bagages est à traiter fiscalement de la même manière que le transport de personnes. Si le transport de personnes a lieu sur un trajet international exonéré de la TVA, le supplément pour les bagages sera de même exonéré de la TVA.

Simple transport de bagages

S'il est procédé uniquement à un transport de bagages (en tant que fret) du lieu de remise sur le territoire suisse directement à l'étranger, le transport effectué sur le territoire suisse est également exonéré de la TVA.

- ☞ En ce qui concerne les transports de marchandises, il y a lieu de se référer au chif. 3.1.1.

2.4.3 Prestations du secteur de l'hébergement combinées avec une prestation de transport

Les prestations du secteur de l'hébergement (nuitée avec petit-déjeuner) fournies sur le territoire suisse sont imposables au taux spécial.

- ☞ En ce qui concerne la facturation des prestations du secteur de l'hébergement fournies dans le cadre d'un arrangement avec une prestation de transport, il y a lieu de se reporter à la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».

2.4.4 Prestations de restauration et d'hébergement fournies à bord des moyens de transport, définition de l'établissement stable

Les moyens de transport (p. ex. cars, wagons de chemin de fer, avions, bateaux) ne sont pas réputés établissements stables. Cela est également valable, par exemple, pour les bateaux amarrés à l'occasion d'une foire et qui sont utilisés, pendant cette manifestation, comme des hôtels ou des restaurants.⁸

Par contre, lorsque de tels moyens de transport ne sont plus utilisés dans le but initial pour lequel ils ont été prévus (p. ex. un avion utilisé durablement et de façon stationnaire en tant que restaurant), ils valent établissements stables.⁹

2.4.4.1 Prestations d'hébergement dans des moyens de transport

Les prestations d'hébergement dans des wagons-lits, couchettes, cabines de bateau, qui sont facturées séparément, sont imposables au taux normal et non pas au taux spécial, si le siège social du prestataire (société de chemin de fer, société de navigation) se trouve sur le territoire suisse. Le lieu où se trouve le moyen de transport est sans importance. Si le siège social du prestataire se trouve à l'étranger, la contre-prestation pour l'hébergement est non soumise à la TVA.

Lorsque des prestations d'hébergement dans des moyens de transport sont facturées forfaitairement avec la contre-prestation pour la prestation de transport/affrètement, les prestations d'hébergement valent alors prestations accessoires à la prestation de transport/affrètement et suivent le sort fiscal de cette dernière.

Cela n'est toutefois valable que si le transport de personnes/affrètement apparaît au premier plan et que la prestation d'hébergement qui en fait partie comprend tout au plus une nuitée.

La contre-prestation pour l'hébergement lors de circuits ou de voyages de loisirs ne partage pas le sort fiscal de la prestation de transport/affrètement et cela indépendamment du fait que la contre-prestation pour l'hébergement soit comprise ou non dans le prix du voyage. Cela vaut par exemple pour les croisières.¹⁰

Les prestations d'hébergement dans le domaine du trafic ferroviaire régulier et international où le transport de personnes apparaît au premier plan représentent toujours une prestation accessoire au transport. Il est sans importance que l'hébergement soit compris dans un prix forfaitaire (p. ex. voyage en wagon-lits) ou qu'un supplément soit payé (p. ex. couchette).¹¹

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

9 Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008

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

11 Précision de la pratique

2.4.4.2 Prestations de restauration dans des moyens de transport¹²

Les prestations de la restauration facturées séparément et fournies à bord de moyens de transport (p. ex. bus, wagon de chemin de fer, bateau, avion) sont imposables au siège du prestataire. Le lieu où se trouve le moyen de transport est sans importance. Etant donné qu'il y a possibilité de consommation sur place, c'est le taux normal qui s'applique. Si le prestataire a son siège de l'activité à l'étranger, la contre-prestation pour la prestation de restauration est non soumise à la TVA.

Si les prestations de la restauration fournies à bord d'un moyen de transport sont facturées forfaitairement avec la contre-prestation pour la prestation de transport/affrètement, elles sont alors considérées comme prestations accessoires au transport/affrètement et suivent le sort fiscal de cette dernière.

Ceci n'est toutefois valable que si le transport de personnes/affrètement apparaît au premier plan et que la prestation de restauration est occasionnée par la durée du transport, par exemple le supplément « restauration » compris dans le prix d'un vol.

La contre-prestation pour la restauration lors de circuits ou de voyages de loisirs ne partage pas le sort fiscal de la prestation de transport/affrètement et cela indépendamment du fait que la contre-prestation pour la restauration est incluse ou non dans le prix du voyage. Cela vaut par exemple pour les croisières.

2.5 Transports de personnes et location/affrètement de moyens de transport

Il est important de faire la distinction entre la location/affrètement de moyens de transport et le transport de personnes.



Du point de vue de la TVA, la location/affrètement vaut livraison tandis que le transport de personnes représente une prestation de services. Fiscalement, ces opérations sont traitées de manière différente.

En outre, en ce qui concerne le transport de personnes, les bases légales sont différentes selon qu'il s'agit de transport par avion et par train ou par d'autres moyens de transport, par exemple bus ou bateau.

2.5.1 Avion et train

Seuls les transports de personnes par avion et par train effectués sur le territoire suisse sont imposables au taux normal. Les transports de personnes effectués par ces mêmes moyens ne sont par contre pas soumis à la TVA lorsque le trajet parcouru se situe exclusivement à l'étranger.

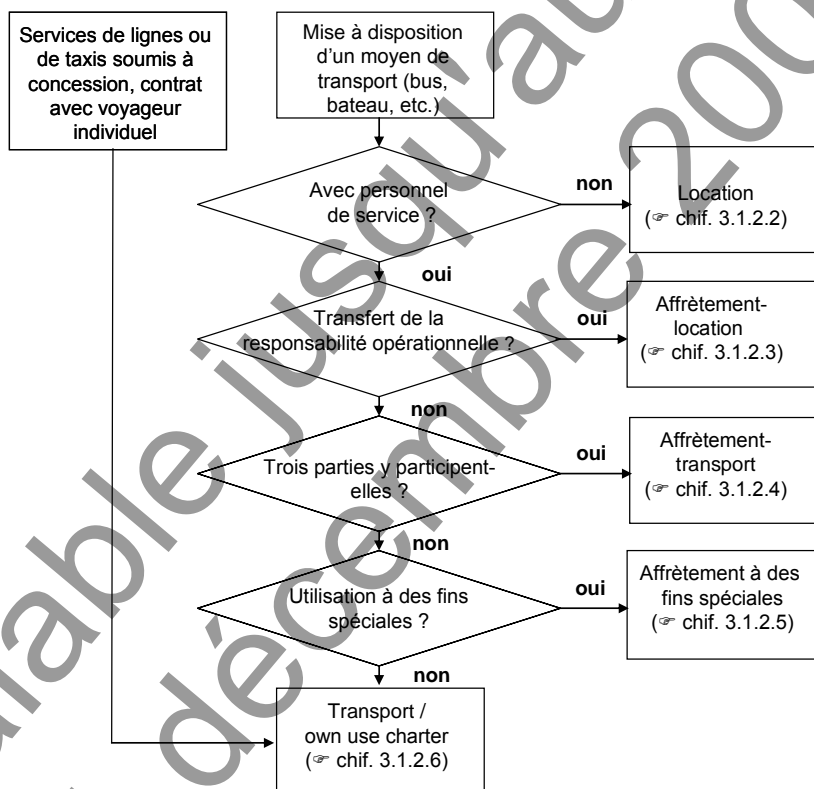
¹² Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

☞ Pour de plus amples renseignements concernant les prestations de transport et la location/affrètement d'avions et de trains, voir les brochures « Trafic aérien », « Entreprises de transports publics (ETP) et de transports touristiques ».

2.5.2 Autres moyens de transport (p. ex. bus, auto, vélo, bateau)

2.5.2.1 Aperçu schématique

Si le moyen de transport ou une partie de celui-ci est mis à disposition contre rémunération, il peut en résulter selon l'arrangement diverses opérations qui sont à traiter fiscalement différemment.



2.5.2.2 Location

Il y a location (livraison) lorsque le moyen de transport est mis à la disposition d'un partenaire contractuel à des fins d'usage ou de jouissance **sans** personnel de service¹³. Si le moyen de transport se trouve sur le territoire suisse au début de la location, la contre-prestation est imposable au taux normal. Il est alors sans

¹³ Sont considérées comme personnel de service les personnes qui ont l'autorisation légale de conduire le véhicule et qui sont dans un rapport de travail ou contractuel avec le bailleur du moyen de transport.

importance que le moyen de transport soit utilisé par la suite entièrement ou en partie à l'étranger.

S'il peut être prouvé que le moyen de transport se trouve à l'étranger au début de la location, la contre-prestation pour la location n'est pas soumise à la TVA. Néanmoins, si le moyen de transport faisant l'objet de la location est amené à l'étranger en vue de cette location, par exemple en effectuant une course à vide, il y a livraison imposable sur le territoire suisse.¹⁴

Exemple

Une agence de location de voitures loue un mobilhome à partir de Zurich à un touriste américain pour un voyage en Europe.

- *Il s'agit de la mise à disposition d'un moyen de transport, sans personnel de service et par conséquent d'une location.*
- *La totalité de la contre-prestation pour la location est imposable, indépendamment du fait que le parcours soit effectué sur le territoire suisse ou à l'étranger.*

2.5.2.3 Affrètement-location

En cas d'affrètement-location, l'assujetti remet son moyen de transport **avec** du personnel de service à un partenaire contractuel (livraison). De plus, la responsabilité opérationnelle des voyages effectués revient à l'affréteur (locataire), qui doit être qualifié pour l'organisation de voyages. En règle générale, il n'y a affrètement-location qu'entre deux sociétés ayant le même but commercial (p. ex. deux entreprises de transport par bus, deux compagnies de navigation).



Une répartition de la contre-prestation en part fournie à l'étranger et part fournie sur le territoire suisse n'est pas possible dans le cas de l'affrètement-location. Ce sont les dispositions de la location qui sont déterminantes (☞ chif. 2.5.2.2).

Exemple

Le bus d'une entreprise étrangère de transport par bus tombe en panne lors de son voyage à travers la Suisse. Cars Suisses SA (= fréteur) met à la disposition de l'entreprise étrangère (= affréteur) un de ses véhicules avec personnel de service afin que les passagers puissent être transportés à temps à destination.

- *Pour Cars Suisses SA il y a affrètement à l'entreprise étrangère.*
- *La totalité de la contre-prestation pour la location est imposable au taux normal, indépendamment du fait que le trajet soit effectué sur le territoire suisse ou à l'étranger.*

2.5.2.4 Affrètement-transport

L'affrètement-transport est une relation contractuelle multipartite à laquelle participent au moins trois parties. Dans cette relation tripartite participent le fréteur (A), l'affréteur (B) et le voyageur (C). Il existe donc une relation contractuelle indépendante aussi bien entre A et B qu'entre B et C.



Le fréteur assujéti (A) fournit une prestation d'affrètement-transport (livraison) lorsqu'il met à disposition son moyen de transport **avec** personnel de service à des fins d'usage ou de jouissance et que l'affréteur (B) utilise le moyen de transport en sa qualité **d'organisateur commercial (p. ex. agence de voyages) ou d'entreprise de transport**. Contrairement à l'affrètement-location, le fréteur assujéti (A) conserve l'autorité sur le moyen de transport et le personnel de service.

Est réputé **organisateur commercial** quiconque refacture aux voyageurs (même en partie) la prestation d'affrètement acquise. Ceci est notamment le cas des entreprises actives dans la branche du voyage et d'autres personnes physiques ou morales qui offrent des prestations de la branche du tourisme et du transport/expédition, même s'il ne s'agit pas de leur activité principale. Pour déterminer si l'affréteur est un organisateur commercial, l'AFC se base notamment sur le caractère durable de l'activité et/ou sur la manière dont il apparaît vis-à-vis de l'extérieur.



Dans la relation entre le fréteur (A) et l'affréteur (B), une éventuelle répartition de la contre-prestation pour la part fournie sur le territoire suisse et celle fournie à l'étranger n'est pas possible. Ce sont les dispositions de la location qui sont déterminantes (☞ chif. 2.5.2.2).

Exemple 1

Une agence de voyages loue un bus d'une entreprise de transport par bus, en vue du transport de voyageurs à partir d'un lieu sis sur le territoire suisse.

- *Pour l'entreprise de transport par bus il y a affrètement-transport à l'agence de voyages.*
- *La totalité de la contre-prestation pour la location est imposable au taux normal, indépendamment du fait que le trajet soit effectué sur le territoire suisse ou à l'étranger.*

Exemple 2

Un club sportif propose publiquement contre rémunération un voyage à ses supporters (ni membres actifs, ni membres passifs) pour assister à une rencontre amicale. A cet effet, le club sportif a besoin d'un bus avec chauffeur à partir d'un lieu sis sur le territoire suisse.

- *Pour l'entreprise de transport par bus, il y a affrètement au club sportif étant donné que ce dernier utilise le bus à une fin commerciale ouverte au public.*
- *La totalité de la contre-prestation pour la location est imposable, indépendamment du fait que le trajet soit effectué sur le territoire suisse ou à l'étranger.*

Exemple 3

Un musée propose au public contre rémunération la visite d'une tombe romaine. A cet effet, le musée a besoin d'un bus avec chauffeur, à partir d'un lieu sis sur le territoire suisse.

- *Pour l'entreprise de transport par bus, il y a affrètement au musée, étant donné que le musée utilise le bus à une fin commerciale ouverte au public.*
- *La totalité de la contre-prestation pour la location est imposable, indépendamment du fait que le trajet soit effectué sur le territoire suisse ou à l'étranger.*

Ne sont pas réputés organisateurs commerciaux les écoles, les foyers, les associations, les entreprises ainsi que les personnes privées et les groupes qui ne proposent pas de voyages au public et qui ne sont généralement pas non plus disposés à organiser des voyages pour des tiers extérieurs. Cela est également valable s'ils transfèrent les frais qui en découlent aux participants, notamment aux invités, membres ou employés. En pareil cas, l'entreprise de transport assujettie ne réalise pas un affrètement, mais une prestation de transport (☞ chif. 2.5.2.6).

Exemple 4

Un club sportif réserve un bus avec chauffeur pour le transport de ses membres passifs à une manifestation sportive à l'étranger et retour en Suisse. Les membres passifs payent les frais de voyage au club.

- *Le contrat est conclu directement entre le voyageur (club) et l'entreprise de transport par bus. Pour le club, c'est le transport de ses membres qui est au premier plan (voyage jusqu'au lieu de la manifestation et retour). Bien qu'il transfère les frais à ses membres, le club n'est généralement pas actif dans l'organisation commerciale de voyages. Il n'est donc pas considéré comme affréteur. Pour la TVA, il y a prestation de transport fournie par l'entreprise de transport par bus.*

- *L'entreprise de transport par bus peut répartir la contre-prestation pour le transport entre trajet effectué sur le territoire suisse et trajet parcouru à l'étranger.*

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir chif. 2.5.2.6.

2.5.2.5 **Affrètement d'un moyen de transport à des fins spéciales**

Dans un tel cas, l'entreprise de transport par bus remet son moyen de transport **avec** personnel de service à des fins d'usage et de jouissance (livraison) et l'affrèteur l'affecte à un but spécial. Ce n'est alors pas le transport qui se situe en premier plan. Vaut par exemple utilisation spéciale celle à des fins d'expositions, de présentations et d'activités professionnelles telles que montage, sauvetage en montagne, pêche ainsi que l'affectation à des **courses publiques spéciales**¹⁵ telles que des croisières gourmandes sur le lac ou des soirées de réveillon.



Une répartition de la contre-prestation en trajet sur le territoire suisse et trajet à l'étranger lors d'affrètement à des fins spéciales n'est pas possible. Ce sont les dispositions concernant la location qui sont déterminantes (☞ chif. 2.5.2.2).

Exemple 1

Un groupe automobile réserve un bateau auprès d'une compagnie de navigation pour y présenter à la presse spécialisée son nouveau modèle de classe moyenne. Il ne s'agit pas là d'une prestation de transport, mais d'une location/affrètement imposable au taux normal. Pour le groupe automobile (client/affrèteur), ce n'est pas le transport en bateau qui est au premier plan, mais la présentation du nouveau modèle XY de sa marque.

Exemple 2

La société internationale Fluviale SA propose un voyage au clair de lune avec dîner. La contre-prestation pour le voyage ainsi que celle pour le repas sont imposables à la TVA au taux normal. La prestation est un affrètement (course spéciale).

2.5.2.6 **Transport et « own use charter »**

Le transport de personnes sur le territoire suisse au moyen de bus, bateau, voiture, etc. est imposable au taux normal.

- ☞ Pour plus d'informations concernant les prestations de transports par avion et train ainsi que la location et l'affrètement-location, voir les brochures « Trafic aérien », « Entreprises de transports publics (ETP) ».

Le transport de personnes par bus, bateau, voiture, etc. n'est pas soumis à la TVA lorsque le trajet parcouru est effectué exclusivement à l'étranger. Ceci est également valable pour le transport de personnes dans les eaux internationales.

En cas de transport transfrontalier de personnes par bus, bateau, voiture, etc., la contre-prestation est à répartir (p. ex. selon les kilomètres) entre trajet parcouru sur le territoire suisse et trajet parcouru sur le territoire étranger. La partie de la contre-prestation correspondant au trajet sur le territoire suisse est imposable au taux normal ; la partie correspondant au trajet sur le territoire étranger n'est pas soumise à la TVA.

☞ Des informations complémentaires concernant la répartition de la contre-prestation se trouvent aux chif. 2.2.1 et 2.2.2.

Cas de prestations de transport (et « own use charter » qui leur sont assimilés fiscalement) :

- Lorsque le transport de personnes a lieu dans le cadre des services de ligne ou de taxis soumis à concession, il y a toujours prestation de transport.
- Si le contrat est conclu entre l'entreprise qui offre la prestation de transport et le voyageur (personne) individuel et que le transport est au premier plan, il y a prestation de transport pour autant que le voyageur ait à payer la totalité de la contre-prestation et non seulement une participation aux frais.

Si les parties se trouvent dans un rapport particulier (p. ex. école/élève, clique de carnaval/membre de la clique, foyer/résident, association/membre, entreprise/collaborateur), il y a également prestation de transport, lorsque seule une participation aux frais est perçue.

☞ Des informations sur les courses spéciales se trouvent au chif. 2.5.2.5.

- Si une entreprise assujettie met à disposition tout ou partie d'un moyen de transport avec le personnel de service et que les conditions d'un affrètement ne sont pas réalisées, elle peut faire valoir une prestation de transport dans la mesure où les deux conditions suivantes sont remplies :
 - Le contrat est conclu entre le voyageur ou mandant et l'entreprise de transport de personnes (affrètement direct ou « own use charter »). Dans ce cas, le voyageur peut être une personne individuelle, un groupe de personnes ou une entreprise.
 - L'entreprise qui propose la prestation de transport peut prouver au moyen de documents écrits appropriés que pour le mandant (voyageur), le transport est au premier plan et que celui-ci ne refacture pas les frais du voyage aux participants dans le cadre d'une activité commerciale.



Si une entreprise assujettie fait valoir un transport transfrontalier, celui-ci est à documenter au moyen de pièces comptables justificatives.

Sont considérées comme preuves d'une prestation de transport les documents (p. ex. confirmations de commande et factures) desquels il ressort clairement le but du voyage et le cercle des participants.

Le formulaire n° 1340 peut augmenter la sécurité juridique du fréteur lorsqu'il s'agit de déterminer s'il s'agit d'un affrètement/location ou d'un transport.

Le formulaire n° 1340 peut être téléchargé sur le site de l'AFC.

Lors de transports transfrontaliers au moyen de voitures de tourisme (p. ex. taxi), le passage de la frontière est à prouver, par exemple par la présentation d'une quittance pour une redevance/taxe de l'Etat étranger.

En cas de doute, l'AFC peut en tout temps demander des preuves supplémentaires, par exemple sous la forme d'une attestation écrite du client ou d'extraits du registre du commerce suisse ou étranger.

Exemples de prestations de transport

Exemple 1

Un organisateur de voyages propose régulièrement des voyages à forfait à destination de l'Espagne. Le prix total englobe le voyage en bus et le logement. Le transport jusqu'au lieu de vacances et retour est assuré par les véhicules de l'organisateur.

- *Il y a contrats individuels entre les voyageurs et l'entreprise de transport (organisateur de voyages). L'organisateur de voyages fournit une prestation de transport.*
- *La contre-prestation pour le transport est à répartir entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.*

Exemple 2

Un club sportif organise une rencontre amicale à l'étranger pour sa première équipe. Pour ce voyage, le club réserve un bus avec chauffeur.

- *Le contrat est conclu directement entre le voyageur (club) et l'entreprise de transport. Pour le club, c'est le transport de son équipe qui est au premier plan (voyage jusqu'au lieu de la rencontre et retour). Les frais ne sont pas facturés aux participants dans le cadre d'une activité commerciale. Pour la TVA, l'entreprise de transport par bus fournit une prestation de transport.*

- La contre-prestation pour le transport est à répartir entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.

Exemple 3

Un club sportif réserve un bus avec chauffeur pour le transport de ses membres passifs à une manifestation sportive à l'étranger. Les membres passifs remboursent les frais de voyage au club.

- Le contrat est conclu directement entre le voyageur (club) et l'entreprise de transport. Pour le club, c'est le transport des membres qui est au premier plan (voyage jusqu'au lieu de la manifestation et retour). Bien que le club transfère les frais à ses membres, il n'est pas en règle générale actif dans l'organisation de voyages à but commercial. Il n'est donc pas affrèteur et du point de vue de la TVA, l'entreprise de transport par bus fournit une prestation de transport.
- La contre-prestation pour le transport est à répartir entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.

Cependant, si le club invite le public à participer au voyage qu'il organise pour se rendre à la manifestation sportive (p. ex. annonces dans un quotidien), il s'agit alors d'un affrètement-transport au sens du chif. 2.5.2.4 entre l'entreprise de transport par bus et le club. L'entreprise de transport impose dans ce cas la totalité de la contre-prestation au taux normal et cela même si, outre les supporteurs et d'autres tiers, des membres du club participent également à ce voyage.

Exemple 4

Une entreprise organise pour ses collaborateurs du département-vente la visite d'une foire à l'étranger et loue à cet effet un bus avec chauffeur.

- Le contrat est conclu directement entre le voyageur (entreprise organisatrice) et l'entreprise de transport par bus. Pour l'entreprise organisatrice, le transport de son propre personnel est au premier plan (voyage jusqu'à la foire et retour). Les frais mis à charge des participants ne sont pas facturés dans le cadre d'une activité commerciale. Pour la TVA, l'entreprise de transport par bus effectue donc une prestation de transport.
- La contre-prestation pour le transport est à répartir entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.

Exemple 5

Une entreprise de transport par bus propose, par annonces, un déplacement en bus à destination d'un domaine skiable étranger. Le départ est prévu à partir d'une gare sise sur le territoire suisse à 8 h 00 et le retour à 16 h 30 au départ de la station de ski.

- *Il y a des contrats individuels entre les voyageurs et l'entreprise de transport par bus. Pour l'entreprise de transport par bus, il y a donc une prestation de transport.*
- *La contre-prestation pour le transport est à répartir entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.*

Exemple 6

Une entreprise de transport par bus met à disposition de l'organisateur d'un mariage un bus pour le transport des invités de l'église au restaurant situé à l'étranger et retour.

- *Le contrat est conclu directement entre l'organisateur du mariage et l'entreprise de transport. Pour le client, c'est le transport des invités au mariage qui est au premier plan (voyage depuis l'église jusqu'au restaurant et retour). Les frais mis à charge des invités ne sont pas facturés dans le cadre d'une activité commerciale. Il y a donc une prestation de transport de la part de l'entreprise de transport par bus.*
- *La contre-prestation pour le transport est à répartir entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.*

3. Transport de biens

3.1 Transport de biens sur le territoire suisse

3.1.1 Principe

Le transport de biens sur le territoire suisse et les prestations qui y sont accessoires (p. ex. pesage, chargement, déchargement, entreposage) sont imposables au taux normal. Font partie de la contre-prestation imposable tous les frais occasionnés au transporteur/expéditeur dans l'exécution de sa prestation et qu'il re-facture inclus dans le prix du transport ou séparément (p. ex. RPLP, taxes de tout genre, frais de stationnement).

Sont par contre exonérés de la TVA les transports transfrontaliers ainsi que les transports sur le territoire suisse fournis dans le cadre d'un mandat d'expédition ou de transport transfrontalier (☞ chif. 3.2).

Le fournisseur d'un bien qui facture des frais de transport accessoirement à sa livraison peut imposer ceux-ci au même taux de TVA que celui applicable à la livraison du bien, peu importe qu'il facture ces frais de transport séparément ou inclus dans le prix de vente du bien.

3.1.2 Transport de biens soumis aux services réservés au sens de la législation sur la poste (régale des postes)

Le transport sur le territoire suisse d'envoi de la poste aux lettres adressées est exclu de la TVA, pour autant que le transporteur fournisse des services réservés au sens de la législation sur la poste. Est concerné à ce titre le transport des en-

vois adressés de la poste aux lettres, postés en Suisse ou en provenance de l'étranger dont le poids n'est pas supérieur à 100 grammes.¹⁶

Le transport sur le territoire suisse de tous les autres envois de la poste aux lettres et des colis, sans égard à leur poids, est toujours imposable. La taxe de remboursement est un élément du coût de la prestation de transport et est à traiter fiscalement de la même manière que celle-ci.

Les prestations de transport susmentionnées ne sont exclues de la TVA que chez le prestataire du transport (p. ex. La Poste). Si de telles prestations de transport sont refacturées comme élément de coût en corrélation avec la fourniture d'un bien ou d'un service, alors le fournisseur du bien ou du service en question doit les traiter fiscalement de la même manière que le bien ou le service fourni.

La TVA grevant les biens et les services acquis pour réaliser des chiffres d'affaires exclus de la TVA ne peut pas être déduite au titre de l'impôt préalable.

3.2 Transport transfrontalier de biens

3.2.1 Définition

Il y a transport transfrontalier lorsqu'un bien est transporté du territoire suisse à l'étranger ou inversement, c.-à-d. avec passage effectif d'une frontière douanière. Il y a également transport transfrontalier de biens lorsque les lieux de départ et d'arrivée se situent tous deux à l'étranger et que le parcours passe par la Suisse.

Le transport transfrontalier débute au lieu où le transporteur ou l'expéditeur prend le bien en charge sur ordre de son mandant. Il se termine au lieu où le transporteur ou l'expéditeur livre le bien sur ordre de son mandant (☞ chif. 3.3.2).

Lorsqu'un bien est transporté du territoire suisse à un bureau de douane de frontière ou à un bureau de douane situé sur le territoire suisse pour y être remis en vue de son transport subséquent à l'étranger, la prestation de transport fournie sur le territoire suisse est déjà considérée comme transfrontalière et peut de ce fait être exonérée de la TVA, pour autant que le transporteur ou l'expéditeur se charge également des formalités d'exportation pour le compte de son mandant.

Dans le sens inverse, lorsqu'un bien est pris en charge à partir d'un bureau de douane de frontière ou à un bureau de douane situé sur le territoire suisse pour être transporté subséquentement de là à un lieu de destination sur le territoire suisse, la prestation de transport fournie sur le territoire suisse est déjà considérée comme transfrontalière et peut de ce fait être exonérée de la TVA, pour autant que le transporteur ou l'expéditeur se charge également des formalités d'importation pour le compte de son mandant.

¹⁶ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} avril 2006 (art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur la poste ; RS 783.01)

Le transport de biens en libre circulation à l'intérieur du pays à un dépôt franc sous douane ou à un entrepôt douanier ouvert (EDO), ou inversement, n'est pas considéré comme transfrontalier ; c'est pourquoi de telles prestations de transport sont à imposer au taux normal.

3.2.2 Exonération de certaines prestations de services spécifiques fournies dans le cadre du transport transfrontalier de biens

Sont exonérés de la TVA en cas d'exportation de biens non seulement les biens eux-mêmes, mais aussi les prestations de services fournies directement en relation avec l'acheminement de ces biens à l'étranger. A l'importation de biens, la TVA sur les importations n'est pas perçue uniquement sur les biens eux-mêmes, mais aussi sur les prestations de services qui sont fournies directement en relation avec l'acheminement des biens sur le territoire suisse (art. 19 al. 2 ch. 5 LTVA).

Certaines prestations de services spécifiques fournies sur le territoire suisse dans le cadre d'un transport transfrontalier de biens (exportation ou importation) sont donc exonérées de la TVA. Au bénéfice de cette exonération figurent les prestations de services suivantes :

- prestation de transport (transport avec frais annexes de tous genres facturés séparément, tels que les RPLP, les frais de réfrigération, les frais d'assurances transport, la location de containers, etc.) ;
- activités accessoires au transport (chargement, déchargement, entreposage provisoire, déballage, nouvelle répartition [assortiment], reconditionnement, regroupage, changement du marquage de l'emballage, étiquetage, triage) ;
- déclaration en douane (en vue de la taxation à l'importation et à l'exportation).

Cette règle vaut également pour le transport transfrontalier de biens qui ne rentre pas dans le cadre d'un contrat entraînant une livraison de biens.



L'exonération de ces prestations de services n'est cependant reconnue que s'il peut être prouvé qu'elles ont été fournies en relation avec un transport de biens au-delà de la frontière douanière (☞ chif. 3.2.3). En l'absence d'une telle preuve, la contre-prestation est imposable au taux normal.

Exemples

- *Un transporteur achemine sur mandat d'un expéditeur (en Suisse ou à l'étranger) un bien importé d'une gare située sur le territoire suisse au domicile suisse du destinataire. Le transporteur peut faire valoir l'exonération de sa prestation pour autant qu'il puisse prouver indubitablement que sa prestation est fournie dans le cadre d'un transport transfrontalier du bien*

(*☞* chif. 3.2.3), le premier lieu de destination sur le territoire suisse étant le domicile du destinataire.

- *Sur mandat d'une entreprise de transport, un entrepreneur charge sur le territoire suisse un wagon de chemin de fer de biens destinés à l'exportation. L'entrepreneur peut faire valoir l'exonération de sa prestation pour autant qu'il puisse prouver indubitablement que sa prestation est fournie dans le cadre d'un transport transfrontalier de ces biens (*☞* chif. 3.2.3).*
- *Un déclarant en douane indépendant ou une agence d'expédition ne fournit que des prestations de déclaration en douane à l'importation ou à l'exportation des biens. Les prestations fournies sont exonérées de la TVA parce qu'elles sont fournies dans le cadre d'un transport transfrontalier.*
- *Une entreprise est mandatée pour le démontage d'un silo situé sur le territoire suisse. Une fois démontées, les pièces du silo sont chargées sur un camion par une deuxième entreprise pour être transportées à l'étranger par une troisième entreprise. Le démontage ne vaut pas prestation de services dans le cadre d'un transport transfrontalier, mais livraison de biens imposable. Par contre, le chargement ainsi que le transport peuvent être exonérés de la TVA s'il peut être prouvé qu'ils sont exécutés en relation avec un transport transfrontalier (*☞* chif. 3.2.3).*

3.2.3 Preuve propre à l'exonération

La preuve propre à l'exonération du transport ou des activités accessoires au transport est à apporter au moyen du document douanier ou d'autres pièces justificatives (p. ex. mandat écrit d'expédition, bordereau d'expédition, bulletin de livraison, double de la facture, connaissance Airwaybill, connaissance maritime, document de transport de navigation fluviale, bordereau de transport ferroviaire, bordereau de transport routier, document de transport multimodal).

Dans le trafic ferroviaire transfrontalier, la preuve est à apporter au moyen d'une lettre de voiture internationale CIM et d'un bulletin d'expédition colis express prévus par la procédure régissant le transport international ou à l'aide d'un document transit communautaire/commun (p. ex. NCTS).

Si la procédure applicable ne prévoit pas l'annonce des envois au bureau de douane d'entrée ni au bureau de douane de sortie, et que par conséquent aucun feuillet de la lettre de voiture internationale CIM n'est attesté, la preuve peut être apportée au moyen de contrats, de mandats écrits usuels et d'autres documents analogues.¹⁷

Dans le trafic routier, la lettre de voiture-CMR constitue le moyen de preuve le plus approprié. Si elle fait défaut, les décomptes de transport des voituriers, les

comptes-clients, les commandes ou ordres de transport donnés au chauffeur (avec le lieu du chargement, l'heure, le lieu du déchargement) ou d'autres documents analogues peuvent également être produits comme moyens de preuve.

Ces documents sont particulièrement pertinents lorsqu'il s'agit de prouver que des prestations accessoires au transport, bien que fournies pour elles seules, sont effectuées dans le cadre d'un transport de biens au-delà de la frontière douanière. Pour les prestations de déclaration en douane, la facture du déclarant en douane vaut moyen de preuve pour l'exonération de la TVA.

Par simplification, celui qui fournit une prestation de services au sens du chif. 3.2.2 à un client assujéti qui décompte selon la méthode effective peut, moyennant l'accord préalable de son client, choisir d'imposer sa prestation et renoncer ainsi à l'exonération de la TVA.¹⁸

3.2.4 Remboursement de la TVA

En vertu de l'article 90 alinéa 2 lettre b LTVA, la TVA frappant les livraisons de biens ou les prestations de services effectuées sur le territoire suisse pour des destinataires dont le domicile ou le siège social est à l'étranger peut, sur demande de ceux-ci, leur être remboursé à certaines conditions.

Une telle demande ne peut pas être admise lorsqu'il s'agit de montants de TVA grevant des prestations de services selon chif. 3.2.2 qui ont été facturés en rapport avec un transport transfrontalier.

☞ Pour de plus amples renseignements, voir la notice « Remboursement de la TVA à des destinataires dont le domicile ou siège social se situe à l'étranger ».

3.3 Importation

L'AFD est compétente pour percevoir la TVA sur les importations de biens (art. 82 LTVA). Est soumise à la TVA l'importation de biens, y compris l'importation de biens qui peuvent être introduits en franchise de droits de douane sur le territoire suisse (art. 73 al. 1 LTVA).

Les prestations de services selon le chif. 3.2.2 pour lesquelles il peut être prouvé qu'elles sont fournies en relation avec un transport transfrontalier de biens, ne sont pas soumises à la TVA chez celui qui les fournit. Ces prestations de services sont cependant parties intégrantes de la base de calcul pour la perception de la TVA à l'importation.

3.3.1 Base de calcul de l'impôt

La TVA sur les importations de biens est perçue sur la contre-prestation si le bien est importé en exécution d'un contrat de vente ou de commission. Dans les autres cas, elle se calcule sur la valeur marchande.

Est réputée valeur marchande tout ce qu'un importateur devrait payer, au stade de l'importation, à un fournisseur indépendant dans le pays de provenance du bien, au moment de la naissance de la créance fiscale et dans des conditions de libre concurrence, pour obtenir le même bien (art. 76 al. 1 let. a et b LTVA).

Les frais accessoires survenant jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse sont aussi à intégrer dans la base de calcul servant à percevoir la TVA à l'importation, dans la mesure où ils ne sont pas déjà inclus dans la contre-prestation ou dans la valeur marchande. Ces frais couvrent les prestations de transport et d'assurances, les activités accessoires de la branche des transports ainsi que les prestations de dédouanement. En font également partie les impôts, les droits de douane et les autres taxes (p. ex. RPLP) dus en dehors du pays d'importation et lors de l'importation même, à l'exception de la TVA à percevoir (art. 76 al. 3 LTVA).

3.3.2 Premier lieu de destination sur le territoire suisse

Est considéré comme premier lieu de destination sur le territoire suisse le lieu où s'achève le transport transfrontalier selon le mandat d'expédition ou de transport (☞ chif. 3.2.1). Si l'indication y relative fait défaut, le premier lieu de destination est l'endroit sur le territoire suisse où le transbordement est effectué.

Lorsque des biens sont importés et font l'objet d'une déclaration en douane, le premier lieu de destination sur le territoire suisse ressort de la rubrique destinataire du document douanier.¹⁹

3.3.3 Importation franche de TVA

La LTVA prévoit l'importation en franchise de TVA pour certains biens déterminés (p. ex. les biens en petite quantité, les effets de déménagement, les trousseaux de mariage et les effets de succession). Lors de telles importations, les frais accessoires (frais de transport, etc.) jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse bénéficient aussi de l'exonération de la TVA. Ceci vaut également pour les biens déclarés sous le régime de l'admission temporaire (art. 74 LTVA).

3.4 Exportation

Les livraisons de biens transportés ou expédiés directement à l'étranger sont exonérées de TVA lorsque l'exportation des biens est attestée par l'autorité douanière (art. 19 al. 2 ch. 1 et art. 20 LTVA).

S'il est prouvé que des prestations de services selon le chif. 3.2.2 sont fournies en relation avec une exportation, elles sont également exonérées de la TVA chez

¹⁹ Précision de la pratique

le prestataire (art. 19 al. 2 ch. 5 LTVA). L'exonération de la TVA s'applique également lorsque des biens, sans qu'ils soient en relation avec une livraison à l'étranger (p. ex. effets de déménagement), sont transportés au-delà de la frontière douanière ou sont exportés pour admission temporaire à l'étranger (art. 19 al. 2 ch. 4 LTVA).

3.5 Transit

Le transport de biens sur le territoire suisse et toutes les autres prestations y afférentes sont exonérés de la TVA s'ils se rapportent à des biens sous surveillance douanière (art. 19 al. 2 ch. 6 LTVA).

☞ Pour de plus amples renseignements, voir chif. 3.6.5.

3.6 Diverses prestations en relation avec l'importation, l'exportation et le transit

3.6.1 Dépôts francs sous douane²⁰

Les dépôts francs sous douane ne valent pas territoire suisse, mais ceci uniquement en ce qui concerne les biens non dédouanés qui y sont entreposés (☞ chif. 1).

Les prestations suivantes effectuées dans les dépôts francs sous douane ne sont pas soumises à la TVA :

- transport de biens non dédouanés (sous surveillance douanière) dans un dépôt franc sous douane ;
- transport de biens provenant de la libre circulation intérieure dans un dépôt franc sous douane en vue de leur exportation, pour autant que le transport se fasse dans le cadre d'un mandat d'expédition transfrontalier (☞ chif. 3.2) ;
- prestations de placement sous régime douanier (dédouanement) ;
- chargement et déchargement ;
- entreposage et conservation ;
- emballage au moyen de liens ou de ficelles ;
- déballage (en vue de l'inspection, de l'échantillonnage, du dédouanement net) ;
- changement d'emballages (p. ex. remplissage des sacs de céréales qui sont stockées en vrac, transvasement de boissons) ;
- changement du marquage de l'emballage ;
- déballage, nouvelle répartition (assortiment), remballage ;
- assemblage, aération des biens pour en maintenir la valeur ou éviter des dommages (p. ex. pour les céréales, le tabac) ;
- soins de cave pour le vin ;

²⁰ Les dépôts francs sous douane sont encore considérés comme territoire étranger pendant deux ans après l'entrée en vigueur de la nouvelle Loi sur les douanes. Ils feront partie du territoire suisse seulement à partir du 1^{er} mai 2009. Jusqu'à cette date, ces prestations resteront exonérées de la TVA si elles sont fournies en relation avec des biens destinés à l'exportation ou à l'importation

- prélèvements d'échantillons et de spécimens ;
- partage des marchandises ;
- changement du marquage des marchandises ;
- triage.

Par contre, les travaux effectués aux bâtiments des dépôts francs sous douane sont imposables au taux normal. La contre-prestation pour la location (le loyer) de locaux de stockage dans les dépôts francs sous douane est exclue de la TVA (☞ chif. 3.8.5).

Si des biens entreposés dans un dépôt franc sous douane sont vendus, cette livraison de biens est réputée fournie à l'étranger et n'est de ce fait pas soumise à la TVA.

Lors de la taxation à l'importation de tels biens, la TVA se calcule sur la contre-prestation que le fournisseur qui effectue une livraison à partir du dépôt franc facture sous douane à son client (importateur). Sont à intégrer dans la contre-prestation, pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus, les frais de transport et autres frais annexes survenant jusqu'au dépôt franc sous douane, les prestations fournies dans le dépôt franc sous douane (voir l'énumération ci-devant) de même que les frais de placement sous régime douanier.

Le transport en sortie d'un dépôt franc sous douane pour la mise en libre circulation à l'intérieur du pays est à imposer au taux normal par le prestataire, s'il n'est pas déjà intégré dans la base de calcul de la TVA à l'importation.

3.6.2 Entrepôts douaniers ouverts (EDO)

Si des biens provenant du territoire suisse sont destinés à être livrés à l'étranger et sont, dans le cadre du transport transfrontalier, entreposés dans un EDO pour un entreposage intermédiaire, la livraison de ces biens et les prestations de services y afférentes (transport) sont exonérées de la TVA lorsqu'il existe une déclaration en douane d'exportation.

Si des biens provenant de l'étranger sont transportés dans un EDO, il s'agit d'un transit (☞ chif. 3.5 et 3.6.5). Lors d'une taxation ultérieure des biens à l'importation, il y a lieu de faire les distinctions suivantes :

3.6.2.1 Transport transfrontalier se terminant à l'EDO

Si de tels biens, sous surveillance douanière, sont livrés ultérieurement depuis l'EDO dans la libre circulation à l'intérieur du pays, cette livraison de biens sur le territoire suisse est exonérée de la TVA (art. 19 al. 2 ch. 3 LTVA).

Lors de la taxation à l'importation des biens, la TVA sur les importations est perçue sur la contre-prestation que le client destinataire des biens doit à son fournisseur. Font partie de cette contre-prestation, pour autant qu'ils n'y soient pas

déjà inclus, les frais de transport et autres frais annexes survenant jusqu'à l'EDO (transport, etc.), ainsi que les frais d'entreposage et de taxation à l'importation.

Le transport depuis l'EDO dans la libre circulation à l'intérieur du pays est imposable au taux normal par le prestataire du transport.

3.6.2.2 Biens stockés dans un EDO en vue d'un entreposage intermédiaire avant l'achèvement du transport transfrontalier

Lors de la taxation à l'importation de tels biens, la TVA sur les importations est perçue sur la contre-prestation que le client destinataire des biens, chez qui le transport transfrontalier prend fin, doit à son fournisseur. Font partie de cette contre-prestation, pour autant qu'ils n'y soient pas déjà inclus, les frais de transport et autres frais annexes survenant jusqu'au premier lieu de destination sur le territoire suisse (transport, entreposage, taxation à l'importation, etc.).

Procédure de simplification à l'importation

Si un assujetti effectue régulièrement un nombre important de livraisons de biens (en provenance de l'étranger) expédiés depuis un EDO à divers clients sur le territoire suisse, il peut s'enquérir auprès de l'AFC (Division de Perception) de la procédure de simplification à l'importation.

Il s'agit en l'occurrence d'une déclaration **spéciale** d'engagement selon laquelle, en lieu et place d'établir pour chaque acquéreur une déclaration en douane séparée, l'assujetti traite les livraisons de biens depuis l'EDO de la même manière que les livraisons de biens imposables effectuées sur le territoire suisse. La TVA acquittée à l'AFC peut être mentionnée de manière apparente dans les factures aux acquéreurs. L'assujetti titulaire d'une telle autorisation étant réputé importateur, il doit donc apparaître en tant que tel dans la déclaration en douane d'importation. La TVA prélevée par l'AFD sur l'importation des biens est déductible à titre d'impôt préalable selon les conditions de l'article 38 LTVA.

En outre, si le domicile de l'acquéreur vaut premier lieu de destination sur le territoire suisse, le transport est exonéré de la TVA jusqu'à ce domicile. Par contre, si c'est l'EDO qui est réputé premier lieu de destination sur le territoire suisse, le transport n'est exonéré de la TVA que jusqu'à l'EDO. Le transport depuis l'EDO jusqu'au domicile de l'acquéreur sur le territoire suisse est dans un tel cas imposable.

3.6.3 Destinataires agréés (Da)

Dans ce régime douanier soumis à autorisation de l'AFD, le destinataire agréé, qui est habilité à recevoir directement à son domicile des biens importés non dédouanés, doit les annoncer dans les sept jours à compter de leur réception, pour le placement sous régime douanier.

En ce qui concerne le traitement fiscal, la réglementation applicable aux EDO (☞ chif. 3.6.2) est aussi valable pour de tels biens.

3.6.4 Effets de déménagement

Toutes les prestations fournies sur le territoire suisse en rapport avec des effets de déménagement sont imposables au taux normal. En font notamment partie les prestations d'emballage, de déballage, de chargement, de déchargement, d'entreposage intermédiaire. D'autres frais facturés en supplément comme le matériel d'emballage, l'utilisation d'une grue, les assurances, etc., sont parties intégrantes de la prestation de transport imposable.

En cas de transport transfrontalier d'effets de déménagement, les conditions à l'exonération des prestations de transport, des prestations accessoires au transport ainsi que des prestations de placement sous régime douanier, fournies sur le territoire suisse, suivent les mêmes principes que ceux mentionnés au chif. 3.2.2. Ces prestations sont alors exonérées lorsque leur lien avec un mandat de transport transfrontalier peut être prouvé.

Si, dans le cadre d'un mandat de transport transfrontalier, les effets de déménagement sont stockés dans un entrepôt intermédiaire, l'entreposage peut être exonéré de la TVA parce qu'il est fourni dans le cadre d'une prestation de transport transfrontalier. En règle générale, il s'agit d'un entreposage de courte durée indispensable à l'exécution de la prestation de transport.

Si, dans le cadre d'un mandat de transport transfrontalier à destination de l'étranger, des effets de déménagement sont d'abord transportés dans un dépôt franc sous douane en vue d'un entreposage intermédiaire, le transport du territoire suisse au dépôt franc sous douane est réputé transfrontalier.

Est également exonéré de la TVA le transport depuis un entrepôt intermédiaire situé dans un dépôt franc sous douane à destination du territoire suisse, s'il est effectué dans le cadre d'un transport transfrontalier.

3.6.5 Transit de biens

S'il peut être prouvé que le transport de biens, les prestations accessoires au transport de même que les prestations administratives de dédouanement en transit sont fournis en relation avec le transport de biens en transit à travers le territoire suisse, la contre-prestation afférente à de telles prestations est exonérée de la TVA (art. 19 al. 2 ch. 6 LTVA).

Les prestations suivantes de transport de biens non dédouanés sont aussi réputées fournies dans le cadre du transit de biens :

- de la frontière à destination d'un dépôt franc sous douane ou d'un EDO (entrepôt douanier ouvert) ;
- depuis un dépôt franc sous douane à destination d'un autre dépôt franc sous douane ;
- depuis un dépôt franc sous douane ou d'un EDO à la frontière ;
- depuis un dépôt franc sous douane à destination d'un EDO ou inversement ;
- depuis un EDO à destination d'un autre EDO.

☞ S'agissant des moyens de preuve exigés sous le régime du transit, il y a lieu de se reporter au chif. 3.2.3.

3.7 Prescriptions douanières

L'AFD a introduit une plate-forme informatique pour le dédouanement des marchandises (cargo processing), à savoir la solution informatique **e-dec** qui doit faciliter la taxation à l'importation, à l'exportation et lors du transit des marchandises. A partir du 1^{er} juillet 2006, les importations de toutes les marchandises de commerce s'effectuent de cette façon. Le document unique (formulaire n° 11.010 et 11.011), qui était souvent utilisé pour les importations en relation avec le certificat de TVA / de douane ou le certificat de TVA, ainsi que les certificats de TVA / de douane ou les certificats de TVA dans le modèle 90 (formulaire n° 11.08), sont par conséquent remplacés par des décisions de taxation TVA de l'AFD.

La décision de taxation TVA de l'AFD peut se présenter sous deux formes distinctes. Si la TVA perçue à l'importation est payée sur un compte selon la procédure centralisée de décompte (PCD) à l'AFD, celle-ci établit la décision de taxation TVA sur papier de sûreté (formulaire n° 11.08). Si la TVA est payée en espèces, l'AFD établit la décision de taxation TVA sur papier conventionnel et la munit d'un timbre et de la signature du collaborateur du bureau de douane émetteur.

☞ D'autres informations au sujet d'e-dec se trouvent sur le site internet de l'AFD (www.zoll.admin.ch ou www.e-dec.ch).

3.7.1 Déclarations douanières collectives et documents de remplacement pour la déduction de l'impôt préalable

Il ressort de ce qui précède, que les fournisseurs étrangers ne sont en règle générale pas tenus de s'assujettir à la TVA suisse pour des livraisons de biens mobiliers à destination du territoire suisse. Lors d'envois collectifs (groupement d'envois de biens de même provenance dont les acquéreurs sont différents) qui contiennent des biens destinés à plusieurs importateurs assujettis, il y a lieu en principe d'établir une décision de taxation à l'importation séparée pour chaque importateur, de sorte que chacun d'entre eux ait la possibilité - sous réserve des conditions visées aux articles 38 ss LTVA - de faire valoir la déduction de l'impôt préalable perçu lors de l'importation. Dans le but d'éviter des charges administratives excessives, l'AFD et l'AFC autorisent la déclaration douanière collective et la procédure simplifiée d'importation.

En cas de déclaration en douane collective, une seule déclaration est établie pour la taxation à l'importation de tout l'envoi collectif. Dans cette déclaration d'importation, il y a lieu d'inscrire « divers » dans les rubriques « importateurs » et « destinataires ». La déclaration en douane d'importation est à remettre au bureau de douane conjointement avec les factures libellées au nom des différents importateurs.

Pour autant que les importateurs aient besoin d'une décision de taxation de l'AFD leur permettant de procéder à la déduction de l'impôt préalable, un document de remplacement, timbré par la douane, peut être accepté en lieu et place d'une décision de taxation de l'AFD établie au nom de chaque importateur individuellement. Valent documents de remplacement, des documents en format A4 (sans le logo de l'entreprise) établis spécialement à cet effet par les personnes assujetties à l'obligation de déclarer. En plus de la mention « Vaut comme original de la décision de taxation de l'AFD selon l'article 38 alinéa 7 lettre c LTVA », chaque document de remplacement comportera les indications suivantes :

- numéro de la facture du fournisseur ;
- numéro TVA de l'importateur ;
- numéro et date de la décision de taxation de l'AFD ;
- taux de TVA ;
- contre-prestation au premier lieu de destination ;
- montant de la TVA dû par l'importateur individuel (destinataire de la facture), perçu par l'AFD ;
- montants des droits de douane et autres impôts et taxes perçus par l'AFD.

Ces indications seront inscrites l'une sous l'autre. D'autres remarques et informations ne sont pas autorisées sur les documents de remplacement pour la déduction de l'impôt préalable. Il est à joindre une copie de la facture du fournisseur aux documents de remplacement.

☞ De plus amples informations concernant la déclaration collective en douane peuvent être obtenues auprès de l'AFD.

Il est recommandé aux fournisseurs, immatriculés au registre des assujettis à la TVA, de se soumettre à la procédure simplifiée à l'importation, en particulier lors d'envois collectifs²¹. Cela a pour conséquence - comme mentionné précédemment - qu'une seule déclaration en douane, sur laquelle le fournisseur A sera mentionné comme importateur (par adresse de son représentant fiscal sur le territoire suisse), est à établir pour la taxation à l'importation de tout l'envoi collectif. De cette manière, le fournisseur peut éviter de devoir établir une déclaration d'importation pour chaque importateur individuel et il peut faire figurer ouvertement la TVA dans les factures qu'il établit pour ses clients.

☞ Des informations plus détaillées concernant la procédure simplifiée d'importation se trouvent dans les formulaires n° 1235/1236.

3.7.2 Documents de remplacement pour la déduction de l'impôt préalable

En cas de perte de l'original de la décision de taxation, l'AFD établit sur demande des documents de remplacement pour la déduction de l'impôt préalable. De tel-

²¹ L'application de la procédure d'importation simplifiée est également possible lors d'envois individuels.

les demandes doivent être adressées au bureau de douane auprès duquel le bien a été dédouané à l'importation (☞ ch. 741). L'établissement des documents de remplacement par l'AFD se fait moyennant paiement d'un émolument.

3.7.3 **Modification de documents d'importation**

a) **Rectification de la décision de taxation TVA lors d'importation**

Si, lors du dédouanement des biens, le bureau de douane d'entrée a perçu la TVA sur un montant trop élevé ou à un taux trop élevé, l'AFD rectifie sur recours la décision de taxation, pour autant que l'importateur n'ait pas le droit de faire valoir la déduction complète de l'impôt préalable. De telles requêtes sont à adresser à la Direction d'arrondissement des douanes du bureau de douane d'entrée, ceci dans les cinq ans suivant l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la TVA a été prélevée.

Dans de telles réclamations, il y a lieu d'indiquer que l'importateur n'a aucun droit à la déduction de l'impôt préalable ou n'a droit qu'à une déduction partielle. Il est à joindre l'original du document d'importation ainsi qu'une copie du document attestant la valeur du bien importé. On communiquera aussi un numéro de compte postal ou bancaire pour le remboursement du trop-perçu de TVA.

b) **Autres rectifications**

Les autres requêtes en rectification des documents d'importation qui n'ont pas pour objet la rectification de la décision de taxation (p. ex. changement du nom de l'importateur déclaré) sont à déposer auprès de la Direction d'arrondissement des douanes du bureau de douane d'entrée, ceci dans les 60 jours à compter du dédouanement. A ces requêtes, il est à joindre l'original du document d'importation et un document justifiant le bien-fondé de la requête.

3.7.4 **Rectification des documents d'exportation**

Les requêtes en rectification des documents d'exportation (p. ex. changement du nom de l'exportateur) doivent être déposées auprès de la Direction d'arrondissement des douanes de l'arrondissement concerné par le dédouanement dans les 60 jours à compter du dédouanement. A ces requêtes, il est à joindre l'original du document d'exportation que l'AFD a remis à l'exportateur ainsi qu'une copie de la preuve de la valeur du bien exporté.

3.8 **Diverses questions dans le domaine des transports**

3.8.1 **Assurance transport**

Font partie de la contre-prestation d'une prestation de transport tous les frais qui en résultent et ce indépendamment du fait qu'ils sont inclus dans le prix de la prestation de transport ou facturés séparément au destinataire.

Si, à l'occasion du transport, l'entreprise de transport propose à son client de conclure une assurance, les variantes suivantes sont en règle générale applicables :

- L'entreprise de transport délivre la police d'assurance au nom et pour le compte de l'assureur en tant qu'émettrice et encaisse la prime. Pour autant que la prime soit mentionnée séparément dans la facture destinée au client et qu'elle soit comptabilisée par l'entreprise de transport dans un compte de passage, elle ne constitue pas le propre chiffre d'affaires de l'entreprise de transport.
- L'entreprise de transport transmet la proposition d'assurance à l'assureur qui adresse au client la police d'assurance et la facture.

Dans ces deux cas, la commission que l'entreprise de transport perçoit de l'assureur est exclue de la TVA en vertu de l'article 18 chiffre 18 LTVA.

L'existence d'une opération exclue de la TVA sera documentée au moyen de factures, notes de crédit, contrats et autres documents, desquels il ressortira que le dédommagement obtenu provient de l'activité de représentant en assurances. Cela indépendamment du fait que le paiement est effectué par l'assureur, l'assuré ou par un tiers (intermédiaire d'assurances). L'immatriculation dans le registre des intermédiaires en assurances du secteur concerné (voir www.vermittleraufsicht.ch) ou le fait d'être soumis, pour ce genre d'activité, à une loi étrangère de surveillance ne sont que des indices en la matière.^{22,23}

Afin de garantir, du point de vue de la TVA, un examen adéquat des prestations fournies, l'AFC recommande à toutes les parties de conclure des contrats écrits.

Si un assujetti réalise des chiffres d'affaires exclus de la TVA, une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable est à effectuer.

☞ Pour d'autres informations, il y a lieu de consulter la brochure « Assurances ».

3.8.2 Dégâts en cours de transport

Les dégâts en cours de transport sont en règle générale facturés par les lésés (mandants) aux entreprises de transport ou d'expédition responsables des dommages. Sur une telle facture, il est à mentionner qu'il s'agit d'une créance en dommages-intérêts au sens propre, p. ex. de la manière suivante :

« Notre prétention en dommages-intérêts en relation avec la réparation du dommage que vous avez causé à nos marchandises, Fr. (dommages-intérêts sans TVA) ».

22 Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2006 selon laquelle, avec cette nouvelle pratique, les propositions d'assurances/polices, signées par le représentant en assurances, ne doivent plus être obligatoirement disponibles.

23 Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008 selon laquelle l'activité des courtiers ou des intermédiaires d'assurances ne doit plus être obligatoirement prouvée par la conclusion préalable, pour l'intermédiaire d'une part, d'un contrat avec l'assureur et pour le courtier d'autre part, d'un contrat avec le client.

Il s'agit dans ce cas de dommages-intérêts qui ne sont pas à imposer par l'assujetti lésé.

De leur côté, les auteurs des dommages (entreprises de transport ou d'expédition) ne peuvent pas déduire l'impôt préalable pour de telles dépenses.

☞ Pour plus de détails, il y a lieu de se référer à la notice « Prétentions en dommages-intérêts ».

3.8.3 Conteneurs, palettes et emballages

En principe, la location sur le territoire suisse de conteneurs (containers), de palettes et d'emballages est réputée livraison de biens et leur entreposage sur le territoire suisse constitue une prestation de services, toutes deux imposables au taux normal.

Si des conteneurs sont importés en franchise en vertu de l'Annexe B3 de la Convention du 26 juin 1990 relative à l'admission temporaire (RS 0.631.24) ou de la Convention douanière du 2 décembre 1972 relative aux conteneurs 1972 (RS 0.631.250.112), l'entreposage et la maintenance effectués sur le territoire suisse qui sont facturés aux détenteurs ne sont pas soumis à la TVA.

3.8.4 Transports spéciaux, émoluments d'autorisation

Si des autorisations doivent être obtenues en vue d'un transport spécial, les émoluments correspondants que l'entreprise de transport refacture à son mandant sont parties intégrantes de la prestation de transport imposable.

Si, en revanche, l'entreprise de transport requiert l'autorisation auprès de l'autorité concédante au nom et pour le compte du mandant et refacture les émoluments d'autorisation séparément de la contre-prestation et sans supplément de prix, lesdits émoluments sont à comptabiliser sur un compte de passage.

Si de tels émoluments d'autorisation se rapportent à un transport transfrontalier, ils doivent par contre toujours être intégrés à la base de calcul de la TVA sur les importations.

3.8.5 Entreposage et dépôt de biens / location d'entrepôts

L'entreposage de biens en vertu d'un contrat de dépôt est une prestation de services imposable au taux normal.

Est également imposable au taux normal la location de compartiments réfrigérés, d'armoires frigorifiques ou de chambres froides faisant partie d'un entrepôt frigorifique (= location de dispositifs ou de machines fixés à demeure faisant partie d'une installation autre que sportive).

On est par contre en présence d'une location d'immeubles ou de parties d'immeubles exclue de la TVA lorsque toutes les conditions suivantes sont réunies :

- la surface louée est définie précisément dans le contrat de bail (attribution d'un local ou d'une place déterminée) ;
- le locataire jouit d'un droit d'utilisation exclusif ;
- le locataire peut accéder sans restriction à la surface louée.

3.8.6 Transport combiné non accompagné (TCNA)²⁴

Les détenteurs de véhicules soumis à la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP), au moyen desquels des courses en transport combiné non accompagné (TCNA) sont effectuées, bénéficient d'un remboursement pour les parcours initiaux ou terminaux du TCNA²⁵ sur demande présentée à l'AFD (art. 8 de l'ordonnance du 6 mars 2000 concernant une redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations [ordonnance relative à une redevance sur le trafic des poids lourds ; ORDL ; RS 641.811]). Ce remboursement, bien que porté en diminution de la facturation de la RPLP, constitue une subvention.

Ainsi, conformément à l'article 38 alinéa 8 LTVA, il y a lieu, pour les entreprises de transport bénéficiant de remboursements sur les parcours initiaux et terminaux du TCNA, de procéder à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable, laquelle peut être effectuée à l'aide de la « variante forfaitaire 2 » décrite dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

Si le transporteur, bénéficiaire de ce remboursement, en crédite le montant à son client (personne qui l'a mandaté pour effectuer le transport) ou lui cède sa créance de remboursement, il s'agit d'une diminution de la contre-prestation, c'est-à-dire une réduction de la TVA due sur la contre-prestation de transport facturée par l'entreprise de transport et une diminution de l'impôt préalable déductible chez le client.

Toutefois, dans ce cas également, la subvention ainsi obtenue entraîne une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable auprès de l'entreprise de transport ayant bénéficié de ce remboursement.

²⁴ Précision de la pratique

²⁵ Sont réputés parcours initiaux et terminaux du TCNA, les parcours que des véhicules routiers, chargés d'unités de chargement (conteneurs, caisses mobiles) ou tractant des semi-remorques, effectuent entre le lieu de chargement ou de déchargement et une gare de transbordement ou un port rhénan, sans que la marchandise transportée change de contenant lors du passage d'un mode de transport à l'autre.

3.8.7

Arbre de décisions permettant de déterminer le traitement fiscal des prestations de transport ainsi que la mise à disposition de moyens de transport

