

Brochure n° 12

Agences de voyages et offices du tourisme

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). Le complément à la brochure, publié en octobre 2001 par l'Administration fédérale des contributions, est intégré dans la présente publication. En outre, dans la partie A, qui concerne les agences de voyages, la définition de certains termes utilisés a été précisée. Etant donné qu'il n'y a pas de différence de traitement fiscal entre la vente de voyages à forfait selon la loi sur les voyages à forfait et les autres prestations de voyages (prestations individuelles, combinaisons particulières), on a renoncé à faire une distinction dans la présente publication. Enfin dans la partie B, qui concerne les offices du tourisme et autres organisations de tourisme, les activités décrites sont mentionnées dans un ordre différent.

Ces modifications ont pour conséquence que la brochure est structurée différemment, à savoir que les chapitres ne correspondent pas à ceux de l'ancienne version de cette brochure datant de l'année 2000.

Les modifications intervenues depuis lors (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). Enfin, les points importants et les particularités sont signalés.

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
CC	Code civil suisse (RS 210)
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente brochure se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
LSA	Loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la surveillance des entreprises d'assurance (RS 961.01)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
LVF	Loi fédérale du 18 juin 1993 sur les voyages à forfait (RS 944.3)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de la personne assujettie
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

Table des matières

	Page
But de la brochure	9
Partie A : Agences de voyages	9
1. Termes utilisés	9
2. Principes importants liés à l'imposition des prestations fournies par les agences de voyages	10
2.1 Généralités	10
2.2 Pluralité de prestations	11
2.3 Prestations d'intermédiaire	12
2.4 Tourisme outgoing	12
2.5 Tourisme incoming et voyages sur le territoire suisse	13
2.6 Combinaison de prestations de tourisme outgoing et incoming	14
2.7 Facturation	14
2.8 Moment auquel a lieu l'imposition	15
3. Les prestations individuelles	15
3.1 Transport de personnes et location/affrètement de moyens de transport	15
3.1.1 Avion et chemin de fer	16
3.1.2 Autres moyens de transport (p. ex. bus, auto, vélo, bateau)	17
3.1.2.1 Aperçu schématique	17
3.1.2.2 Location	17
3.1.2.3 Affrètement-location	18
3.1.2.4 Affrètement-transport	19
3.1.2.5 Affrètement d'un moyen de transport à des fins spéciales	21
3.1.2.6 Transport et « own use charter »	21
3.1.2.7 Répartition de la contre-prestation pour un transport effectué sur le territoire suisse et à l'étranger	26
3.2 Prestations d'hébergement	28
3.3 Prestations de la restauration	30
3.4 Prestations culturelles et de formation ainsi que manifestations sportives	31
3.5 Encadrement des voyageurs sur place par un guide	32
3.6 Assurance pour voyageurs	32
3.6.1 L'agence de voyages propose l'assurance d'un risque au nom et pour le compte d'un tiers	33
3.6.2 L'agence de voyage propose l'assurance d'un risque en son propre nom	33
3.6.2.1 Avec réassurance	33
3.6.2.2 Sans réassurance	34
3.7 Emoluments sur les visas	34
3.8 Transfert effectué sur le territoire suisse lors de voyages à forfait en avion vers l'étranger	34
3.9 Voiture de location	35
3.10 Excursions locales facultatives	35
3.11 Taxes de séjour sur le territoire suisse	35
3.12 Ventes de biens, cadeaux publicitaires gratuits (give aways) et documentation de voyage	35
3.13 Prestations accessoires telles que par exemple suppléments, frais de dossier	36
3.14 Cession de contingents (uniques ou multiples)	36

3.15	Publicité.	37
3.16	Voyages spéciaux.	37
3.16.1	Voyages d'affaires (business travel)	37
3.16.2	Voyages de gratification.	37
3.16.3	Voyages publicitaires	39
4.	Base de calcul et facturation.	40
4.1	Base de calcul	40
4.2	Facturation	42
4.2.1	Exemple de facturation séparée de prestations individuelles	42
4.2.2	Exemple de facturation forfaitaire de prestations individuelles	43
4.2.3	Exemple de facturation forfaitaire de prestations individuelles avec suppléments de prix	44
5.	Opérations réalisées en son propre nom ou au nom de tiers	45
5.1	Représentation directe	45
5.2	Cas spéciaux de représentation	46
5.2.1	Vente de billets d'avion par des agences de voyages	46
5.2.2	Autres prestations	47
5.3	Représentation indirecte	48
6.	Agences de voyages ayant leur siège social à l'étranger.	48
7.	Vente de prestations de voyages par voie électronique (p. ex. internet)	49
8.	Option.	49
8.1	Généralités	49
8.2	Imposition par option auprès des agences de voyages.	50
8.3	Conséquences fiscales de l'imposition par option	51
8.4	Revente de prestations ayant fait l'objet d'une imposition par option	51
8.5	Changement d'affectation au début et à la fin de l'imposition par option	51
8.6	Conditions relatives à l'imposition par option	51
9.	Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger	51
Partie B :	Offices du tourisme et autres organisations de tourisme analogues	53
10.	Définition des termes offices du tourisme et organisations de tourisme	53
11.	Prestations fournies par les offices du tourisme.	53
11.1	Domaine non imposable	53
11.2	Domaine imposable	54
12.	Décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires	54
13.	Les prestations individuelles, respectivement les entrées de fonds	54
13.1	Taxes touristiques de droit public	54
13.2	Simple encaissement des taxes touristiques	55
13.3	Cotisations de membres.	55
13.4	Subventions et autres contributions des pouvoirs publics	56
13.4.1	Définition et traitement fiscal	57
13.4.2	Formes que peuvent prendre les subventions et les contributions	57
13.4.3	Délimitation par rapport à la contre-prestation imposable.	58
13.5	Sponsoring et dons	59

13.6	Manifestations culturelles, sportives et congrès	61
13.7	Contre-prestation découlant de l'exploitation d'installations sportives	62
13.8	Prestations de services d'hébergement	62
13.9	Gestion d'un système de réservation	63
13.10	Contre-prestation découlant de la location ou de l'affermage	63
13.11	Contre-prestation découlant de livraisons de biens (cartes, souvenirs, etc.)	64
13.12	Imputation des frais découlant d'un projet communautaire	64
14.	Opérations en son propre nom ou au nom d'un tiers	64
14.1	Dispositions générales	64
14.2	Particularités spécifiques à la branche du tourisme en relation avec la représentation	65
14.2.1	Location par un intermédiaire de maisons et d'appartements de vacances	65
14.2.2	Congrès	65
15.	Option	66
15.1	Généralités	66
15.2	Opérations qu'une organisation de tourisme peut imposer par option	67
15.3	Opérations qu'une organisation de tourisme ne peut pas imposer par option	68
15.4	Début, durée et fin de l'imposition par option	68
16.	Acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger	68
16.1	Généralités	68
16.2	En cas d'établissement du décompte TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires	69
17.	Taux de la dette fiscale nette et taux forfaitaires	70
17.1	Généralités	70
17.2	Taux de la dette fiscale nette	70
17.3	Taux forfaitaires	71
18.	Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation	72
18.1	Généralités	72
18.2	Exemple 1	72
18.3	Exemple 2	73
18.4	Procédure fiscale simplifiée en cas de double affectation de biens et de prestations de services	75

Valable jusqu'au 31 décembre 2009

Valable jusqu'au
31 décembre 2009

But de la brochure

Cette brochure est destinée à faciliter l'accomplissement de leurs obligations légales et l'exercice de leurs droits aux agences de voyages et offices du tourisme assujettis.

- ☞ **La partie A** s'adresse aux **agences de voyages**.
- ☞ **La partie B** s'adresse aux **offices du tourisme et aux organisations de tourisme analogues**.

Cette brochure contient plus particulièrement des explications concernant des spécificités de la branche. Des informations générales au sujet de la TVA, par exemple sur les thèmes de

- l'assujettissement ;
- l'objet de l'impôt ;
- la prestation à soi-même ;
- la déduction de l'impôt préalable ;
- la contre-prestation ;
- le taux de l'impôt ;
- le décompte TVA ;
- la facturation ;
- les prescriptions comptables

se trouvent notamment dans les Instructions sur la TVA ainsi que dans d'autres publications.

Partie A : Agences de voyages

1. Termes utilisés

- **Agence de voyages**

Par agence de voyages, il faut comprendre en particulier le tour-opérateur (organisateur de voyages) et le retailer (revendeur) ainsi que les entreprises exerçant une activité de tour-opérateur et de retailer. Sont également réputés agences de voyages, les entreprises de transport par cars, les bailleurs de maisons et d'appartements de vacances ainsi que d'autres entreprises offrant des prestations dans le secteur du tourisme, même si ces prestations ne constituent pas la seule activité de l'entreprise.

- **Tour-opérateur**

Le tour-opérateur conçoit des voyages, les organise et les commercialise.

- **Retailer**

Le retailer revend les voyages conçus et organisés par le tour-opérateur.

- **Tourisme outgoing**

Il s'agit des touristes/voyageurs domiciliés sur le territoire suisse, en voyage à l'étranger.

- **Tourisme incoming**

Il s'agit des touristes/voyageurs domiciliés à l'étranger, en voyage en Suisse.

- **Voyage de gratification**

Voyage d'agrément organisé spécialement sur mandat individuel et destiné à motiver ou récompenser les collaborateurs d'une entreprise ou ses partenaires commerciaux.

- **Voyage à forfait selon la LVF**

Conformément à l'article 1 LVF, est réputée voyage à forfait - également désignée dans la présente publication par **arrangement à forfait** - la combinaison préalablement fixée **d'au moins deux des prestations** suivantes (pour autant qu'elle soit **offerte à un prix global** et qu'elle **dépasse vingt-quatre heures** ou **inclut une nuitée**) :

- le transport ;
- l'hébergement ;
- d'autres prestations de services touristiques non accessoires au transport ou à l'hébergement et qui représentent une part importante de la prestation globale.

Sont réputées offres, les propositions faites dans des prospectus, des catalogues, par annonces, sur internet, etc.

2. Principes importants liés à l'imposition des prestations fournies par les agences de voyages

2.1 Généralités

Les prestations de services et les livraisons de biens fournies par les agences de voyages en leur propre nom sont en principe soumises à la TVA suisse.

Ces prestations de services sont cependant exonérées de la TVA conformément à l'article 19 alinéa 2 chiffre 9 LTVA, dans la mesure où les agences de voyages recourent à des livraisons de biens et des prestations de services de tiers, fournies à l'étranger par ces derniers. Si ces opérations sont effectuées aussi bien sur le territoire suisse qu'à l'étranger, seule la partie de la prestation de services de l'agence de voyages concernant les opérations effectuées à l'étranger est exonérée de la TVA.

L'article 19 alinéa 2 chiffre 9 LTVA s'applique également aux prestations acquises indirectement par le retailer, c'est-à-dire à celles qu'il a acquises auprès du tour-opérateur, dans la mesure où ces prestations de services sont fournies à l'étranger.



Concernant les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération sera documenté au moyen d'enregistrements comptables et de pièces justificatives.

Sont considérés comme territoire suisse, le territoire de la Confédération et les territoires étrangers conformément aux conventions internationales (la Principauté de Liechtenstein et la commune allemande de Büsingen). La région des vallées grisonnes de Samnaun et de Sampuoir vaut territoire suisse pour ce qui concerne les prestations de services et les prestations dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration. Pour les livraisons de biens, Samnaun et Sampuoir valent territoire étranger.

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

2.2

Pluralité de prestations

Les agences de voyages fournissent une grande variété de prestations. Celles-ci sont offertes aux clients séparément ou sous forme de combinaisons de prestations (p. ex. en tant que voyages à forfait selon la LVF).

Il s'agit par exemple de :

- prestations de transport par avion, train, bateau, bus, etc. (☞ chif. 3.1) ;
- prestations d'hébergement, par exemple hôtels, appartements de vacances, cabines de bateaux, places de camping (☞ chif. 3.2) ;
- prestations de la restauration, par exemple dans le cadre d'arrangements en demi-pension ou en pension complète (☞ chif. 3.3) ;
- prestations culturelles et de formation, par exemple cours de langue, participation à des congrès, concerts, cours de sport (☞ chif. 3.4) ;
- encadrement des voyageurs sur place par un guide (☞ chif. 3.5) ;
- assurances pour voyageurs (☞ chif. 3.6) ;
- acquisitions de visas (☞ chif. 3.7) ;
- mises à disposition de voitures de location (☞ chif. 3.9) ;
- formes particulières de prestations telles que par exemple voyages d'affaires (☞ chif. 3.16.1), voyages de gratification (☞ chif. 3.16.2), location/affrètement de moyens de transport (☞ chif. 3.1 ss).

Le traitement fiscal des chiffres d'affaires relevant de prestations de voyages sera déterminé en fonction de ces prestations principales, indépendamment du fait qu'elles soient vendues séparément, assemblées selon un schéma individuel ou offertes sous la forme d'une combinaison fixe de prestations.



Un voyage à forfait se répartit donc conformément aux taux d'impôt applicables aux prestations principales qui le composent.

En plus de ces prestations principales, les agences de voyages proposent également diverses prestations accessoires. Les prestations accessoires telles que, par exemple, les suppléments de prix ou les forfaits pour frais de dossier partagent le sort fiscal de la prestation principale (☞ chif. 3. 13).

2.3

Prestations d'intermédiaire

En droit civil, le retailer est souvent considéré comme un intermédiaire agissant pour le compte du tour-opérateur. Cependant, les conditions de la représentation directe selon l'article 11 LTVA ne sont généralement pas remplies, de sorte que, aussi bien les prestations facturées par le tour-opérateur (à un retailer ou à des voyageurs) que celles facturées par le retailer (à un autre retailer ou à des voyageurs) sont réputées fournies par chacun de ces prestataires en son nom et pour son propre compte.



Concernant le traitement fiscal, peu importe donc que la personne agisse en tant que tour-opérateur ou en tant que retailer. Tous les deux déclareront en principe la totalité de leurs chiffres d'affaires respectifs.

En dérogation à ce principe, la possibilité d'agir en tant que représentant direct peut tout de même intervenir, par exemple pour une compagnie d'aviation ou pour un tour-opérateur. Si tel est le cas, seule la commission reçue sera déclarée par le représentant et non pas l'ensemble de la contre-prestation payée par le client.

Pour agir en tant que représentant direct, il est indispensable que certaines conditions concrètes soient remplies (☞ chif. 5).

2.4

Tourisme outgoing

Les prestations de services des agences de voyages sont exonérées de la TVA, conformément à l'article 19 alinéa 2 chiffre 9 LTVA, dans la mesure où les agences de voyages recourent à des livraisons de biens et des prestations de services de tiers, fournies à l'étranger par ces derniers. Si ces opérations sont effectuées aussi bien sur le territoire suisse qu'à l'étranger, seule la partie de la prestation de l'agence de voyages qui concerne les opérations effectuées à l'étranger est exonérée de la TVA.

A ce propos, il est sans importance que l'agence de voyages acquière les prestations directement auprès des tiers qui les fournissent à l'étranger (p. ex. hôtels situés à l'étranger) ou auprès d'une autre agence de voyages (p. ex. tour-opérateur). En effet, seul est déterminant pour l'exonération le fait que le tiers (prestataire effectif de la prestation touristique) fournisse sa prestation au voyageur à l'étranger.

Dans le domaine du tourisme outgoing, une agence de voyages réalise en général très peu d'opérations imposables. Peuvent constituer des exceptions, c'est-à-dire des opérations qui, dans le tourisme outgoing, sont tout de même réputées fournies sur le territoire suisse et qui sont donc imposables, les prestations de transfert effectuées sur le territoire suisse, les nuitées dans des hôtels sis sur le territoire suisse aux abords des aéroports ou les acquisitions de visas pour les voyageurs.

Exemple

Un organisateur de voyages offre un voyage à forfait en Espagne. L'arrangement contient le trajet en car jusqu'au lieu de vacances et retour ainsi que l'hébergement. Les prestations contenues dans le prix global sont imposables comme suit :

- *la contre-prestation pour le transport en car doit être divisée en deux parties : le transport sur le territoire suisse et le transport sur le territoire étranger. La partie du trajet effectuée sur le territoire suisse est soumise à la TVA au taux normal et celle effectuée à l'étranger est exonérée de la TVA ;*
- *la contre-prestation pour l'hébergement en Espagne est exemptée de la TVA.*

2.5 Tourisme incoming et voyages sur le territoire suisse

Les chiffres d'affaires dans le domaine du tourisme incoming et des voyages sur le territoire suisse (p. ex. transport, hébergement, restauration sur le territoire suisse) sont en principe imposables et ce, indépendamment du destinataire de la facture (p. ex. voyageur domicilié sur le territoire suisse ou à l'étranger, autre agence de voyages domiciliée sur le territoire suisse ou à l'étranger).

Les contre-prestations pour des prestations culturelles et de formation sont exclues de la TVA, pour autant que l'on n'opte pas pour leur imposition (☞ chif. 3.4).

Exemple 1

Une agence de voyages propose un circuit touristique sur le territoire suisse, comprenant diverses nuitées et la visite de musées. Les prestations comprises dans le prix global sont alors imposables comme suit :

- *les prestations d'hébergement sont imposables au taux spécial conformément à l'article 36 alinéa 2 LTVA, pour autant qu'elles soient indiquées sépa-*

rément sur la facture ; si ce n'est pas le cas, les prestations d'hébergement sont imposables au taux normal ;

- *les taxes de séjour ne constituent pas une contre-prestation imposable (☞ chif. 3.11) ;*
- *les entrées aux musées sont exclues de la TVA ;*
- *les prestations de transport sont imposables au taux normal.*

Exemple 2

Une agence de voyages propose des vacances de ski à Davos. L'arrangement comprend le voyage en train sur le territoire suisse, le logement dans un appartement de vacances et le forfait de ski. Les prestations comprises dans le prix global sont alors imposables comme suit :

- *les prestations d'hébergement sont imposables au taux spécial, conformément à l'article 36 alinéa 2 LTVA, pour autant qu'elles soient indiquées séparément sur la facture ; si ce n'est pas le cas, les prestations d'hébergement sont imposables au taux normal ;*
- *les taxes de séjour ne constituent pas une contre-prestation imposable (☞ chif. 3.11) ;*
- *les autres prestations sont imposables au taux normal.*

2.6 Combinaison de prestations de tourisme outgoing et incoming

Les prestations fournies sur le territoire suisse sont imposables au taux correspondant, tandis que les prestations fournies à l'étranger sont en règle générale exonérées de la TVA.

Exemple

Une agence de voyages propose un circuit touristique en Europe avec transport en car. En plus des prestations offertes à l'étranger, le voyage comprend un souper et une nuitée sur le territoire suisse. L'agence de voyages imposera la partie du voyage effectuée sur le territoire suisse (voyage, repas et logement) au taux normal, respectivement au taux spécial.

2.7 Facturation

Lorsqu'une facture destinée à un acquéreur assujetti porte sur des livraisons de biens ou des prestations de services indépendantes, imposables à des taux d'impôt différents, il y a lieu de procéder à la répartition de la contre-prestation par genre d'opération (art. 37 al. 2 LTVA).

L'acquéreur assujetti peut être par exemple le retailer qui reçoit la facture d'un tour-opérateur. Le retailer ne sera en mesure de déterminer la part éventuelle de

prestations imposables, fournies sur le territoire suisse, et en conséquence de facturer correctement la TVA à son client et de faire valoir l'impôt préalable qui lui revient, que si la facture du tour-opérateur est établie de manière correcte.

Exemple

Si l'agence de voyages vend des prestations aussi bien sur le territoire suisse qu'à l'étranger, les contre-prestations seront réparties de manière correspondante dans la facture. Cela est par exemple le cas si un circuit en Europe est offert, lequel passe également par la Suisse (enclaves douanières étrangères y comprises telles que la Principauté de Liechtenstein).



Pour garantir un décompte TVA correct, il est nécessaire de détailler les prestations qui sont soumises à des taux d'impôt différents et de les enregistrer de manière séparée.

C'est pourquoi il est judicieux que les agences de voyages mentionnent séparément les prestations qui sont soumises à des taux d'impôt différents et ce, également dans les factures adressées à des acquéreurs non assujettis.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir chif. 4.2.

2.8 Moment auquel a lieu l'imposition

Les agences de voyages comptabilisent souvent leurs factures préalablement dans un compte du bilan (avances) et elles n'enregistrent les prestations fournies en tant que recettes effectives dans les comptes de résultats, qu'à la date du début du voyage.

Indépendamment de cela, la dette fiscale éventuelle découlant de ces prestations prend naissance au moment de l'établissement des factures (ceci est également valable pour les factures partielles ou anticipées). Il s'agit donc de les déclarer à ce moment-là dans le décompte TVA (art. 43 LTVA).

Ces dispositions s'appliquent également, par analogie, aux agences de voyages qui décomptent la TVA selon les prestations reçues. Dans ce cas, c'est toutefois la date du paiement qui est déterminante (aussi en cas de paiement partiel ou anticipé).

3. Les prestations individuelles

3.1 Transport 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 juridiques sont différentes selon qu'il s'agit de transports par avion ou par chemin de fer, ou encore par d'autres moyens de transport tels que, par exemple, les bus et les bateaux.

3.1.1 Avion et chemin de fer

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

Les transports aériens internationaux sont exonérés de la TVA dans le cadre des dispositions de l'article 6 OLTVA.

Selon l'article 7 OLTVA, sont également exonérés de la TVA les transports transfrontaliers de personnes par chemin de fer, dans la mesure où ils font l'objet d'un titre de transport international. Tombent sous le coup de cette disposition :

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



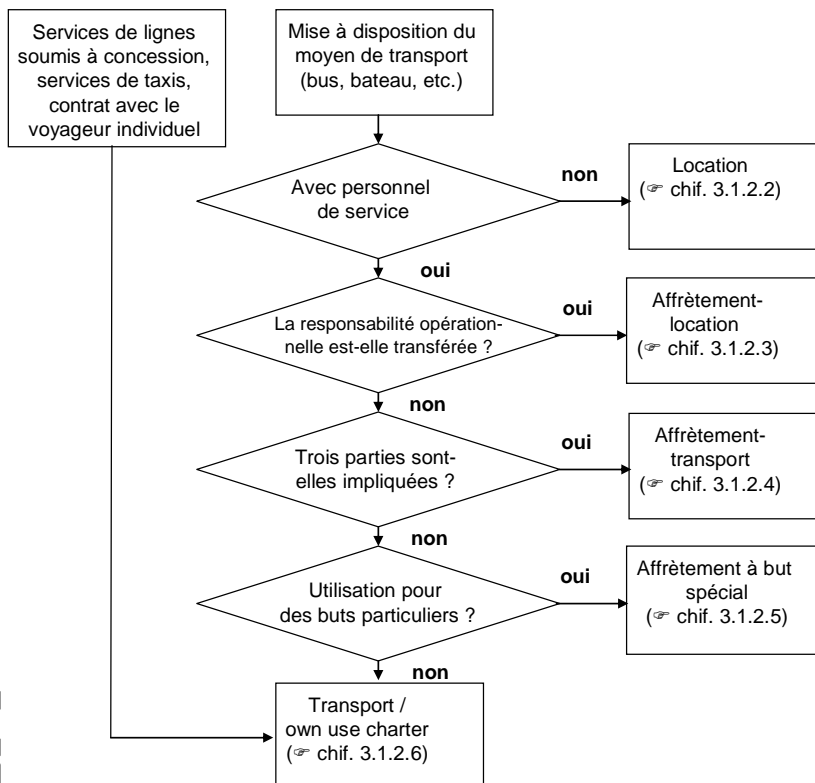
Pour qu'il y ait exonération fiscale dans le trafic ferroviaire transfrontalier, il faut que le prix du transport à valoir sur le trajet en chemin de fer effectué à l'étranger soit supérieur au montant de TVA suisse qui n'est pas dû en raison de l'exonération.

☞ Pour d'autres explications concernant les prestations de transport et la location/affrètement d'avions et de wagons de chemin de fer, voir les brochures « Trafic aérien », « Transports », « Entreprises de transports publics (ETP) et de transports touristiques ».

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

3.1.2.1 Aperçu schématique

Si le moyen de transport ou une partie de celui-ci est mis à disposition à titre onéreux, il peut en résulter suivant la manière dont l'affaire est arrangée, diverses opérations qui sont à traiter différemment du point de vue fiscal.



3.1.2.2 Location

Il y a location (livraison) lorsque le moyen de transport est mis à la disposition du cocontractant, à des fins d'usage ou de jouissance, **sans** personnel de service.¹

Si le moyen de transport se trouve sur le territoire suisse au début de la location, la contre-prestation pour la location est imposable au taux normal. Il est alors sans importance que le moyen de transport soit utilisé par la suite entièrement ou en partie à l'étranger.

¹ Sont réputées personnel de service, les personnes qui sont titulaires d'une autorisation légale de conduire, valable pour la catégorie de moyens de transport concernée, et qui sont employées (en vertu d'un contrat de travail) ou mandatées par celui qui met le moyen de transport à disposition.

S'il peut être prouvé que le moyen de transport se trouve à l'étranger au début de la location, la contre-prestation y afférente n'est pas soumise à la TVA. Néanmoins, si le moyen de transport faisant l'objet de la location est acheminé à l'étranger en vue de sa location, par exemple au moyen d'une course à vide, il y a livraison imposable sur le territoire suisse.²

Exemple

Une entreprise de location de voitures loue un mobile home au départ de Zurich à un touriste américain qui va l'utiliser pour faire un voyage en Europe.

- *Il s'agit de la mise à disposition d'un moyen de transport sans personnel de service, par conséquent d'une location.*
- *L'ensemble 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.*

3.1.2.3 Affrètement-location

En cas d'affrètement-location, la personne assujettie met son moyen de transport **avec** le personnel de service à la disposition du cocontractant (livraison). De plus, la responsabilité opérationnelle des voyages à effectuer incombe à l'affrèteur (locataire), lequel est qualifié pour organiser les voyages en question. 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 cars, deux compagnies de navigation).



Dans le cas de l'affrètement-location, la répartition de la contre-prestation en deux parts : soit une part fournie à l'étranger et une part fournie sur le territoire suisse n'est pas possible. Ce sont en effet les dispositions de la location qui sont applicables (☞ chif. 3.1.2.2).

Exemple

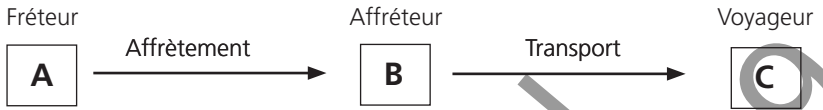
Le bus d'une entreprise étrangère de transport par cars subit une panne lors de son voyage à travers la Suisse. Cars Suisses SA (= frèteur) met à la disposition de l'entreprise étrangère (= affrèteur) un de ses véhicules avec le personnel de service, afin que les passagers puissent être transportés à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

- *Du point de vue de Cars Suisses SA, il y a affrètement à l'entreprise étrangère.*
- *L'ensemble de la prestation de location est imposable au taux normal, indépendamment du fait que le trajet soit effectué sur le territoire suisse ou à l'étranger.*

² Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} décembre 2003

3.1.2.4 Affrètement-transport

L'affrètement-transport est un rapport contractuel plurilatéral auquel participent au moins trois parties. Dans ce rapport tripartite, le fréteur (A), l'affréteur (B) et le voyageur (C) sont impliqués. Il existe donc un rapport contractuel indépendant aussi bien entre A et B qu'entre B et C.



Le fréteur assujetti (A) fournit une prestation d'affrètement-transport (livraison) lorsqu'il met à disposition son moyen de transport **avec** le 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 assujetti (A) conserve l'autorité de commandement 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 en l'espèce de leur activité proprement dite. Pour déterminer si l'affréteur est un organisateur commercial, l'AFC se base en particulier sur le caractère durable de l'activité de l'affréteur et/ou sur la manière dont il apparaît vis-à-vis de l'extérieur.



Concernant la relation entre le fréteur (A) et l'affréteur (B), une éventuelle répartition de la contre-prestation en deux parts : soit une part fournie sur le territoire suisse et une part fournie à l'étranger n'est pas possible. Ce sont en effet les dispositions de la location qui sont applicables (☞ chif. 3.1.2.2).

Exemple 1

Une agence de voyages loue un bus d'une entreprise de transport par cars, en vue du transport de voyageurs au départ d'un lieu situé sur le territoire suisse.

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

Exemple 2

Une association sportive propose à ses supporters (et non pas à ses membres passifs ou actifs) un voyage payant pour assister à une rencontre amicale. Ce voyage est ouvert au public. A cet effet, l'association sportive a besoin d'un car avec chauffeur, au départ d'un lieu situé sur le territoire suisse.

- *Du point de vue de l'entreprise de transport par cars, il y a affrètement à l'association sportive, étant donné que cette dernière utilise le car pour une manifestation commerciale (ouverte au public).*
- *La totalité de la contre-prestation est imposable au taux normal, indépendamment du fait que le trajet soit effectué sur le territoire suisse ou à l'étranger.*

Exemple 3

Un musée propose au public un voyage payant destiné à visiter une tombe romaine. Le musée a besoin pour cela d'un car avec chauffeur, au départ d'un lieu situé sur le territoire suisse.

- *Du point de vue de l'entreprise de transport par cars, il y a affrètement au musée, étant donné que le musée utilise le car pour une manifestation commerciale (ouverte au public).*
- *La totalité de la contre-prestation provenant de la location est imposable au taux normal, 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, de même que les personnes privées/les particuliers et les groupes qui ne proposent pas le voyage au public et qui ne sont généralement pas non plus disposés à organiser des voyages pour des tiers. 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. 3.1.2.6).

Exemple 4

Une association sportive 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 doivent payer les frais de voyage à l'association.

- *Le contrat est conclu directement entre le voyageur (association) et l'entreprise de transport par cars. Pour l'association, c'est le transport de ses membres qui est au premier plan (voyage jusqu'au lieu de la manifestation et retour). Bien qu'elle transfère les frais à ses membres, l'association n'est en général pas active dans le cadre de l'organisation commerciale (de voyages). Elle n'est donc pas réputée affréteur, si bien qu'il y a sur le plan fiscal, du point de vue de l'entreprise de transport par cars, prestation de transport.*

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

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir chif. 3.1.2.6.

3.1.2.5 Affrètement d'un moyen de transport à des fins spéciales

En pareil cas, l'entreprise de transport met son moyen de transport à disposition **avec** le personnel de service à des fins d'usage ou de jouissance (livraison) et l'affruteur l'utilise dans un but spécial. En l'espèce, ce n'est pas le transport qui est au premier plan. Est réputée utilisation spéciale, par exemple l'affectation de moyens de transport à des expositions, des présentations, à des fins professionnelles spéciales telles que les travaux de montage, le sauvetage en montagne, la pêche ainsi qu'en vue de l'utilisation dans le cadre de courses spéciales accessibles au public³, c'est-à-dire à l'occasion par exemple de fêtes de nuit sur le lac ou de soirées festives de la Saint-Sylvestre.



Lors d'affrètements à des fins spéciales, la répartition de la contre-prestation en deux parts : soit une part fournie sur le territoire suisse et une part fournie à l'étranger n'est pas possible. Ce sont en effet les dispositions concernant la location qui sont applicables (☞ chif. 3.1.2.2).

Exemple 1

Un groupe automobile réserve un bateau auprès d'une compagnie de navigation pour présenter à la presse spécialisée son nouveau modèle de classe moyenne XY. 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/affruteur), ce n'est pas le transport qui est au premier plan mais la présentation du nouveau modèle XY de sa marque, présentation qui a lieu dans le cadre d'un tour en bateau.

Exemple 2

La société internationale Fluviale SA propose un tour en bateau au clair de lune avec le souper servi à bord. Tant la contre-prestation pour le tour en bateau que celle pour le repas sont soumises à la TVA au taux normal. Concernant le tour en bateau, il s'agit d'un affrètement (course spéciale).

3.1.2.6 Transport et « own use charter »

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

3 Précision de la pratique (arrêt du Tribunal administratif fédéral du 1^{er} février 2007 [A-1358/2006])

- ☞ Des informations concernant les transports par avion et chemin de fer se trouvent sous chif. 3.1.1.

Le transport de personnes par bus, bateau, voiture, etc. n'est pas soumis à la TVA, lorsque le transport relève exclusivement d'un trajet effectué 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, bateaux, voitures, etc., la contre-prestation sera répartie (p. ex. selon les kilomètres) entre le trajet parcouru sur le territoire suisse et le trajet parcouru sur le territoire étranger. La partie de la contre-prestation correspondant au transport sur le territoire suisse est imposable au taux normal, tandis que la partie de la contre-prestation correspondant au transport effectué sur le territoire étranger n'est pas soumise à la TVA.

- ☞ Des informations complémentaires concernant la répartition de la contre-prestation se trouvent sous chif. 3.1.2.7.

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

- Lorsque le transport de personnes a lieu dans le cadre des services de lignes soumis à concession ou des services de taxis, il y a toujours prestation de transport.
- Si le contrat est conclu entre l'entreprise qui offre des prestations de transport et le voyageur individuel (personne), 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 afférente au transport et non pas uniquement une contribution 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 services de transport, lorsque seule une contribution aux frais est perçue.

- ☞ Concernant les courses spéciales, des informations se trouvent sous chif. 3.1.2.5

- ☞ Concernant les voyages publicitaires à prix réduit, voir chif. 3.16.3.

- Si une entreprise assujettie met à disposition un moyen de transport en totalité ou en partie, avec le personnel de service et que les conditions d'un affrètement ne sont pas réalisées, cette entreprise peut faire valoir une prestation de transport dans la mesure où les conditions suivantes sont remplies :

- le contrat est conclu entre le voyageur ou le mandant et l'entreprise qui offre la prestation de transport de personnes (affrètement direct ou « own use charter »). Le voyageur peut être dans ce cas une personne individuelle, un groupe de personnes ou une entreprise ;
- l'entreprise qui offre la prestation de transport peut prouver au moyen de documents écrits appropriés que, s'agissant du mandant (voyageur), le transport est au premier plan et que ce même mandant 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 sera documenté au moyen de pièces justificatives et d'enregistrements comptables appropriés.

Sont réputés preuves d'une prestation de transport, les documents y relatifs (confirmations de commandes, factures), desquels le but du voyage et le cercle des participants ressortent clairement.

Afin de déterminer s'il s'agit d'un affrètement/location ou d'un transport, la sécurité juridique du fréteur sera accrue par l'utilisation du formulaire n° 1340.

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

Lors de transports transfrontaliers au moyen de voitures de tourisme (p. ex. taxis), il est nécessaire en outre de prouver le passage de la frontière. Cela peut par exemple se faire au moyen d'une quittance d'impôt ou de taxes 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 car et le logement. Le transport jusqu'au lieu de vacances et retour sont assurés par les véhicules de l'organisateur.

- *Il y a contrats individuels entre les voyageurs et l'entreprise qui offre la prestation de transport (organisateur de voyages). Du point de vue de l'organisateur de voyages, il y a prestation de transport.*

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

Exemple 2

Une association sportive organise une rencontre amicale à l'étranger pour sa première équipe. Pour le voyage, l'association a besoin d'un car. Elle loue donc un car avec chauffeur.

- Le contrat est conclu directement entre le voyageur (association) et l'entreprise qui met à disposition le moyen de transport. Pour l'association, c'est le transport de son équipe qui est au premier plan (voyage jusqu'au lieu de la rencontre et retour). Les frais à la charge des participants individuels ne sont pas facturés dans le cadre d'une manifestation à caractère commercial. Du point de vue de la TVA, l'entreprise de cars fournit ainsi une prestation de transport.
- La contre-prestation pour le transport peut être répartie entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.

Exemple 3

Une association sportive réserve un car avec chauffeur pour le transport de ses membres passifs à une manifestation sportive à l'étranger. Les membres passifs doivent payer les frais de voyage à l'association.

- Le contrat est conclu directement entre le voyageur (association) et l'entreprise qui met à disposition le moyen de transport. Pour l'association, c'est le transport des membres qui est au premier plan (voyage jusqu'au lieu de la manifestation et retour). Bien que l'association transfère les frais à ses membres, elle n'est de manière générale pas active dans l'organisation d'événements (voyages) commerciaux. Elle n'est donc pas affrèteur et du point de vue fiscal l'entreprise de cars fournit une prestation de transport.
- La contre-prestation pour le transport peut être répartie entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.

Cependant, si l'association permet au public de participer au voyage qu'elle organise pour se rendre à la manifestation sportive (p. ex. en publiant des annonces dans la presse), il y a alors affrètement-transport au sens du chif. 3.1.2.4 entre l'entreprise de cars et l'association. L'entreprise de transport imposera dans ce cas la totalité de la contre-prestation au taux normal et cela même si, outre les supporters et d'autres tiers, des membres de l'association participent également à ce voyage.

Exemple 4

Une entreprise organise pour ses collaborateurs du département vente la visite d'une foire à l'étranger. Elle a besoin à cet effet d'un car avec chauffeur, qu'elle loue.

- Le contrat est conclu directement entre le voyageur (entreprise organisatrice) et l'entreprise de cars. Pour le client, c'est le transport de son propre personnel qui est au premier plan (voyage jusqu'à la foire et retour). Les frais ne sont pas facturés à la charge des participants dans le cadre d'une manifestation à caractère commercial. Du point de vue fiscal, l'entreprise de transport par cars effectue par conséquent une prestation de transport.
- La contre-prestation pour le transport peut être répartie entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.

Exemple 5

Une entreprise de transport par cars propose, par annonces, une excursion en bus dans un domaine skiable étranger. Le départ est prévu à partir d'une gare centrale à 08 heures 00 et le retour, depuis la station de ski, à 16 heures 30.

- Il y a contrats individuels entre les voyageurs et l'entreprise de bus qui offre la prestation de transport. Du point de vue de cette entreprise, il y a donc prestation de transport.
- La contre-prestation pour le transport peut être répartie entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.

Exemple 6

Une entreprise de transport par bus met à la 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 de la noce et l'entreprise qui offre la prestation 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 à la charge des invités ne sont pas facturés dans le cadre d'une manifestation à caractère commercial. Du point de vue de l'entreprise de transport par cars, il y a donc, sur le plan de la TVA, prestation de transport.
- La contre-prestation pour le transport peut être répartie entre le trajet effectué sur le territoire suisse et celui effectué à l'étranger.

3.1.2.7 Répartition de la contre-prestation pour un transport effectué sur le territoire suisse et à l'étranger

Le transport transfrontalier de personnes par bus, bateau, etc., sera réparti entre le trajet effectué sur le territoire suisse et le trajet effectué sur le territoire étranger.

La répartition est faite sur la base du trajet **effectif** (☞ let. A ci-après).

S'il s'agit de **bus ou de voitures**, il est également possible, dans le sens d'une simplification, de procéder à une répartition **approximative** (☞ let. B ci-après).

- L'application alternée (à choix) de la répartition approximative ou du calcul effectif n'est pas possible.
- Celui qui applique la répartition approximative doit l'utiliser pour tous ses transports transfrontaliers de personnes au moyen de bus ou de voitures.
- Un changement de méthode n'est possible qu'à la fin d'un exercice comptable.
- Du point de vue fiscal, indépendamment de la méthode choisie, il y a lieu de mentionner séparément dans la facture, aussi bien la contre-prestation relative au transport effectué sur le territoire suisse que la contre-prestation relative au transport effectué à l'étranger.

A) Calcul effectif

Exemple

Dans le cadre d'un voyage interurbain jusqu'à Munich, une société de cars propose également le transport au départ de Winterthour. Pour la partie de l'arrangement qui concerne le transport, l'organisateur du voyage facture une contre-prestation de Fr. 100.00 à chaque voyageur (TVA incluse). Trente personnes participent à ce voyage. La contre-prestation prévue dans le prix du voyage pour le transport (30 personnes x Fr. 100.00 = Fr. 3'000.00) est à répartir comme suit :

Trajet sur le territoire suisse :

Winterthour - St. Margrethen

*4 trajets de 90 km *)* *360 km* *31%*

Trajet à l'étranger :

St. Margrethen - Munich

*4 trajets de 200 km *)* *800 km* *69%*

Prestation totale *1'160 km* *100%*

Contre-prestation imposable pour le trajet effectué sur le territoire suisse :

31% de Fr. 3'000.00 = Fr. 930.00 (TVA incluse, au taux normal).

*) y compris deux trajets à vide, le car ne restant pas à Munich durant le séjour des voyageurs.



Le fournisseur d'une prestation de transport transfrontalier mentionnera, dans sa facture à l'acquéreur, la répartition de la contre-prestation : soit la part imposable du transport sur le territoire suisse et la part non imposable du transport à l'étranger.

B) Détermination approximative

En cas de **transport transfrontalier de personnes en bus ou en voitures**, l'AFC autorise le calcul approximatif de la contre-prestation imposable afférente au trajet effectué sur le territoire suisse. L'avantage pour le fournisseur (assujéti) d'une telle prestation de transport, est de ne plus avoir à calculer la répartition effective entre le trajet effectué sur le territoire suisse et le trajet effectué sur le territoire étranger.

En cas d'application de la répartition approximative, 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 dans un pays limitrophe (Allemagne, Autriche, France, Italie) ;
- **à raison d'un sixième du prix total du transport** (TVA incluse), pour les voyages dans des pays non limitrophes (p. ex. en Espagne, en Finlande).

Le prix total du transport correspond à la contre-prestation facturée pour le transport dans le prix global du voyage. Le détail de la calculation sera prouvé au moyen de documents comptables. Sur demande, les documents y relatifs seront présentés à l'AFC.⁴

La détermination approximative peut être appliquée par tous les prestataires actifs dans le transport de personnes au moyen de bus ou de voitures, c'est-à-dire aussi bien par des entreprises de transport par cars que par des agences de voyages. Une autorisation particulière de l'AFC n'est pas nécessaire.



L'application de la méthode de détermination approximative 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 impossible, telles que par exemple le logement et la restauration fournis sur le territoire suisse, sont à imposer en plus.

3.2

Prestations d'hébergement

Les prestations de l'**hôtellerie** (nuitée et petit-déjeuner) fournies sur le territoire suisse par des agences de voyages en leur propre nom sont soumises à la TVA au **taux spécial**. De telles prestations sont à facturer au client de manière séparée.



Si, dans le cas de prestations d'hébergement fournies sur le territoire suisse, des prestations de restauration autres que le petit-déjeuner sont offertes (demi-pension ou pension complète), cette partie de la contre-prestation est imposable au taux normal.

☞ Des informations concernant la répartition de la contre-prestation en prestation d'hébergement, petit-déjeuner, demi-pension/pension complète se trouvent dans la brochure « Hôtellerie et restauration ».

La location de **maisons ou d'appartements de vacances** (meublés ou non) situés sur le territoire suisse est également soumise à l'impôt au taux spécial pour l'hébergement. Le lieu de la prestation d'hébergement se détermine selon l'article 14 alinéa 1 LTVA (principe du lieu du prestataire).

Indépendamment du fait que la place soit louée à court ou à long terme, la location d'emplacements pour tentes, camping-cars et mobiles homes **sur des terrains de camping et des parcs pour mobiles homes** pourvus d'équipements spéciaux (p. ex. douches, toilettes) est imposable au taux spécial pour l'hébergement.

☞ En ce qui concerne les prestations supplémentaires liées à l'hébergement (p. ex. location de places de parc, nettoyage), voir la brochure « Hôtellerie et restauration ».

Si le lieu de l'hébergement (p. ex. hôtel, para-hôtellerie y compris maison ou appartement de vacances) se situe à l'étranger et qu'il représente un établissement stable, la prestation d'hébergement fournie en son propre nom par l'agence de voyages est exonérée de la TVA (art. 19 al. 2 ch. 9 LTVA). Sont considérés comme des établissements stables, les hôtels, les maisons ou appartements de vacances et les terrains de camping.

Exemple 1

Un propriétaire suisse d'appartements de vacances loue une maison de vacances située à l'étranger et qui lui appartient. La contre-prestation pour la location est exonérée de l'impôt selon l'article 19 alinéa 2 chiffre 9 LTVA.

Exemple 2

Une agence suisse proposant des appartements de vacances donne en location un appartement qu'elle a elle-même pris en location d'un tiers (dont le domicile ou le siège social est situé à l'étranger). Si la maison de vacances est située à l'étranger, la contre-prestation versée à l'agence suisse est exonérée de l'impôt selon l'article 19 alinéa 2 chiffre 9 LTVA ; si elle est située sur le territoire suisse, la contre-prestation est imposable au taux spécial.

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.⁵

Par contre, lorsque de tels moyens de transport ne sont plus utilisés dans le but initial pour lequel ils ont été prévus, à savoir par exemple un avion utilisé durablement et de façon stationnaire comme un restaurant d'une conception inhabituelle, ils valent alors établissements stables.⁶

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 pour l'hébergement, 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 exonérée de 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 apparaît au premier plan et que la prestation d'hébergement y relative comprend tout au plus une nuitée.

☞ En ce qui concerne les prestations du secteur de l'hébergement dans le domaine du trafic ferroviaire régulier et international, voir la brochure

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

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

« Entreprises de transports publics (ETP) et de transports touristiques » ainsi que la brochure « Transports ».

La contre-prestation pour l'hébergement lors de circuits ou de voyages d'agrément ne partage pas le sort fiscal de la prestation de transport/affrètement. Le fait que la contre-prestation pour l'hébergement soit comprise ou non dans le prix du voyage ne joue aucun rôle. Cette disposition vaut par exemple pour les croisières.⁷

3.3 Prestations de la restauration

Les prestations de la restauration (également en tant qu'arrangements en demi-pension ou en pension complète) facturées par des agences de voyages en leur propre nom et fournies par des entreprises de la restauration domiciliées sur le territoire suisse sont soumises à la TVA au taux normal. De telles prestations seront mentionnées séparément dans les factures aux clients.

Si l'agence de voyages acquiert des prestations de ce genre auprès d'entreprises de la restauration ayant leur siège à l'étranger, la contre-prestation est exonérée de la TVA.

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 (☞ voir notion d'établissement stable sous chif. 3.2). Etant donné qu'il y a possibilité de consommation sur place, le taux normal s'applique. Si le siège de l'activité du prestataire se situe à l'étranger, la contre-prestation pour la prestation de restauration est exonérée de la TVA.

Si les prestations de la restauration fournies à bord d'un moyen de transport sont facturées de manière forfaitaire avec la contre-prestation pour la prestation de transport/affrètement, elles sont alors considérées comme prestations accessoires au transport/affrètement et seront donc imposées de la même manière que celui-ci.

Cette disposition n'est toutefois valable que si le transport de personnes apparaît au premier plan et que la prestation de restauration soit occasionnée par la durée du transport. On peut citer à titre d'exemple le supplément « restauration » compris dans le prix d'un vol.

La contre-prestation pour la restauration lors de voyages d'agrément ou de circuits ne partage pas le sort fiscal de la prestation de transport/affrètement. Le fait que la contre-prestation pour la restauration soit incluse ou non dans le prix du voyage ne joue pas de rôle. Cela vaut par exemple pour les croisières.⁸

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

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

3.4 Prestations culturelles et de formation ainsi que manifestations sportives

Les prestations de services dans le domaine culturel et de la formation fournies en son propre nom par une agence de voyages assujettie sont exclues de la TVA conformément à l'article 18 LTVA.



Les opérations exclues de la TVA entraînent une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable imputable aux biens et services acquis sur le territoire suisse, indépendamment du fait que ces opérations soient effectuées sur le territoire suisse ou à l'étranger.

De telles prestations sont par exemple l'écolage relatif à un séjour linguistique (sans l'hébergement et la nourriture), les frais d'inscription à un congrès, à des cours de plongée et de varappe, les prix des entrées à des manifestations culturelles ou sportives (p. ex. concert, théâtre, musée, match de football).

Exemple

Un client réserve dans une agence de voyages les prestations individuelles combinées suivantes : trajet en train, logement et cours de golf à Engelberg. Les contre-prestations pour le trajet en train et le logement sont imposables aux taux d'impôt correspondants et le cours de golf, facturé séparément au voyageur, est exclu de la TVA.

Les évènements dans le domaine du divertissement, des loisirs, de la convivialité, la pratique d'activités en commun, les activités sportives, etc. peuvent aussi comporter des éléments de formation. Etant donné que, lors de telles activités, le but poursuivi en premier lieu n'est pas la transmission de connaissances, mais bien le fait de vivre une expérience et/ou une aventure, ces prestations ne sont pas considérées comme des prestations de formation au sens de l'article 18 chiffre 11 LTVA. Les instructions permettant de pratiquer correctement une activité ou d'éviter les dangers ne confèrent pas à la prestation un caractère d'enseignement.

Exemples

- *Bungeejumping, rivierrafting, canyoning ;*
- *vacances actives (cours de peinture, vacances à cheval, semaines de randonnées, etc.) ;*
- *tours à ski ou à vélo ;*
- *activités tendant au développement de l'esprit d'équipe ;*
- *cours individuels de parachutisme ou de plongée ;*
- *animation sportive rémunérée.*

De telles opérations sont imposables au taux normal si l'animation a lieu sur le territoire suisse ou si elle est réalisée à l'étranger par le propre personnel de l'agence de voyages. Ces opérations sont exonérées de la TVA pour autant que l'animation ait lieu à l'étranger et que les prestations soient acquises de tiers domiciliés à l'étranger.

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

Concernant les opérations exclues de la TVA réalisées **sur le territoire suisse**, il existe en outre la possibilité de l'option, c'est-à-dire l'imposition volontaire des recettes en résultant, ce qui permet d'éviter la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

- ☞ Pour de plus amples informations à ce sujet, voir chif. 8.

3.5 Encadrement des voyageurs sur place par un guide

Les prestations de services d'encadrement dans le pays de destination, comprises dans le prix ou facturées séparément et que des collaborateurs de l'organisateur fournissent aux voyageurs, représentent un élément indépendant du voyage. Ces guides, animateurs, etc. réalisent ainsi des prestations pour lesquelles il y a lieu de considérer qu'elles sont fournies sur le territoire suisse en vertu de l'article 14 alinéa 1 LTVA, dans la mesure où l'organisateur a son siège social sur le territoire suisse et qu'il ne dispose pas d'un établissement stable dans le pays de destination.

Ces prestations indépendantes d'encadrement, fournies à l'étranger par une agence de voyages dont le siège social se trouve sur le territoire suisse, ne doivent pas être imposées pour autant

- que dans l'offre (annonce, catalogue, etc.), mais aussi dans la facture au voyageur, elles soient implicitement prises en compte, et
- qu'elles ne se montent pas à plus de 10% du prix calculé pour l'arrangement global.

Le droit à la déduction de l'impôt préalable reste acquis.⁹

Si de telles prestations, en relation avec des voyages à l'étranger, sont offertes et/ou facturées séparément par l'agence de voyages domiciliée sur le territoire suisse, elles sont alors imposables au taux normal, sans considération de leur montant, ceci pour autant qu'elles ne soient pas acquises de tiers domiciliés à l'étranger.

3.6 Assurance pour voyageurs

Si, à l'occasion de la vente d'un voyage, l'agence de voyages offre également une assurance à ses clients (p. ex. assurance annulation, assurance bagages, casco complète, assurance assistance), la contre-prestation est en général exclue de la TVA.



Les opérations exclues de la TVA entraînent une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable imputable aux biens et services acquis sur le territoire suisse, indépendamment du fait que ces opérations soient effectuées sur le territoire suisse ou à l'étranger

Les dispositions contractuelles ci-après sont usuelles :

3.6.1 L'agence de voyages propose l'assurance d'un risque au nom et pour le compte d'un tiers

Si l'agence de voyage est en mesure de documenter qu'elle agit en tant que représentant de l'assureur, le dédommagement qu'elle obtient de l'assureur est exclu de la TVA. Il peut s'agir de commissions de conclusion, commissions sur le portefeuille, super-commissions, etc. ou de commissions calculées en fonction du temps de travail.

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 sans égard au fait que le paiement soit 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.^{10,11}

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 la personne assujettie reçoit des commissions de l'assureur sans être en mesure de prouver qu'elle a conclu un contrat d'intermédiaire d'assurances, il s'agit du point de vue de la TVA de la contre-prestation pour une prestation de services au sens d'une fourniture d'informations (« finder's fees »). De telles indemnités sont en principe imposables au taux normal.

3.6.2 L'agence de voyage propose l'assurance d'un risque en son propre nom

3.6.2.1 Avec réassurance

Si une agence de voyages conclut avec un tiers (p. ex. un voyageur) une assurance qu'elle facture en son propre nom et par laquelle le risque du tiers (l'assuré) est couvert par un assureur, la prime facturée à cet effet, éventuellement avec un

10 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.

11 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.

supplément¹², est exclue de la TVA pour autant que les conditions suivantes soient remplies :

- un contrat d'assurance (collectif ou individuel) portant sur le risque en question a été conclu avec un assureur ;
- la refacturation du montant est mentionnée en tant que telle (p. ex. prime d'assurance, montant d'assurance).

3.6.2.2 Sans réassurance¹³

Si l'agence de voyages propose l'assurance du risque en son nom et à son propre risque, la contre-prestation est dans ce cas exclue de la TVA si l'agence de voyages est elle-même soumise à la LSA. En général une agence de voyages remplit les conditions pour être soumise à la LSA et donc si la prime d'assurance est facturée séparément, elle est exclue de la TVA.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Assurances ».

3.7 Emoluments sur les visas

Les consulats étrangers perçoivent des émoluments sur les visas dans le cadre de leurs activités relevant de la puissance publique et ces prestations ne sont pas frappées de l'impôt. Les agences de voyages ne doivent par conséquent pas imposer la refacturation aux voyageurs de ces émoluments, pour autant qu'ils soient mentionnés séparément dans la facture.

Si en plus des émoluments sur les visas un supplément pour frais de traitement est prélevé, celui-ci est imposable au taux normal.

Etant donné que le chiffre d'affaires résultant de ces suppléments est généralement peu élevé, l'AFC admet, pour des raisons de simplification, que ces frais de traitement des visas ne soient pas mentionnés séparément. Ils sont néanmoins soumis à la TVA au taux normal. Ces chiffres d'affaires imposables peuvent être déclarés une fois par année (année civile ou exercice commercial).¹⁴

3.8 Transfert effectué sur le territoire suisse lors de voyages à forfait en avion vers l'étranger

Le « transfert gratuit » compris dans l'arrangement du voyageur, de son domicile à l'aéroport et retour, suit le sort fiscal du vol en avion. Toutefois, si ces prestations sont facturées séparément, il y a prestation de transport sur le territoire suisse, imposable au taux normal.

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

13 Précision de la pratique

14 Précision de la pratique

3.9 Voiture de location

Le lieu de la mise à disposition est déterminant pour le traitement fiscal. Si le véhicule se trouve à l'étranger au début de la location, la contre-prestation facturée par l'agence de voyages n'est pas imposable (☞ règle générale sous chif. 2.4 « tourisme outgoing »).

Si le véhicule se trouve sur le territoire suisse au début de la location, la contre-prestation facturée par l'agence de voyages est imposable au taux normal (☞ cas type sous chif. 2.5 « tourisme incoming »).

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir chif. 3.1.2.2.

3.10 Excursions locales facultatives

Les excursions facultatives peuvent englober une seule ou plusieurs prestations. Pour autant que ces prestations offertes soient acquises de tiers et fournies à l'étranger, la contre-prestation est exonérée de la TVA (☞ règle générale sous chif. 2.4 « tourisme outgoing »). En l'occurrence, les établissements stables en propre sont considérés comme des tiers.

Si des prestations exclues de la TVA sont comprises dans la contre-prestation pour les excursions (☞ chif. 3.4), l'impôt préalable imputable aux biens et services acquis sur le territoire suisse sera réduit en proportion, indépendamment du fait que ces prestations soient fournies sur le territoire suisse ou à l'étranger.

3.11 Taxes de séjour sur le territoire suisse

Les taxes de séjour prélevées sur le territoire suisse par les établissements d'hébergement ou les organisations touristiques ne font pas partie, pour autant qu'elles soient facturées sans supplément¹⁵, de la contre-prestation imposable. Elles sont à mentionner séparément dans la facture.

3.12 Ventes de biens, cadeaux publicitaires gratuits (give aways) et documentation de voyage

Les recettes des agences de voyages découlant de la vente, sur le territoire suisse, de biens (p. ex. cassettes vidéo, souvenirs, livres, plans de villes) sont soumises à la TVA

- au taux réduit s'il s'agit de livres au sens de la LTVA ;
- au taux normal dans les autres cas.

Les recettes provenant de la vente de biens à destination de l'étranger, respectivement des ventes de biens effectuées à l'étranger, sont exonérées de la TVA (avec droit à la déduction de l'impôt préalable), si l'exportation des biens ou leur livraison à l'étranger peut être prouvée (☞ chif. 529 ss).

¹⁵ Précision de la pratique

Pour les « **give aways** » (cadeaux publicitaires) jusqu'à 300 francs par destinataire et par année, aucun impôt de prestation à soi-même n'est dû conformément à l'article 9 alinéa 1 lettre c LTVA. L'impôt préalable y relatif peut être déduit. Cependant, si les cadeaux gratuits dépassent ce montant, il y a lieu d'examiner si les dispositions concernant les rabais en nature ou celles concernant les prestations à soi-même sont applicables.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Prestations à soi-même ».

La documentation de voyage comprise dans le prix du voyage est à traiter de la même manière que les cadeaux publicitaires gratuits. Toutefois, si elle est facturée séparément, ce sont les dispositions concernant la vente de biens qui sont applicables.

3.13 Prestations accessoires telles que par exemple suppléments, frais de dossier

Les prestations qui sont étroitement liées à la prestation principale, de telle manière qu'elles en sont indissociables et qu'elles forment, avec la prestation principale, un tout du point de vue économique partagent, en tant que prestations accessoires, le sort fiscal de la prestation principale.

Certaines prestations accessoires peuvent être attribuées directement à une prestation principale. Parmi celles-ci on trouve par exemple :

- les taxes d'aéroports, les suppléments pour carburant, les suppléments sur billet d'avion, les suppléments pour la location d'une voiture de classe supérieure, les suppléments pour chambre avec vue.

Il existe toutefois également des prestations accessoires qui concernent plusieurs prestations principales. Elles sont alors à répartir proportionnellement entre les différentes prestations principales. Si la répartition n'est pas effectuée, par exemple pour des raisons de simplification, c'est le taux d'impôt le plus élevé applicable à l'une ou l'autre des prestations principales concernées qui s'applique. Des prestations accessoires de ce genre sont par exemple :

- les suppléments haute saison, les forfaits dossier, les frais de mandat, les commissions sur cartes de crédit facturées au client.

3.14 Cession de contingents (uniques ou multiples)¹⁶

a) Cession de contingent dans un avion

Si une agence de voyages revend à une autre agence de voyages des capacités de transport dans un avion qu'elle avait acquises, il y a affrètement. Si le

vol a lieu de manière prépondérante à l'étranger, la contre-prestation est exonérée de la TVA (art. 19 al. 2 ch. 2 LTVA).

☞ Des informations concernant l'utilisation prépondérante à l'étranger se trouvent dans la brochure « Trafic aérien ».

b) Cession de contingent dans un bus

Lorsqu'une agence de voyages revend à une autre agence de voyages des capacités de transport dans un bus qu'elle avait acquises, il y a affrètement. La contre-prestation est imposable au taux normal, sauf si le bus se trouve à l'étranger au début de la location (☞ chif. 3.1.2.2).

c) Cession de contingent dans un hôtel

Si une agence de voyages revend à une autre agence de voyages des capacités hôtelières qu'elle avait acquises, la contre-prestation sera traitée comme l'hébergement lui-même, c'est-à-dire que si la prestation d'hébergement est fournie sur le territoire suisse, elle sera imposable au taux spécial et si la prestation d'hébergement est fournie à l'étranger, elle sera exonérée de la TVA (☞ chif. 3.2).

3.15

Publicité

Les contributions publicitaires qu'une agence de voyages reçoit de la part d'un prestataire touristique (p. ex. du fait de le mentionner dans son catalogue) seront traitées conformément aux dispositions de l'article 14 alinéa 3 LTVA (principe du lieu du destinataire). De telles prestations ne sont donc pas soumises à la TVA dans la mesure où le bénéficiaire de la prestation a son siège social à l'étranger. Les contrats et les factures par exemple serviront de preuves à cet effet.

Les contributions publicitaires versées par des prestataires touristiques domiciliés sur le territoire suisse (hôtels, chemins de fer, etc.) sont imposables au taux normal.

3.16

Voyages spéciaux

3.16.1

Voyages d'affaires (business travel)

Les dispositions qui s'appliquent à ce genre de voyages sont identiques à celles applicables au reste de la branche. Toutefois, dans le domaine des voyages d'affaires, différents modèles de décomptes sont utilisés tels que, par exemple, la « convention open book » ou « kick backs ». Pour un traitement fiscal correct, il est indispensable de soumettre ces modèles à l'AFC.

3.16.2

Voyages de gratification

Pour les agences de voyages qui organisent ce genre d'événements, le traitement fiscal est identique à celui du reste de la branche.

Exemple

Pour récompenser son meilleur vendeur, un garagiste lui offre un voyage à Milan qu'il réserve auprès d'une agence de voyages. Le forfait comprend le vol à partir de Genève, trois nuits dans l'hôtel Sempione (de classe moyenne), la visite de l'usine d'un constructeur automobile et deux entrées à l'opéra.

L'agence de voyages facture séparément les différentes prestations. Le vol est exonéré de l'impôt (art. 6 OLTVA en relation avec l'art. 19 al. 3 LTVA), de même que les nuitées et les éventuelles contre-prestations pour la visite de l'usine automobile (art. 19 al. 2 ch. 9 LTVA). Les entrées à l'opéra sont exclues de la TVA.

Si les dépenses de l'agence de voyages ne sont pas couvertes par le prix demandé pour la prestation de voyage (marge), mais par une contre-prestation séparée du bénéficiaire, on sera en présence d'une prestation de services dite « d'organisation ». Tel est le cas lorsque le bénéficiaire paye directement les prestations des prestataires touristiques (hôtel, compagnie d'aviation, etc.) et que l'agence de voyages ne facture que ses propres dépenses.

Le traitement fiscal des contre-prestations découlant de prestations d'organisation est régi par l'article 14 alinéa 3 LTVA (principe du lieu du destinataire). Elles sont imposables au taux normal si le bénéficiaire (donneur d'ordre) a son siège social sur le territoire suisse. Si le bénéficiaire a son siège social à l'étranger la contre-prestation n'est pas soumise à la TVA.¹⁷

Exemple

Une multinationale suisse réserve les nombreux voyages de gratification offerts à ses employés - en général vol et logement à l'hôtel - toujours auprès de la même agence de voyages. Les vols et l'hébergement sont facturés par la compagnie aérienne, respectivement par l'hôtel, soit directement à la multinationale, soit à l'agence de voyages, laquelle pour sa part refacture ces prestations à la multinationale sans supplément pour ses propres dépenses. En contrepartie de ses dépenses, l'agence de voyages reçoit un versement mensuel forfaitaire de la multinationale. L'agence de voyages imposera ce montant forfaitaire au taux normal.



Le mandant d'un voyage de gratification, qui revend celui-ci en dessous du prix d'achat, n'est pas considéré comme fournissant une prestation d'agence de voyages. Les frais facturés aux participants valent prestations de services, imposables au taux normal selon l'article 14 alinéa 1 LTVA.

Exemple

L'importateur suisse d'une bière de marque étrangère propose à ses clients suisses un voyage de trois jours à l'étranger, à prix réduit. Le prix du voyage comprend le transport, le logement, la restauration et différentes visites de brasseries

avec dégustations. La part des coûts que l'importateur facture à ses clients représente une contre-prestation qui ne peut pas être exonérée de l'impôt en vertu de l'article 19 alinéa 2 chiffre 9 LTVA. Les opérations correspondantes sont imposables au taux normal.

3.16.3 Voyages publicitaires

Il n'y a pas prestations de services d'agence de voyages au sens de la LTVA

- lorsqu'un événement est organisé sous la forme d'un voyage et que ce n'est pas le voyage lui-même qui est au premier plan, mais un but publicitaire, la promotion des ventes, etc., et
- que ce but est reconnaissable pour les participants.

L'organisateur (c.-à-d. l'entreprise bénéficiant de la publicité, de la promotion des ventes, etc.) domicilié sur le territoire suisse imposera dans ce cas, au taux normal, la contre-prestation versée par le client. Il est sans importance que le voyage mène également les participants à l'étranger, car une exonération selon l'article 19 alinéa 9 LTVA n'est pas possible.

Ceci est en particulier le cas, lorsque

- au cours de l'événement, l'organisateur met en vente, présente (ou utilise) en son propre nom des biens ou des services, et que
- le participant à l'événement se rend compte, par les annonces et les prospectus dans lesquels cet événement est présenté, qu'il s'agit d'un voyage de ce genre, et que
- les coûts de l'événement sont en partie couverts par le produit des ventes ou par le budget « publicité » de l'organisateur.

Si l'organisateur charge un tiers (p. ex. une agence de voyages, une entreprise de transport par cars) de l'organisation, respectivement de la réalisation d'un événement de ce genre, les prestations fournies par ce tiers valent prestations de services d'une agence de voyages au sens de la LTVA ; par conséquent, une exonération selon l'article 19 alinéa 2 chiffre 9 LTVA est possible.

Exemple 1

Un fabricant suisse d'appareils électroménagers offre un voyage dans un pays voisin. Durant le voyage, les participants ont la possibilité de commander les produits de ce fabricant qui leur sont proposés au cours d'une présentation commerciale. Les participants paient pour le voyage un montant ne couvrant pas les frais. La motivation de l'organisateur est avant tout de promouvoir ses ventes. La prestation de voyage étant dans ce cas uniquement fournie pour la promotion des ventes de l'organisateur (fabricant d'appareils ménagers), il n'y a pas, de sa

part, fourniture de prestations d'agence de voyages. Les contributions aux frais ainsi que l'éventuel produit des ventes doivent être imposés au taux normal par le fabricant d'appareils ménagers.

Exemple 2

Un commerce d'articles de sport organise tous les ans plusieurs stages de snow-board d'une semaine en France ; ces stages sont proposés dans sa vitrine pour un prix forfaitaire. Durant cette semaine, les participants peuvent essayer gratuitement les nouveaux modèles de snowboards. Le prix forfaitaire payé par les participants pour le séjour correspond au montant calculé pour couvrir tous les frais liés à la prestation de voyage. Exception faite des prestations éventuellement fournies sur le territoire suisse, la contre-prestation pour le voyage à l'étranger est donc exonérée de l'impôt conformément à l'article 19 alinéa 2 chiffre 9 LTVA.

4. Base de calcul et facturation

4.1 Base de calcul

La TVA est calculée sur la contre-prestation. La contre-prestation est constituée de tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, y compris ceux qui sont facturés séparément (art. 33 LTVA).

Calcul de la contre-prestation dans des cas particuliers :

- Versements pour annulations :
Les versements pour annulations (p. ex. versements « no show ») sont réputés dommages-intérêts au sens propre. Ils ne représentent donc pas une contre-prestation pour l'agence de voyages et n'entraînent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable.
 - ☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la notice « Prétentions en dommages intérêts ».
- Commissions sur cartes de crédit :
Les commissions sur cartes de crédit ne valent pas diminution de la contre-prestation. Elles ne peuvent, par conséquent, pas être déduites du chiffre d'affaires.
- Contre-prestation en monnaie étrangère :
Pour déterminer s'il y a lieu d'appliquer les règles fiscales relatives à la facturation en monnaie nationale ou celles en monnaie étrangère, il faut en principe se baser sur la pièce justificative (facture, bordereau de caisse et coupon de caisse enregistrée ou électronique).

La monnaie (nationale ou étrangère) utilisée pour effectuer le paiement ou celle qui est rendue par l'établissement ne joue par contre aucun rôle.

Lorsque la pièce justificative est établie en monnaie étrangère, la conversion en francs suisses à effectuer pour déterminer aussi bien l'impôt dû sur le chiffre d'affaires que la déduction de l'impôt préalable se fera par le biais du cours mensuel moyen ou du cours du jour des devises (vente) publiés par l'AFC. Cela est également valable lorsque le paiement est effectué en monnaie nationale.

Il y a pièce justificative établie en monnaie étrangère, lorsque les différentes prestations sont indiquées en monnaie étrangère. Le montant total facturé est indiqué en monnaie étrangère et il peut être complété par l'indication du montant correspondant en francs suisses.



L'indication du cours de conversion, ainsi que la mention du montant de TVA en monnaie nationale, ne sont pas admises.

- ☞ La notice « TVA et monnaies étrangères (p. ex. euro) » et les ch. 208 ss donnent des informations complémentaires à ce sujet.
- ☞ Les cours du jour et les cours mensuels moyens des devises peuvent être consultés sur le site internet de l'AFC.
- Bons cadeaux :
Les ventes de bons cadeaux, quel que soit le mode de décompte appliqué, ne seront imposées, au taux d'impôt correspondant, qu'au moment où les bénéficiaires font valoir les bons. La contre-valeur de la prestation vendue constituera la contre-prestation (☞ ch. 396).



Les justificatifs (factures, quittances, etc.) concernant la vente de bons cadeaux ne contiendront donc aucune mention en relation avec la TVA.

- Octroi de crédits au voyageur :
Les crédits ne font pas partie de la contre-prestation imposable.
- Prestations au personnel :
Si une agence de voyages fournit à son personnel des prestations à des conditions préférentielles, la TVA sera en principe perçue sur le montant effectivement payé. Toutefois, si le montant de l'impôt dû est inférieur à celui qui serait dû en cas de prestation à soi-même, c'est le montant le plus élevé qui est dû.

Si le personnel concerné possède une participation importante dans l'entreprise (plus de 20% des voix), la contre-prestation se calcule alors sur la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants.

- Affaires conclues en compensation :
La contre-prestation du destinataire de la prestation ne doit pas obligatoirement revêtir une forme pécuniaire. Toute autre prestation estimable en argent vaut également contre-prestation, comme par exemple la remise de biens ou la compensation avec une créance de l'acquéreur. Lorsque des livraisons ou des prestations de services sont compensées avec d'autres livraisons ou prestations de services, les deux parties au contrat comptabiliseront et imposeront la valeur intégrale de leur propre livraison ou prestation de services.

Afin d'appliquer un traitement fiscal correct à de telles opérations, la meilleure solution consiste à établir des justificatifs séparés pour la prestation et celle obtenue en contrepartie (p. ex. facturation réciproque de prestations). Pour autant que les conditions soient remplies (☞ ch. 816 ss), chaque partenaire commercial pourra procéder à la déduction de l'impôt préalable grevant la prestation fournie en contrepartie.

Cela concerne par exemple les notes de frais du guide, si les excursions des voyageurs payées à l'endroit où elles se déroulent sont compensées avec le salaire du guide de voyage.

4.2 Facturation¹⁸

Lorsque plusieurs prestations indépendantes, soumises à des taux d'impôt différents, sont fournies, elles seront en principe mentionnées séparément dans la facture. Dans la mesure où ces prestations font l'objet d'un seul montant dans la facture, par exemple dans le cadre d'un voyage à forfait, il suffit de répartir le total de la facture par rapport aux différents taux d'impôt (☞ exemples sous chif. 4.2.2 et 4.2.3).

4.2.1 Exemple de facturation séparée de prestations individuelles

La firme Consult Sàrl réserve un voyage à la foire de Hambourg pour 20 collaborateurs auprès de l'agence de voyages Travel SA. L'agence Travel SA organise le voyage selon les besoins spécifiques de la firme Consult Sàrl en groupant les prestations qu'elle a acquises auprès de différents fournisseurs. Elle établit la facture adressée à Consult Sàrl comme suit :

FACTURE

FOIRE DE HAMBOURG, 08.01.2007 au 09.01.2007

Voyage en bus Zurich - Hambourg	forfait	Fr. 5'000.00 (1)
Hôtel Hambourg (chambre/petit-déjeuner)	20 Fr. 100.00	Fr. 2'000.00 (2)
Entrées à la foire	20 Fr. 50.00	Fr. 1'000.00 (3)
Total à 30 jours net		<u>Fr. 8'000.00</u>

TVA :

Trajet bus (territoire suisse) (1) 7,6% TVA incl.	Fr. 1'666.65	Fr. 117.70
Trajet bus (étranger) (1) 0,0% TVA incl.	Fr. 3'333.35	Fr. 0.00
Hôtel (2) 0,0% TVA incl.	Fr. 2'000.00	Fr. 0.00
Entrées à la foire (3) 0,0% TVA incl.	Fr. 1'000.00	Fr. 0.00
Total	<u>Fr. 8'000.00</u>	<u>Fr. 117.70</u>

Explications concernant les trajets en bus (ces explications ne doivent pas apparaître dans la facture) :

La firme Consult Sàrl utilise incontestablement l'arrangement à l'intention de son propre personnel. Le trajet en bus est ainsi un « affrètement own use » pour lequel la contre-prestation peut être répartie en une partie effectuée sur le territoire suisse et une autre partie effectuée à l'étranger.

4.2.2

Exemple de facturation forfaitaire de prestations individuelles

Un organisateur suisse de voyages vend un circuit en Europe au prix forfaitaire de Fr. 3'005.00 par personne. Le prix comprend, en plus des prestations fournies à l'étranger, un séjour de 3 jours sur le territoire suisse avec transport en bus, ainsi que l'hébergement (2 nuits) y compris le petit-déjeuner, mais sans les autres repas. La facture est adressée à un détaillant domicilié sur le territoire suisse.

FACTURE

ARRANGEMENT « Specials of Europe » 26.04.2007 au 10.05.2007

Arrangement selon offre (2 personnes)	Fr. 3'005.00	Fr. 6'010.00
./. commission		Fr. 900.00
Total à 30 jours net		<u>Fr. 5'110.00</u>

TVA :

		après déduction de la commission	avant déduction de la commission
Prestations à l'étranger	y c. 0,0% TVA	Fr. 4'320.55	Fr. 5'083.00
Prestations en Suisse	y c. 3,6% TVA	Fr. 425.00	Fr. 500.00
Prestations en Suisse	y c. 7,6% TVA	Fr. 354.45	Fr. 417.00
Prestations en Suisse	y c. 0,0% TVA	Fr. 10.00	Fr. 10.00
Total		<u>Fr. 5'110.00</u>	<u>Fr. 6'010.00</u>

Explications concernant les parts de prestations en Suisse (ces explications ne doivent pas apparaître dans la facture) :

Part en Suisse 3,6%	→	Nuitée avec petit-déjeuner (deux nuitées à Fr. 250.00 brut) ;
Part en Suisse 7,6%	→	Transport sur le territoire suisse (1/6 part de Fr. 2'500.00 brut) ;
Prestation en suisse 0,0%	→	Taxes de séjour.

(La part facturée de prestations à l'étranger se compose de 12 nuitées à Fr. 250.00 brut et 5/6 de la contre-prestation pour le transport de Fr. 2'500.00 brut).

4.2.3 Exemple de facturation forfaitaire de prestations individuelles avec suppléments de prix

Une agence de voyages domiciliée sur le territoire suisse vend des vacances balnéaires pour un prix forfaitaire de Fr. 999.00 par personne. Dans ce prix sont inclus le vol et l'hôtel. S'ajoutent à cela des frais de chemin de fer sur le territoire suisse, un supplément sur le carburant et des frais de dossier. La facture est adressée directement aux voyageurs.

FACTURE

ARRANGEMENT « Vacances balnéaires Floride » 29.04.2007 au 05.05.2007

Arrangement selon offre	2	Fr. 999.00	Fr. 1'998.00	(1)
Supplément pour carburant	2	Fr. 80.00	Fr. 160.00	(1)
Billet de train domicile - aéroport	2	Fr. 40.00	Fr. 80.00	(2)
Forfait dossier	2	Fr. 30.00	Fr. 60.00	(1,2)
Total à 30 jours net			<u>Fr. 2'298.00</u>	

TVA :

Prestations à l'étranger (1)	0,0% TVA incl.	Fr. 2'215.85	Fr. 0.00
Prestations en Suisse (2)	7,6% TVA incl.	Fr. 82.15	Fr. 5.80
Total		<u>Fr. 2'298.00</u>	<u>Fr. 5.80</u>

Explications concernant les suppléments (ces explications ne doivent pas apparaître dans la facture) :

Le supplément pour carburant vaut prestation accessoire au vol. Il en partage donc le sort fiscal (en l'espèce, il est exonéré de la TVA).

Le forfait dossier constitue une prestation accessoire. Celle-ci ne peut cependant pas être attribuée de manière claire à une prestation principale ; elle sera par conséquent répartie sur les différentes prestations (y compris le trajet impossible en train du domicile à l'aéroport). Si l'agence de voyages renonce à procéder à cette répartition, par exemple pour des raisons de simplification, la totalité des

frais est alors imposable au taux normal (ou au taux d'impôt le plus élevé appliqué dans la facture concernée).

5. Opérations réalisées en son propre nom ou au nom de tiers

5.1 Représentation directe

Si l'assujetti a reçu un simple mandat d'intermédiaire et qu'il agit expressément au nom et pour le compte du représenté, il y a livraison de biens ou fourniture de prestations de services directement du représenté au tiers. Le nom et l'adresse complète du fournisseur de la prestation (représenté) seront mentionnés dans la facture adressée au tiers (☞ ch. 192 ss).



Quiconque conclut des contrats au nom et pour le compte d'un représenté agit en tant que représentant direct.

Il y a représentation directe si le représentant dispose des documents suivants :

- un mandat écrit du représenté, établissant que le représentant agit comme simple intermédiaire ;
- des documents tels que contrat de vente ou de bail, facture et quittance, desquels il ressort clairement, au nom et pour le compte de qui, tel bien (isolé ou par genre)¹⁹ ou telle prestation de services a été vendu(e)/loué(e) ou fourni(e). Ainsi, outre la désignation exacte du bien (ou du genre de biens concerné)²⁰ ou de la prestation de services, le nom et l'adresse des deux parties au contrat (représenté et tiers [dans l'exemple ci-après le propriétaire et le locataire]) seront également toujours mentionnés. Si le représenté est assujetti, son numéro TVA sera mentionné dans la facture, à l'intention du tiers ;
- un décompte écrit sur le produit de la vente et sur la rémunération éventuelle revenant au représentant, décompte à remettre au représenté et dans lequel le représentant lui communique le nom et l'adresse du tiers.

Si ces conditions sont remplies, le représentant n'imposera que la commission qu'il a reçue en tant que contre-prestation pour sa prestation de services, au taux normal. Cette commission est exonérée de la TVA dans la mesure où le chiffre d'affaires y relatif est exonéré ou exclusivement réalisé à l'étranger. Si l'opération ayant fait l'objet de l'entremise est effectuée tant sur le territoire suisse qu'à l'étranger, seule la part de la commission concernant l'opération réalisée à l'étranger est exonérée de TVA (art. 19 al. 2 ch. 8 LTVA).

¹⁹ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} juillet 2005

²⁰ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} juillet 2005

Dans sa facture à l'acquéreur, le représentant peut, en relation avec l'indication de la TVA due, mentionner le numéro TVA du fournisseur de la prestation (mandant), mais il ne peut pas indiquer son propre numéro TVA.

Les opérations réalisées au nom et pour le compte d'un tiers, ainsi que leur paiement au fournisseur de la prestation, sont à comptabiliser sur des comptes de passage spéciaux.

Exemple

Le propriétaire d'un appartement de vacances charge une fiduciaire de louer cet appartement. Si les conditions mentionnées ci-dessus sont remplies, il y a représentation directe, de sorte que le contrat est en fait directement conclu entre le représenté (le propriétaire de l'appartement) et le tiers (le locataire).

5.2

5.2.1

Cas spéciaux de représentation

Vente de billets d'avion par des agences de voyages

Les billets d'avion vendus par des agences de voyages domiciliées sur le territoire suisse ou à l'étranger, sur la base de commissions sur le chiffre d'affaires ou d'indemnités fixes versées par les compagnies d'aviation²¹, ne sont pas réputés vendus au nom de l'agence de voyages, mais au nom et pour le compte de la compagnie d'aviation concernée. Ces ventes de billets d'avions seront par conséquent traitées par les agences de voyages comme des affaires de représentation. Lors de la vente de billets pour des vols imposables sur le territoire suisse, les compagnies d'aviation imposeront le prix brut (avant déduction d'une éventuelle commission sur la vente) au taux normal.

Du point de vue de la TVA, le prix de vente majoré, respectivement le prix d'achat réduit (c.-à-d. la différence entre le prix fixé par le prestataire et le prix effectivement obtenu) ne représente pas le paiement d'une commission par la compagnie d'aviation à l'agence de voyages, mais la marge de l'agence de voyages.²²

Les agences de voyages assujetties imposeront au taux normal les commissions qu'elles reçoivent des compagnies d'aviation dans la mesure où ces commissions se rapportent à des vols imposables sur le territoire suisse. Quant aux commissions octroyées à des agences de voyages domiciliées à l'étranger sur des ventes de vols imposables sur le territoire suisse, elles seront déclarées en tant qu'acquisitions de prestations de services d'entreprises domiciliées à l'étranger. Si les conditions mentionnées sous les ch. 816 ss sont remplies, la compagnie d'aviation peut procéder à la déduction de l'impôt préalable y relatif.

Etant donné que les agences de voyages agissent en tant que représentant lors de la vente de billets d'avion pour des vols de lignes, elles ne peuvent pas, dans

21 Précision de la pratique

22 Précision de la pratique

leurs factures aux acquéreurs de ces billets d'avion, mentionner la TVA en relation avec leur numéro de TVA. Dans ce cas, c'est le billet d'avion (partie « Passenger receipt ») qui est reconnu comme justificatif donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, pour autant qu'il réponde aux exigences de l'article 37 LTVA. Si le représentant émet la facture au nom et pour le compte de son mandant (prestataire), il peut mentionner la TVA avec le numéro TVA du mandant.

Les billets d'avion qui ne sont pas vendus sur la base de commissions sur le chiffre d'affaires ou d'indemnités fixes convenues entre l'agence de voyages et la compagnie d'aviation sont considérés comme vendus par les agences de voyages en leur propre nom. La contre-prestation imposable au taux normal de l'agence de voyages pour les vols correspondants sur le territoire suisse, est le prix auquel elle vend le billet (y compris le supplément pour frais de traitement). Même s'il s'agit de billets pour lesquels la compagnie verse une commission (partielle) et pour lesquels le voyageur doit payer en plus un émolument (réduit) de frais de traitement, ils sont considérés comme vendus par l'agence de voyages en son propre nom. L'agence de voyages imposera au taux normal ses recettes provenant de vols imposables sur le territoire suisse (y compris le supplément pour frais de dossier). La commission (partielle) d'achat octroyée par la compagnie d'aviation vaut dans ce cas diminution du prix d'achat.²³

5.2.2 Autres prestations

Les ventes de prestations de services ci-après, que des mandataires (p. ex. kiosque, agence de voyages, office du tourisme) réalisent sur mandat du fournisseur de la prestation seront traitées de manière identique à la représentation directe (☞ chif. 5.1):

- les billets et les abonnements des transports publics ainsi que ceux des chemins de fer de montagne et des remontées mécaniques ;
- les billets d'entrée à des manifestations sportives ou culturelles ;
- les vignettes autoroutières et les vignettes pour vélos ;
- les places de concert et de théâtre ;
- les billets de loterie en tous genres (loto, toto, tombola, etc.), même si les commissions sont soumises à l'AVS.

Lors de la fourniture des prestations de services précitées, les conditions de la représentation directe sont réputées réalisées si :

- le nom du fournisseur de la prestation (représenté) apparaît clairement sur le ticket, le billet ou autre document semblable. Pour les groupements dans le

domaine des transports publics, la mention d'un des membres de la communauté tarifaire suffit ;

- l'acquéreur (tiers) reçoit un document lui permettant d'acquérir directement la prestation définie à l'avance. Il peut s'agir d'un titre de transport (cartes simple course ou multi courses), d'un ticket, d'un billet d'entrée, etc. ;
- le décompte entre le mandataire (représentant) et le fournisseur de la prestation (représenté) s'effectue sur la base d'une commission ;
- il s'agit d'une prestation unique. Si, par contre, une prestation est vendue dans le cadre d'une combinaison de prestations (p. ex. un voyage à forfait selon la LSA), il s'agit toujours d'un propre chiffre d'affaires du mandataire ;
- il s'agit du paiement par avance d'une prestation de services. Cette réglementation n'est par conséquent pas applicable aux livraisons de biens.

Lorsque ces conditions sont remplies, le mandataire (représentant) n'imposera que sa commission, au taux normal, en tant que contre-prestation de sa prestation de services. Le fournisseur de la prestation (représenté) imposera lui la totalité du prix de vente que l'acquéreur (tiers) a payé. Si l'opération faisant l'objet de l'entremise est réalisée à l'étranger, la commission est exonérée de la TVA (art. 19 al. 2 ch. 8 LTVA).



Il n'y a pas représentation, mais réalisation de propres chiffres d'affaires, lorsque le mandataire vend des prestations de services sur lesquelles il a fait valoir la déduction de l'impôt préalable lors de leur acquisition.

5.3

Représentation indirecte

Il y a représentation indirecte dans tous les cas où les conditions mentionnées sous chif. 5.1 ne sont pas remplies, ou dans les cas qui ne relèvent pas du chif. 5.2.



La personne assujettie n'imposera pas seulement sa commission au taux d'impôt correspondant, mais la totalité de la contre-prestation pour le bien ou la prestation de services ayant fait l'objet de l'entremise.

6. **Agences de voyages ayant leur siège social à l'étranger**

Lorsqu'une agence de voyages domiciliée à l'étranger achète des prestations imposables à des agences de voyages domiciliées sur le territoire suisse (p. ex. des circuits touristiques à travers la Suisse) et qu'elle les revend en son nom et pour

son propre compte à ses clients suisses et étrangers, elle peut être assujettie à la TVA suisse si elle atteint le chiffre d'affaires déterminant en la matière.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir la brochure « Assujettissement à la TVA ».

Si l'agence de voyages domiciliée à l'étranger achète et vend exclusivement des prestations régies par l'article 14 alinéa 3 LTVA, elle est en principe exemptée de l'assujettissement à la TVA suisse.

Les agences de voyages domiciliées à l'étranger qui ne sont pas assujetties sur le territoire suisse n'ont pas droit au remboursement de la TVA en vertu de l'article 90 alinéa 2 LTVA, c'est-à-dire que la TVA qui leur est facturée sur les biens et les services acquis sur le territoire suisse et qu'elles refacturent comme tels à leurs clients, ne peut pas leur être remboursée (art. 29 al. 4 OLTVA). Cela est applicable sans égard au fait que l'agence de voyages domiciliée à l'étranger agisse en son nom et pour son propre compte ou en tant que représentant direct.

7. **Vente de prestations de voyages par voie électronique (p. ex. internet)**

Si une agence de voyages vend des prestations pour lesquelles les justificatifs sont établis et transmis par voie électronique, elle doit respecter les dispositions concernant le commerce électronique (e-commerce).

☞ Pour plus d'informations sur le commerce électronique, prière de consulter le site internet de l'AFC.

8. **Option** 8.1 **Généralités**

Les opérations exclues de la TVA sont mentionnées de manière exhaustive à l'article 18 LTVA.

Lorsqu'une opération, exclue de la TVA, est réalisée et qu'on n'a pas opté pour son imposition volontaire, la TVA grevant les livraisons, les importations de biens et les prestations de services destinées à sa réalisation sur le territoire suisse ou à l'étranger, ne peut pas être déduite à titre d'impôt préalable. Cela concerne non seulement l'impôt préalable relatif aux dépenses directement attribuables, mais également l'impôt préalable contenu proportionnellement (double affectation) dans les frais généraux et les investissements de l'entreprise.

Exemple

Un organisateur de voyages linguistiques sur le territoire suisse n'a pas opté pour l'imposition des opérations relevant de l'article 18 chiffre 11 LTVA (formation). Différents frais sont à la charge de l'entreprise sur le territoire suisse, par exemple des redevances téléphoniques et des frais d'infrastructure (traitement électronique des données, bureaux, locaux, etc.). L'impôt préalable grevant ces frais généraux est à réduire en proportion de l'activité exclue de la TVA.

Afin d'éviter que l'impôt préalable imputable à la réalisation d'opérations exclues de la TVA ne puisse pas être déduit, respectivement qu'il doit être réduit proportionnellement à l'utilisation non imposable, l'assujéti peut requérir de l'AFC l'imposition par option des opérations exclues de la TVA réalisées sur le territoire suisse, c'est-à-dire les imposer volontairement (art. 26 LTVA).



Il n'est pas possible d'opter pour l'imposition d'opérations exclues de la TVA dont le lieu de fourniture (de la livraison ou de la prestation de services) est situé à l'étranger.

Si l'agence de voyages réalise de telles opérations en relation, par exemple, avec des voyages linguistiques à destination/ou effectués à l'étranger, l'impôt préalable supporté sur le territoire suisse sera dans tous les cas réduit proportionnellement.

☞ Pour de plus amples informations sur la réduction de la déduction de l'impôt préalable, voir chif. 18 ainsi que la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

8.2 Imposition par option auprès des agences de voyages

Dans le cadre de la vente de prestations de services de voyages, l'imposition par option des opérations suivantes, exclues de la TVA (liste non exhaustive), est envisageable :

- les prestations fournies dans le domaine des vacances pour les jeunes et des programmes d'échanges organisés pour les jeunes (art. 18 ch. 9 et 10 LTVA) ;
- les prestations fournies dans le domaine de la formation, telles que par exemple les offres de cours, vacances linguistiques, congrès, etc. (art. 18 ch. 11 LTVA) ;
- les prestations fournies dans le domaine de la culture, notamment les billets d'entrée à des manifestations culturelles telles que, par exemple, les représentations à l'opéra (art. 18 ch. 14 LTVA). En cas d'imposition par option, ces prestations sont imposables au taux réduit. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux entrées à des manifestations économiques telles que foires, expositions commerciales et industrielles, lesquelles sont toujours imposables au taux normal ;
- les prestations dans le domaine du sport, en particulier les billets d'entrée à des manifestations sportives ainsi que les finances d'inscription à de telles manifestations (art. 18 ch. 15 LTVA). En cas d'imposition par option, ces prestations sont imposables au taux réduit. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux entrées n'incluant pas l'utilisation exclusive des installations sportives. A ce propos, on relèvera que l'option pour l'imposition de la location d'installa-

tions sportives (art. 18 ch. 21 LTVA) à l'usage exclusif du locataire, n'est possible que si le locataire est assujéti.

8.3 Conséquences fiscales de l'imposition par option

Si l'AFC a admis la demande d'imposition volontaire, les opérations réalisées sur le territoire suisse sont à imposer comme suit :

- au taux réduit pour les opérations relevant de l'article 18 chiffres 14 à 16 LTVA,
- au taux normal pour les autres opérations relevant de l'article 18 LTVA et faisant l'objet d'une imposition par option.

La réduction de la déduction de l'impôt préalable est caduque.

8.4 Revente de prestations ayant fait l'objet d'une imposition par option

Si un revendeur acquiert une prestation pour l'imposition de laquelle le fournisseur a opté, le revendeur ne peut déduire à titre d'impôt préalable l'impôt qui lui a ainsi été transféré sur cette prestation, que s'il est lui-même autorisé à opter pour l'imposition de ce type d'opérations.

8.5 Changement d'affectation au début et à la fin de l'imposition par option

Des informations détaillées à ce sujet se trouvent dans la brochure « Changements d'affectation ».

8.6 Conditions relatives à l'imposition par option

Des informations détaillées à ce sujet se trouvent sous les ch. 683 ss ainsi qu'à l'article 26 LTVA.

9. Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger

Selon l'article 10 LTVA, le destinataire d'une prestation de services est tenu d'imposer cette acquisition s'il est assujéti en vertu de l'article 24 LTVA, et à condition que :

- a. il s'agisse d'une prestation de services tombant sous le coup de l'article 14 alinéa 3 LTVA (principe du lieu du destinataire), fournie sur le territoire suisse par une entreprise non assujéti sur le territoire suisse, ayant son siège à l'étranger et qui n'a pas opté pour l'assujétissement au sens de l'article 27 LTVA ; ou
- b. il s'agisse d'une prestation de services imposable tombant sous le coup de l'article 14 alinéa 1 LTVA (principe du lieu du prestataire), que le destinataire ayant son siège sur le territoire suisse acquiert de l'étranger et utilise ou exploite sur le territoire suisse.

Est assujéti à l'impôt en vertu de l'article 24 LTVA quiconque, au cours d'une année civile, acquiert aux conditions mentionnées à l'article 10 LTVA pour plus de 10'000 francs de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Si cet acquéreur n'est pas déjà assujéti en vertu de l'article 21 alinéa 1 LTVA, l'assujétissement se limite à ces acquisitions. Le montant minimal de 10'000 francs par année civile s'applique également à la personne assujétiée selon l'article 21 alinéa 1 LTVA, mais elle est tenue toutefois de déclarer toute acquisition (art. 38 al. 1 let. b LTVA).

Les établissements stables sis à l'étranger et appartenant à des personnes assujétiées domiciliées sur le territoire suisse sont également considérés comme des entreprises ayant leur siège à l'étranger.

Exemple

Un organisateur de voyages domicilié sur le territoire suisse, assujéti à la TVA, charge une agence de publicité ayant son siège social en Allemagne et qui n'est pas assujétiée à la TVA suisse, de réaliser un spot publicitaire pour des vacances de ski. Cette publicité doit passer sur les chaînes de télévision de langue allemande diffusées sur le territoire suisse et à l'étranger. L'organisateur de voyages imposera la contre-prestation pour le spot télévisé en tant qu'acquisition d'une prestation de services fournie par une entreprise ayant son siège à l'étranger.

Autres exemples concernant ce genre d'acquisitions de prestations de services imposables :

- les prestations d'interprètes et de traduction ;
- les prestations de gestion ;
- les prestations publicitaires ;
- la location de personnel ;
- les prestations de traitement des données ;
- les prestations de services de télécommunications.

Partie B : Offices du tourisme et autres organisations de tourisme analogues

10. Définition des termes offices du tourisme et organisations de tourisme

Sont réputés offices du tourisme, non seulement les offices du tourisme de droit privé, mais également les autres organisations de tourisme de droit privé (p. ex. les organisations interentreprises telles que les groupements interprofessionnels et les associations d'intérêts économiques), ainsi que les institutions de droit public (organisations de tourisme de collectivités territoriales telles que la Confédération, les cantons, les régions, les communes).

11. Prestations fournies par les offices du tourisme

Les offices du tourisme réalisent une part importante de leurs opérations dans le domaine non imposable (☞ chif. 11.1). Toutefois, ils réalisent également en règle générale des chiffres d'affaires imposables (☞ chif. 11.2).

11.1 Domaine non imposable

Exemples de **recettes qui ne sont pas imposables** :

- les taxes touristiques de droit public (☞ chif. 13.1) ;
- les cotisations de membres (☞ chif. 13.3) ;
- les subventions et autres contributions des pouvoirs publics (☞ chif. 13.4) ;
- les dons (☞ chif. 13.5) ;
- les prix d'entrées à des manifestations culturelles et musicales (☞ chif. 13.6) ;
- les prix d'entrées à des manifestations sportives, également les finances d'inscription à de telles manifestations (☞ chif. 13.6) ;
- les contre-prestations résultant de la location d'installations sportives (chif. 13.7).



Les opérations de ce genre, non imposables, ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

Afin d'éviter la non-déductibilité de l'impôt préalable, respectivement la réduction de la déduction de l'impôt préalable, les offices du tourisme assujettis ont la possibilité d'opter pour l'imposition volontaire de certaines opérations. Ils peuvent par exemple opter pour l'imposition des prix d'entrée précités, mais par contre ils ne peuvent pas opter pour l'imposition des contributions touristiques et des subventions.

☞ Pour plus de détails concernant l'imposition par option, voir chif. 15 ainsi que les ch. 683 ss.

☞ Des informations supplémentaires concernant la réduction de la déduction de l'impôt préalable se trouvent sous chif. 18 ainsi que dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

11.2 Domaine imposable

Exemples de **recettes qui sont imposables** :

- l'hébergement dans des appartements de vacances, etc. (☞ chif. 13.8) ;
- la gestion d'un système de réservations (☞ chif. 13.9) ;
- le sponsoring (☞ chif. 13.5) ;
- les mandats de prestations tels que le service hivernal pour la commune, etc. (☞ chif. 13.4.3) ;
- l'exploitation d'installations sportives (☞ chif. 13.7) ;
- la vente de cartes, de souvenirs, etc. (☞ chif. 13.11) ;
- l'organisation de manifestations telles que congrès, etc. (☞ chif. 13.6 et 14).



Les opérations imposables de ce genre donnent droit à la déduction de l'impôt préalable.

12. Décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires

La répartition des dépenses et des investissements grevés d'impôt préalable conformément aux activités imposables et non imposables peut représenter une charge de travail importante pour un office du tourisme. L'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires peut donc s'avérer judicieuse en vue de simplifier les travaux administratifs en relation avec l'établissement du décompte TVA.

La méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires est un outil destiné à faciliter l'établissement des décomptes TVA aux petites et moyennes entreprises.

Pour calculer l'impôt dû, il faut multiplier le chiffre d'affaires total imposable (y compris la TVA) d'une période fiscale déterminée par le taux de la dette fiscale nette ou le taux forfaitaire octroyé par l'AFC. Lors de l'application de la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires, l'impôt préalable est pris en compte de manière forfaitaire.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir chif. 17 ainsi que la brochure « Taux de la dette fiscale nette ».

13. Les prestations individuelles, respectivement les entrées de fonds

13.1 Taxes touristiques de droit public²⁴

Aux termes de l'article 23 alinéa 1 LTVA, les taxes touristiques de droit public que reçoivent les offices du tourisme et les organisations de tourisme investies de cette fonction ne sont pas imposables, pour autant que

24 Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2001

- l'office du tourisme ou l'organisation de tourisme soit légalement chargé de leur encaissement et de leur utilisation, et que
- les taxes reçues soient utilisées conformément au but fixé dans la loi.

Cela concerne toutes les taxes touristiques prélevées auprès d'hôtes, de propriétaires de maisons ou d'appartements de vacances et de prestataires touristiques (hôtels, restaurants, funiculaires, etc.). Il s'agit par exemple des taxes de séjour, taxes de sport, taxes pour la promotion économique, taxes commerciales, taxes pour la promotion du tourisme, dans la mesure où la taxe est prélevée sur une base légale et utilisée conformément aux buts définis dans la loi. Les bases juridiques y relatives sont en général les règlements pour le prélèvement des taxes touristiques arrêtés par les cantons et les communes.

Exemple

En se fondant sur la législation communale, une commune prélève une taxe de séjour ainsi qu'une taxe générale pour la promotion économique. La commune délègue, dans une loi, l'encaissement et l'utilisation de l'ensemble de ces taxes à l'office du tourisme local de droit privé. Celui-ci utilise ces fonds dans le cadre du but défini dans la loi. L'office du tourisme ne doit ainsi imposer ni les taxes de séjour, ni celles inhérentes à la promotion économique.

13.2 Simple encaissement des taxes touristiques

Lorsqu'une organisation assujettie est chargée de l'encaissement d'une taxe touristique qu'elle doit reverser ensuite à la collectivité publique qui perçoit cette taxe, la rémunération éventuelle qu'elle touche pour sa prestation d'encaissement est imposable au taux normal.

Les taxes d'hébergement cantonales en sont un exemple : elles constituent généralement un poste de passage dans les comptes des offices du tourisme.

Quant aux rémunérations versées pour la perception de ces taxes, elles doivent être imposées au taux normal.

13.3 Cotisations de membres

L'article 18 chiffre 13 LTVA exclut de la TVA les prestations que des organismes sans but lucratif fournissent à leurs membres moyennant une cotisation fixée statutairement.

A part les institutions de droit public, les organismes à but non lucratif sont en général des associations ; les coopératives peuvent également être considérées comme n'ayant pas de but lucratif, dans la mesure où leurs statuts excluent la distribution des bénéfices, le versement d'intérêts sur le capital et la distribution du produit de liquidation aux coopérateurs.

Pour que la cotisation soit exclue de la TVA, elle doit être fixée dans les statuts. Il suffit pour cela que l'obligation de verser des cotisations soit définie dans les sta-

tuts et qu'il y soit par exemple renvoyé au règlement séparé pour le montant de ces cotisations.

Il n'est pas nécessaire que le montant de la cotisation soit le même pour tous les membres. Il est possible en effet de répartir les membres en différentes catégories avec des montants de cotisations différents (p. ex. membres actifs, membres passifs, etc.). La cotisation peut être prélevée sous forme d'un montant fixe ou en fonction d'un facteur économique concernant le membre. Ces facteurs économiques peuvent par exemple être le montant du salaire, le nombre de lits, etc. Pour une même catégorie de membres, les mêmes facteurs doivent être pris en considération pour le calcul de la cotisation. De plus, il ne doit y avoir aucun rapport direct entre les prestations effectivement acquises par les membres et la clé choisie pour le calcul de la cotisation (pas de fixation des cotisations au sens d'une répartition des coûts selon les prestations effectivement acquises).



Les contre-prestations fournies par les membres de l'association ou du groupement qui dépassent le montant fixé dans les statuts (cotisation de base) sont imposables, si celles-ci ne sont prélevées qu'auprès de certains membres ou de certaines catégories de membres.

Si des cotisations minimums sont fixées dans les statuts et qu'un membre verse un montant plus élevé, il peut s'agir d'un don non imposable (☞ chif. 13.5).

Exemple 1

Les membres d'un office du tourisme peuvent, en versant une contre-prestation supplémentaire, utiliser les services du système local de réservation. La contre-prestation versée en supplément de la cotisation de base sera imposée au taux normal par l'office du tourisme.

Exemple 2

Les membres d'un office du tourisme versent une cotisation de base annuelle. Cette cotisation est donc exclue de la TVA conformément à l'article 18 chiffre 13 LTVA. Les membres qui fournissent directement des prestations de tourisme (hôtels, funiculaires, etc.) versent en supplément une cotisation publicitaire égale à un certain pourcentage de leur chiffre d'affaires. Cette cotisation dite « de propagande » représente une contre-prestation imposable que l'office du tourisme imposera au taux normal.

13.4

Subventions et autres contributions des pouvoirs publics

Des informations complémentaires, plus étendues que les renseignements ci-après, se trouvent dans la notice « Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ».

13.4.1 Définition et traitement fiscal

On est en présence de **subventions** lorsque

- la relation à cet égard se noue entre une collectivité publique (celle qui verse la subvention) et le bénéficiaire extérieur à cette collectivité publique ;
- le bénéficiaire a un droit légal à obtenir, sur demande, une subvention et qu'il n'y a pas d'échange de prestations.

On est en présence **d'autres contributions des pouvoirs publics, lorsque** aucune contre-prestation déterminée n'est exigée en échange de la contribution, c'est-à-dire

- si le bénéficiaire est incité à adopter un comportement qui sert les objectifs économiques, scientifiques, sociopolitiques ou autres de celui qui verse la contribution ; ou
- si celui qui verse la contribution ne fait que soutenir, encourager ou favoriser le maintien d'une activité que le bénéficiaire a lui-même choisie ; ou
- si celui qui verse la contribution la destine à diminuer ou à compenser les charges financières découlant de l'exécution de tâches de droit public ; ou
- si le bénéficiaire de la contribution n'est lié que par les conditions ou les objectifs qui lui sont fixés et/ou s'il a l'obligation de rendre des comptes sur son activité à celui qui verse la contribution.

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation, même si elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations (art. 33 al. 6 let. b LTVA). La personne assujettie qui reçoit des subventions ou autres contributions des pouvoirs publics ne doit par conséquent pas les imposer. Elle procédera cependant à une réduction de la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA).

Exemple

Les offices du tourisme d'une région sont réunis dans une fédération cantonale. En vertu de la loi cantonale sur le tourisme, cette fédération reçoit une contribution du canton. Cette contribution des pouvoirs publics tombe sous le coup de l'article 33 alinéa 6 lettre b LTVA et elle n'est de ce fait pas à imposer.

13.4.2 Formes que peuvent prendre les subventions et les contributions

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics peuvent se présenter sous forme de prestations financières (paiement d'une somme d'argent) d'une part, ou sous forme de prestations appréciables en argent d'autre part, telles que par exemple des conditions préférentielles pour un prêt, des remises

de prêt, des cautionnements ou encore des prestations de services et des prestations en nature fournies gratuitement ou à un prix réduit.

Si la subvention ou la contribution des pouvoirs publics est octroyée sous forme d'une prestation appréciable en argent, sa valeur est à estimer sur la base du prix du marché et elle sera prise en compte dans le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

13.4.3 Délimitation par rapport à la contre-prestation imposable

Il y a échange de prestations (imposable) lorsque la personne assujettie fournit **des prestations concrètes et exigibles** en vertu de la loi ou en raison d'une réquisition de l'autorité publique ou encore sur la base de contrats de vente, de location, contrats d'entreprise ou mandats, que ceux-ci soient de droit public ou privé, et que le destinataire de la prestation (collectivité publique, personne privée) verse à cet effet une contre-prestation déterminée. Cela vaut également si, par la suite, l'activité du destinataire de la prestation relève de la puissance publique. Les paiements de ce genre qu'une collectivité publique effectue au fournisseur de la prestation valent contre-prestation. Celle-ci est imposable ou exclue de la TVA, selon le genre de la prestation fournie.

Exemple 1

L'office du tourisme est chargé de l'entretien des chemins et des sentiers de randonnée. Pour ce travail, il reçoit le produit des taxes de séjour (non imposables). Il est également chargé de l'entretien des installations de la communauté scolaire, travail pour lequel il reçoit une contre-prestation supplémentaire. Cette dernière contre-prestation est imposable au taux normal.

Exemple 2

Un office du tourisme gère la piscine municipale au nom et pour le compte de la commune. La commune rembourse à l'office du tourisme les coûts que celui-ci paie en son propre nom (p. ex. frais de personnel, frais de gestion). Pour l'office du tourisme, ce remboursement des frais par la commune constitue une contre-prestation imposable au taux normal.

Remarque :

Les contre-prestations provenant de l'exploitation de la piscine, que l'office du tourisme encaisse au nom et pour le compte de la commune, sont des opérations imposables pour la commune. Elle doit donc examiner l'assujettissement éventuel à la TVA du service concerné.

Exemple 3

Une commune charge l'office du tourisme local d'organiser la fête annuelle du 1^{er} août. L'office du tourisme imposera au taux normal la contre-prestation qui n'est pas financée par les taxes touristiques, c'est-à-dire le montant que la commune lui verse séparément pour ce mandat.

13.5 Sponsoring et dons

Sont réputés **dons**, les versements d'argent et autres libéralités (p. ex. sous forme de prestations en nature ou d'autres prestations appréciables en argent) pour lesquels le donateur ne reçoit aucune contrepartie déterminée en échange. En l'état, ils ne constituent pas une contre-prestation et ne sont donc pas imposables.



Si la personne assujettie reçoit des dons de ce genre, elle procédera à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

Les dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes fournies au bénéficiaire, valent contre-prestation imposable (art. 33 al. 2 LTVA). Afin d'éviter des malentendus, ceux-ci ne sont pas désignés, dans la pratique administrative, comme des dons mais comme du **sponsoring**.

Il y a sponsoring, lorsque le bénéficiaire d'une contribution (c.-à-d. moyens financiers ou prestation appréciable en argent telle que p. ex. prestations en nature ou mise à disposition de personnel) fournit en échange de celle-ci une prestation publicitaire ou une campagne de promotion en faveur du sponsor. Il peut s'agir par exemple de la mention du nom ou de la raison sociale du sponsor dans une publication.

L'appellation par laquelle les parties désignent ce type de contribution (sponsoring, partenariat, patronage, mécénat, donation) est sans importance du point de vue fiscal.

Il n'y a pas de prestation publicitaire et donc **pas de sponsoring** :

- en cas de mention, à une ou plusieurs reprises, de donateurs dans la partie officielle d'un rapport annuel, d'un rapport de recherche et/ou d'un compte rendu. Il faut entendre par compte rendu le rapport sur l'affectation des sommes d'argent et/ou des ressources matérielles mises à disposition. Toutefois, si un tel rapport contient des annonces, les contre-prestations qui s'y rapportent sont en principe imposables ;
- en cas de remerciements pour :
 - des dons de personnes ayant une activité indépendante ou une activité dépendante et qui sont mentionnées sans indication de leur profession ou de leur activité professionnelle ;
 - des dons d'institutions d'utilité publique²⁵. En font partie par exemple les fondations et les associations de soutien d'utilité publique actives dans

²⁵ Au sens des directives de la circulaire n° 12 de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre.

les domaines social, culturel, de l'éducation, des sciences, du sport, de la santé, etc. ;

Les bénéficiaires de contributions de ce genre versées par des organisations d'utilité publique ne fournissent pas de contre-prestation lorsqu'ils mentionnent, une ou plusieurs fois, dans des publications de leur choix, le nom de l'organisation d'utilité publique concernée. Si le nom de l'organisation d'utilité publique contient également la raison sociale d'une entreprise, le fait de la mentionner sous une forme neutre dans une publication et/ou de reproduire le logo et/ou la raison de commerce originale de cette entreprise ne constitue pas une contre-prestation.

- lorsque des pouvoirs publics, des personnes morales, des corporations et des institutions de droit public sont cités, pour autant que ceux-ci n'exercent pas d'activité commerciale. Sont considérées comme exerçant une activité commerciale, par exemple, les régies publiques (services électriques et des eaux, élimination des déchets, etc.).

Dans tous les autres cas de remerciements, il y a en principe prestation publicitaire.

Si une organisation de tourisme est elle-même reconnue comme organisation d'utilité publique au sens de la circulaire n° 12 de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre, les montants qu'elle reçoit ne sont pas imposables si elle mentionne, une ou plusieurs fois dans des publications de son choix, sous une forme neutre, le nom ou la raison sociale de l'auteur de la contribution ou qu'elle ne fait que reproduire le logo ou la raison de commerce originale de l'entreprise de ce dernier (art. 33a al. 1 LTVA).²⁶

Les principes énoncés précédemment ne sont pas uniquement valables pour des dons en argent, mais également pour les soutiens sous forme de prestations estimables en argent telles que, par exemple, les prestations en nature.

Exemple 1

Une entreprise exploitant des téléphériques soutient l'étude de faisabilité concernant un parc d'escalade, dont le mandat a été donné par un office du tourisme. Elle reçoit un exemplaire gratuit de l'étude, dans laquelle son nom n'est toutefois pas mentionné en tant que donatrice et elle n'a aucun droit exclusif sur les résultats de cette étude. Pour le bénéficiaire (office du tourisme), la contribution de soutien de l'entreprise de téléphériques ne représente pas une contre-prestation imposable, mais elle entraîne par contre une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

Exemple 2

Une organisation de tourisme organise un festival. Elle est soutenue financièrement par des entreprises locales et suprarégionales. Ces entreprises sont citées dans le programme de la manifestation. Le fait de citer ces entreprises dans le programme constitue une contre-prestation ; les contre-prestations de sponsoring sont imposables au taux normal.

D'autre part, une des entreprises citées dans le programme met gratuitement à la disposition des organisateurs des ordinateurs, des logiciels, des imprimantes et d'autres accessoires. Pour ces prestations appréciables en argent, l'organisation de tourisme imposera, au taux normal, le montant qu'elle aurait dû payer dans le cadre de relations commerciales ordinaires, soit comme si elle n'avait pas fourni une contre-prestation sous forme de publicité.

Exemple 3

Durant la semaine des festivités culturelles, les manifestations se déroulent dans la salle de paroisse. La paroisse prête sa salle gratuitement aux organisateurs ; elle est donc également mentionnée comme sponsor dans le programme des festivités. Dans ce cas, il n'y a pas de contre-prestation imposable (le cocontractant étant la paroisse, d'utilité publique). Par conséquent, la prestation appréciée en argent n'est pas imposable.

13.6 Manifestations culturelles, sportives et congrès

Les billets d'entrée et les finances d'inscription/de participation sont exclus de la TVA. Par contre, les recettes de sponsoring ou les contre-prestations facturées aux hôtes pour le logement, la nourriture, etc. sont imposables au taux correspondant.

Les billets d'entrée aux foires, aux expositions commerciales ou les finances de participation à des manifestations publicitaires de toutes sortes sont également imposables au taux normal.

Si un office du tourisme assujéti est simplement mandaté pour l'organisation de tels événements et qu'il facture les contre-prestations pour les manifestations culturelles, musicales ou congrès **expressément au nom et pour le compte de l'organisateur proprement dit**, seul le montant des honoraires (commissions) de l'office du tourisme pour ses prestations d'organisation est imposable (art. 11 LTVA).

De tels rapports contractuels sont à prouver au moyen de documents adéquats (☞ chif. 5.1). Si ces derniers font défaut, il n'y a pas représentation directe et les contre-prestations découlant de la manifestation sont attribuables à l'organisateur mandaté (☞ chif. 14).

☞ Pour plus d'informations au sujet de la représentation directe, voir ch. 190 ss.

- ☞ Pour plus d'informations au sujet de l'organisation de manifestations, voir la brochure « Formation et recherche ».
- ☞ Pour plus de détails concernant la réalisation de manifestations, voir la notice « Manifestations culturelles et sportives et autres festivités ».

13.7 Contre-prestation découlant de l'exploitation d'installations sportives

Si un office du tourisme assujéti ou une organisation de tourisme exploite une installation sportive en son propre nom (pour son propre compte ou pour le compte de tiers), les contre-prestations en résultant seront traitées comme suit :

- Selon l'article 18 chiffre 21 LTVA, les contre-prestations découlant de la location d'installations sportives (p. ex. patinoires, piscines) sont exclues de la TVA. Il y a location d'installations sportives, lorsque le locataire loue de telles installations dans leur ensemble, respectivement des salles individuelles ou des emplacements situés dans de telles installations, ceci pour une durée fixe et pour son usage exclusif. Le but de l'utilisation est sans importance. Ces conditions sont remplies lorsque par exemple la patinoire est louée tous les lundis à un club de hockey de 20 heures 00 à 22 heures 00.
- Par contre, les billets d'entrée dans les piscines couvertes ou en plein air, patinoires, terrains de golf, etc. (billets individuels, billets de groupe/collectifs, green fees) sont imposables au taux normal.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir la brochure « Sport ».

13.8 Prestations de services d'hébergement

Les prestations de services d'hébergement dans l'**hôtellerie** (nuitée et petit-déjeuner), fournies sur le territoire suisse en leur propre nom par des offices du tourisme, sont soumises à la TVA au **taux spécial**. De telles prestations sont à mentionner séparément dans la facture au client.

Lors de la location de **maisons et d'appartements de vacances** (meublés ou non meublés) sis sur le territoire suisse, il y a également prestation d'hébergement imposable au taux spécial. Le lieu de la prestation d'hébergement est régi par l'article 14 alinéa 1 LTVA (principe du lieu du prestataire).

La location de places pour y installer des tentes, caravanes et mobiles homes dans des **campings et parcs de mobiles homes** disposant d'installations spéciales (p. ex. douches, toilettes) est soumise au taux spécial pour l'hébergement, quelle que soit la durée de la location (à court ou à long terme).

☞ Des informations concernant les prestations complémentaires en relation avec les prestations d'hébergement (p. ex. location de places de parc, nettoyage) se trouvent dans la brochure « Hôtellerie et restauration ».

Les taxes de séjour prélevées par les établissements suisses d'hébergement, respectivement par les organisations de tourisme ne font pas partie de la contre-prestation imposable, pour autant qu'elles soient facturées sans supplément.²⁷ En outre, elles sont à mentionner séparément dans la facture.

Si l'organisation de tourisme agit en tant que simple intermédiaire, seule la provision qu'elle reçoit est imposable au taux normal.

De tels rapports contractuels sont à prouver au moyen de documents adéquats (☞ chif. 5.1). Si ces derniers font défaut, il n'y a pas représentation directe et les prestations fournies dans le cadre de l'hébergement sont attribuables à l'organisation de tourisme (☞ chif. 14).

13.9 **Gestion d'un système de réservation**

Lorsque l'hôte règle la prestation acquise directement au prestataire (p. ex. hôtel, propriétaire de la maison de vacances), il n'y a pas de problème pour déterminer, du point de vue fiscal, si l'on est en présence d'un propre chiffre d'affaires ou d'une représentation au sens de l'article 11 LTVA. L'organisation de tourisme imposera, quant à elle, la contre-prestation pour la prestation de réservation qu'elle a fournie au taux normal.

Par contre, si l'organisation de tourisme procède à l'encaissement d'une partie ou de la totalité des prestations d'hébergement et autres prestations fournies, ce sont les instructions inhérentes à la location de maisons et d'appartements de vacances qui s'appliquent (☞ chif. 14.2.1).

13.10 **Contre-prestation découlant de la location ou de l'affermage**

Conformément aux dispositions de l'article 18 chiffre 21 lettres a, c, d et f LTVA, les contre-prestations découlant notamment des prestations suivantes sont imposables au taux normal :

- la location de salles dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration ;
- la location de places de parc n'étant pas affectées à l'usage commun pour le stationnement de véhicules, sauf s'il s'agit d'une prestation accessoire à une location d'immeuble exclue de la TVA (p. ex. location de locaux commerciaux, appartements) ;
- la location de dispositifs et de machines fixés à demeure et faisant partie intégrante d'une installation autre que sportive ;
- la location de surfaces de stands de foires ou d'exposition et celle de locaux destinés à des foires ou des congrès.

Sont exclus de la TVA :

- la location de locaux dans lesquels le locataire installe son siège commercial, un établissement stable, son domicile ou dont il fait son lieu de séjour hebdomadaire (y compris les places de parc afférentes) ;
- la location d'installations sportives (v. chif. 13.7) ;
- la location de bâtiments entiers, notamment la location et l'affermage de restaurants, d'hôtels, d'halles d'exposition dans leur ensemble, mais pas la location de locaux individuels ou de surfaces.

13.11 **Contre-prestation découlant de livraisons de biens (cartes, souvenirs, etc.)**

Les contre-prestations découlant de la vente de biens (p. ex. cartes, souvenirs, vidéocassettes, livres, plans de villes) sur le territoire suisse sont soumises à la TVA :

- au taux réduit s'il s'agit de livres au sens de la LTVA ;
- au taux normal dans les autres cas.

Les contre-prestations résultant de la vente de biens à l'étranger ou à destination de l'étranger sont exemptées de la TVA (avec droit à la déduction de l'impôt préalable) pour autant que l'exportation des biens, respectivement la livraison à l'étranger, puissent être prouvées (☞ ch. 529 ss).

13.12 **Imputation des frais découlant d'un projet communautaire**

Lors de projets communautaires, par exemple une campagne publicitaire interrégionale, un des participants prend en charge la direction du projet. Il règle l'ensemble des factures et impute ensuite de manière proportionnelle les dépenses aux autres participants. La refacturation de ces dépenses est imposable au taux normal.

14. **Opérations en son propre nom ou au nom d'un tiers**

14.1 **Dispositions générales**

Les organisations de tourisme opèrent en principe **en leur propre nom et pour leur propre compte**. En l'état, est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services (art. 33 al. 2 LTVA).

Les organisations de tourisme agissent au nom et pour le compte d'un tiers uniquement

- en cas de représentation directe au sens de l'article 11 LTVA (☞ chif. 5.1) ;

- en cas de vente des prestations de services mentionnées sous chif. 5.2, pour autant que les conditions y relatives soient remplies.

Dans ces cas, seule la commission reçue en échange de l'entremise est imposable au taux normal. Cette rémunération est exonérée de la TVA si l'opération ayant fait l'objet de l'entremise est exonérée de l'impôt ou si elle est réalisée exclusivement à l'étranger. Si l'opération ayant fait l'objet de l'entremise est effectuée aussi bien sur le territoire suisse qu'à l'étranger, seule la partie de l'entremise concernant l'opération réalisée à l'étranger est exonérée de la TVA (art. 19 al. 2 ch. 8 LTVA).

L'intermédiaire peut faire figurer le numéro TVA du fournisseur de la prestation (mandant) sur sa facture adressée au destinataire de la prestation, mais il ne peut pas mentionner son propre numéro TVA.

Les opérations réalisées au nom et pour le compte d'un tiers ainsi que leur paiement au fournisseur de la prestation seront comptabilisées dans des comptes de passage spéciaux.

14.2 Particularités spécifiques à la branche du tourisme en relation avec la représentation

14.2.1 Location par un intermédiaire de maisons et d'appartements de vacances

Conformément aux règles régissant la preuve de la représentation directe (☞ chif. 5.1), le nom ou la raison sociale et l'adresse complète du propriétaire de la maison ou de l'appartement de vacances, de même que ceux du destinataire de la prestation (locataire), doivent toujours figurer dans le contrat et la facture.

Si ces conditions ne sont pas remplies, il n'y a pas représentation au sens de l'article 11 LTVA et les contre-prestations réalisées dans le cadre de l'hébergement sont attribuables à l'organisation de tourisme.



Lorsque l'organisation de tourisme supporte le risque de croquer pour la prestation d'hébergement, il n'y a pas représentation au sens de l'article 11 LTVA, mais propre chiffre d'affaires de l'organisation de tourisme.

Si l'organisation de tourisme opérant en son propre nom établit une note de crédit à l'intention du propriétaire de la maison ou de l'appartement de vacances pour la prestation acquise, les conditions posées à l'article 37 LTVA pour la facturation et le transfert de l'impôt devront être respectées afin de permettre une éventuelle déduction de l'impôt préalable.

14.2.2 Congrès

Conformément aux règles régissant la preuve de la représentation directe (☞ chif. 5.1), le nom ou la raison sociale et l'adresse complète de l'organisateur du congrès, de même que ceux du destinataire de la prestation (participant)

doivent toujours figurer dans le contrat et la facture. La simple indication du thème de la manifestation, par exemple « Congrès sur le droit fiscal international » ne suffit pas.

Si les conditions de la représentation sont remplies, l'organisateur assujéti n'aura à imposer que la contre-prestation résultant de ses prestations d'organisation.

Le traitement fiscal des contre-prestations découlant de prestations de services d'organisation est régi par l'article 14 alinéa 3 LTVA (principe du lieu du destinataire).²⁸

Elles sont donc imposables au taux normal lorsque le siège social du destinataire est sis sur le territoire suisse. S'il est indubitable que le siège social du destinataire des prestations d'organisation (mandant) se trouve à l'étranger, la contre-prestation n'est pas soumise à la TVA.

La refacturation des dépenses (au destinataire de la prestation) effectuées en son propre nom, ainsi que celles effectuées pour le compte de tiers, interviendra toujours séparément.



S'il ne ressort pas clairement de la facture, respectivement de la mention de la TVA, que cette dernière se rapporte exclusivement et de manière irréfutable à des prestations imposables fournies en son propre nom, le montant global de la contre-prestation est alors imposable au taux normal.

Pour des raisons pratiques, il est recommandé d'établir des factures séparées pour les prestations fournies en son propre nom et celles fournies pour le compte de tiers.

15. Option

15.1 Généralités

Les opérations exclues de la TVA sont mentionnées de manière exhaustive à l'article 18 LTVA.

Lorsqu'une opération, exclue de la TVA, est réalisée et qu'on n'a pas opté pour son imposition volontaire, la TVA grevant les livraisons, les importations de biens et les prestations de services destinées à sa réalisation sur le territoire suisse ou à l'étranger, ne peut pas être déduite à titre d'impôt préalable. Cela concerne non seulement l'impôt préalable relatif aux dépenses directement attribuables, mais également l'impôt préalable contenu proportionnellement (double affectation) dans les frais généraux et les investissements de l'entreprise.

- ☞ Pour de plus amples informations sur la réduction de la déduction de l'impôt préalable, voir chif. 18 ainsi que la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

Afin d'éviter que l'impôt préalable imputable à la réalisation d'opérations exclues de la TVA ne puisse pas être déduit, respectivement qu'il doive être réduit proportionnellement à l'utilisation non imposable, l'assujéti peut requérir de l'AFC l'imposition par option des opérations exclues de la TVA réalisées sur le territoire suisse, c'est-à-dire les imposer volontairement (art. 26 LTVA).

Lorsque l'AFC a admis la demande d'imposition volontaire, de telles opérations réalisées sur le territoire suisse sont à imposer comme suit :

- au taux réduit en ce qui concerne les entrées à des manifestations culturelles et sportives ainsi que les finances d'inscription à des manifestations sportives (art. 18 ch. 14 à 16 LTVA) ;
- au taux normal pour les autres opérations relevant de l'article 18 LTVA et faisant l'objet d'une imposition par option.

L'exclusion du droit à la déduction de l'impôt préalable, respectivement la réduction de la déduction de l'impôt préalable sont ainsi caduques.

15.2 Opérations qu'une organisation de tourisme peut imposer par option

Pour les organisations de tourisme, l'imposition par option des opérations suivantes, exclues de la TVA (liste non exhaustive), est envisageable :

- les cotisations de membres fixées dans les statuts selon l'article 18 chiffre 13 LTVA ;
- les prestations fournies dans le domaine de la formation (art. 18 ch. 11 LTVA), notamment les finances de participation à des congrès ;
- les prestations fournies dans le domaine de la culture, notamment les billets d'entrée à des manifestations culturelles (art. 18 ch. 14 LTVA). En cas d'imposition par option, ces prestations sont imposables au taux réduit. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux entrées à des manifestations économiques telles que foires, expositions commerciales et industrielles, lesquelles sont toujours imposables au taux normal ;
- les prestations dans le domaine du sport, en particulier les billets d'entrée à des manifestations sportives ainsi que les finances d'inscription à de telles manifestations (art. 18 ch. 15 LTVA). En cas d'imposition par option, ces prestations sont imposables au taux réduit. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux entrées n'incluant pas l'utilisation exclusive des installations sportives. A ce propos, on relèvera que l'option pour l'imposition de la location d'installa-

tions sportives (art. 18 ch. 21 LTVA) à l'usage exclusif du locataire, n'est possible que si le locataire est assujetti.

15.3 Opérations qu'une organisation de tourisme ne peut pas imposer par option

Pour les opérations non imposables citées ci-après (énumération non exhaustive), l'imposition par option n'est pas possible :

- les contributions touristiques de droit public ;
- les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ;
- les dons et contributions de tiers (sans contrepartie) ;
- les opérations relevant de la puissance publique réalisées par des organisations de tourisme de droit public.

On relèvera que l'impôt préalable grevant les dépenses en relation avec de telles opérations non imposables ne peut pas être déduit.

☞ Concernant la procédure fiscale simplifiée en cas de double affectation de biens et de services, voir chif. 18.4.

15.4 Début, durée et fin de l'imposition par option

L'option est en principe possible au plus tôt au début du trimestre au cours duquel elle est demandée par écrit. Le formulaire ad hoc se trouve sur le site internet de l'AFC.



L'application de la méthode de décompte simplifiée des taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 17.2) ou des taux forfaitaires (☞ chif. 17.3) n'est pas possible dans le cadre d'une imposition par option.

La durée minimale de l'option est de 5 ans.

Au début ou à la fin de l'imposition par option, il y a lieu d'examiner si l'on est en présence d'un changement d'affectation.

☞ Pour plus de détails concernant le dégrèvement ultérieur de l'impôt ou l'imposition de prestations à soi-même à la suite d'un changement d'affectation, voir la brochure « Changements d'affectation ».

16. Acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger

16.1 Généralités

Selon l'article 10 LTVA, le destinataire d'une prestation de services est tenu d'imposer cette acquisition s'il est assujetti en vertu de l'article 24 LTVA, et à condition que :

- a. il s'agisse d'une prestation de services tombant sous le coup de l'article 14 alinéa 3 LTVA (principe du lieu du destinataire), fournie sur le territoire suisse par une entreprise non assujettie sur le territoire suisse, ayant son siège à l'étranger et qui n'a pas opté pour l'assujettissement au sens de l'article 27 LTVA ; ou
- b. il s'agisse d'une prestation de services imposable tombant sous le coup de l'article 14 alinéa 1 LTVA (principe du lieu du prestataire), que le destinataire ayant son siège sur le territoire suisse acquiert de l'étranger et utilise ou exploite sur le territoire suisse.

Est assujetti à l'impôt en vertu de l'article 24 LTVA quiconque, au cours d'une année civile, acquiert aux conditions mentionnées à l'article 10 LTVA pour plus de 10'000 francs de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Si cet acquéreur n'est pas déjà assujetti en vertu de l'article 21 alinéa 1 LTVA, l'assujettissement se limite à ces acquisitions. Le montant minimal de 10'000 francs par année civile s'applique également à la personne assujettie selon l'article 21 alinéa 1 LTVA, mais elle est tenue toutefois de déclarer toute acquisition (art. 38 al. 1 let. b LTVA).

Les établissements stables sis à l'étranger et appartenant à des personnes assujetties domiciliées sur le territoire suisse sont également considérés comme des entreprises ayant leur siège à l'étranger.

Exemple

Un office du tourisme, opérant au niveau régional, charge une agence de publicité qui a son siège à l'étranger de réaliser une campagne d'affichage en Grande-Bretagne pour des vacances sur le territoire suisse. Cet office du tourisme imposera la contre-prestation qu'il paye pour cette campagne, au titre de l'acquisition d'une prestation de services d'une entreprise ayant son siège à l'étranger. La déduction de l'impôt préalable est possible dans le cadre des chiffres d'affaires imposables réalisés par cet office du tourisme.

Autres exemples d'acquisitions de prestations de services imposables :

- les prestations de services d'interprètes et de traducteurs ;
- les prestations de services de management ;
- les prestations de services de publicité ;
- la mise à disposition de personnel ;
- les prestations de services de traitement des données ;
- les prestations de services de télécommunications.

16.2

En cas d'établissement du décompte TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires

Les prestations de services imposables acquises auprès d'entreprises ayant leur siège à l'étranger sont également à déclarer lorsque les offices du tourisme dé-

comptent la TVA selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires. Cependant, si de telles acquisitions n'atteignent pas globalement 10'000 francs par année civile, elles ne doivent être ni déclarées, ni imposées.

La limite de 10'000 francs ne doit pas être interprétée comme une franchise. En effet, si ce montant est dépassé, la TVA est due sur l'ensemble des acquisitions de prestations de services imposables d'entreprises ayant leur siège à l'étranger et non pas seulement sur la part excédant les 10'000 francs.

17. Taux de la dette fiscale nette et taux forfaitaires

17.1 Généralités

Pour les personnes assujetties qui, outre des prestations imposables, fournissent des prestations exclues de la TVA et reçoivent également des subventions ou d'autres versements non imposables, le calcul de l'impôt préalable déductible peut représenter une charge de travail importante. Etant donné que les offices du tourisme, en particulier, peuvent être confrontés à cette charge de travail importante, le choix d'appliquer une méthode de décompte simplifiée représentera certainement un allègement non négligeable.

La détermination de l'impôt préalable déductible, la tenue de comptes séparés en comptabilité et le calcul d'une éventuelle réduction de la déduction de l'impôt préalable sont caducs en cas d'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette.

Pour autant que la personne assujettie remplisse les conditions y relatives (☞ ch. 949 et 950), elle pourra être autorisée, sur demande, à établir ses décomptes TVA au moyen de la méthode simplifiée des taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 17.2) ou des taux forfaitaires (☞ chif. 17.3).

Lors de l'établissement des décomptes TVA, les taux de la dette fiscale nette ou les taux forfaitaires sont utilisés comme de simples multiplicateurs, c'est-à-dire que le chiffre d'affaires total imposable, y compris la TVA, sera déclaré dans le décompte et multiplié, pour obtenir le montant de TVA dû, par le taux de la dette fiscale nette ou le taux forfaitaire attribué. Par contre, dans les factures aux clients, ce sont les taux d'impôt légaux, applicables aux prestations fournies selon les dispositions visées à l'article 36 LTVA, qui seront mentionnés.



L'application simultanée des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires et de l'imposition par option des chiffres d'affaires exclus de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA n'est pas possible (☞ chif. 15.1).

17.2 Taux de la dette fiscale nette

Les entreprises dont le chiffre d'affaires imposable annuel déterminant n'excède pas trois millions de francs et pour lesquelles la dette fiscale ne dépasse pas

60'000 francs par an ont la possibilité d'établir leurs décomptes TVA au moyen des taux de la dette fiscale nette.

Lors de l'établissement des décomptes TVA, les taux de la dette fiscale nette sont utilisés comme de simples multiplicateurs, c'est-à-dire que le chiffre d'affaires total imposable, y compris la TVA, sera déclaré dans le décompte et multiplié, pour obtenir le montant de TVA dû, par le taux de la dette fiscale nette attribué.

Pour les personnes assujetties dont les activités sont soumises à des taux d'impôt différents, seuls deux taux de la dette fiscale nette, au maximum, peuvent leur être attribués. Quant aux décomptes TVA, ils sont établis semestriellement.

La personne assujettie qui adhère à la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette doit conserver ce mode de décompte pendant cinq années civiles complètes au moins. Si elle renonce à appliquer cette méthode de décompte lorsqu'elle commence à établir ses décomptes TVA, elle ne pourra y adhérer au plus tôt après que cinq années civiles complètes se soient écoulées.

Lors de la fixation des taux de la dette fiscale nette, il a été tenu compte des spécificités de chaque branche économique. L'attribution de taux de la dette fiscale nette individuels, propres à chaque entreprise, n'est en revanche pas possible.

La méthode des taux de la dette fiscale nette ne peut pas être appliquée en lieu et place de la méthode des taux forfaitaires (☞ chif. 17.3).

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir la brochure « Taux de la dette fiscale nette » et les ch. 949 ss.

17.3 Taux forfaitaires

Ce sont en premier lieu les services autonomes assujettis des collectivités publiques qui peuvent appliquer les taux forfaitaires. En dehors des collectivités publiques, cette méthode de décompte peut également être appliquée par

- les associations au sens des articles 60 à 79 CC ;
- les fondations au sens des articles 80 à 89^{bis} CC ;²⁹
- les organisateurs de manifestations ne se répétant pas périodiquement dans les domaines du sport et de la culture (la personnalité juridique ne joue pas de rôle) ;
- les exploitants d'installations sportives et de centres culturels subventionnés par les collectivités publiques.

L'application des taux forfaitaires n'est pas soumise à une limite de chiffre d'affaires, ni à une limite de la dette fiscale. Si différentes activités sont exercées, il

est possible d'appliquer plusieurs taux forfaitaires. Les décomptes TVA sont établis trimestriellement.

La personne assujettie qui adhère à la méthode de décompte selon les taux forfaitaires doit conserver ce mode de décompte pendant cinq années civiles complètes au moins. Si elle renonce à appliquer cette méthode de décompte lorsqu'elle commence à établir ses décomptes TVA, elle ne pourra y adhérer au plus tôt après que 15 années civiles complètes se soient écoulées. Si la personne assujettie passe à la méthode de décompte légale, elle sera alors tenue de l'appliquer pendant 15 années civiles complètes.

La méthode des taux de la dette fiscale nette (☞ *chif. 17.2*) ne peut pas être appliquée en lieu et place de la méthode des taux forfaitaires.

☞ Pour plus d'informations à ce sujet, voir la brochure « Collectivités publiques ».

18. Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation

18.1 Généralités

Si la personne assujettie utilise des biens, des parties de biens ou des prestations de services, tant pour des affectations donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins (double affectation), elle procédera à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable conformément à l'utilisation (art. 41 al. 1 LTVA).

La répartition des dépenses et des investissements proportionnellement à leur utilisation peut, en raison de circonstances particulières, occasionner une charge de travail disproportionnée, voire être quasiment impossible à effectuer. C'est pourquoi, se fondant sur l'article 58 alinéa 3 LTVA, l'AFC admet, au sens d'une simplification, différentes possibilités pour procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, voir la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

Deux exemples de détermination de l'impôt préalable déductible, respectivement de la réduction de la déduction de l'impôt préalable sont exposés ci-après pour compléter ces informations.

18.2 Exemple 1

Une association cantonale de promotion du tourisme enregistre les valeurs suivantes (en francs) dans sa comptabilité de l'année 2007 :

Opérations non imposables :

Contribution cantonale	230'000		
Cotisations statutaires des membres (sans imposition par option)	<u>40'000</u>	270'000	49,5%

Opérations imposables (sans TVA) :

Ventes imposables au taux normal	11'000		
Prestations administratives (destinées aux membres)	244'000		
Participations de tiers aux frais	<u>20'000</u>	275'000	50,5%
Montant total déterminant		<u>545'000</u>	<u>100,0%</u>

Impôt préalable imputable :

aux achats de matériel et prestations de services	3'600		
aux investissements et autres frais de gestion	<u>20'600</u>		
Impôt préalable total		<u>24'200</u>	

L'association applique la variante forfaitaire n° 2 présentée dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation » (réduction de la déduction de l'impôt préalable sur la base du chiffre d'affaires total).

Pour l'année 2007, l'association sera globalement redevable de la TVA suivante :

TVA sur le chiffre d'affaires

Impôt de 7,6% sur un chiffre d'affaires de 275'000	20'900
--	--------

Impôt préalable

Total selon comptabilité	24'200	
Réduction de 49,5%	<u>- 11'979</u>	
Déduction totale de l'impôt préalable	12'221	<u>- 12'221</u>
TVA due		<u>8'679</u>

18.3

Exemple 2

Un office du tourisme saisit les valeurs suivantes (en francs) dans sa comptabilité pour l'année 2007 :

Opérations non imposables :

Taxes de séjour	3'000'000		
Taxes touristiques	<u>2'000'000</u>	5'000'000	42,4%

Opérations imposables (sans TVA) :

Entretien des routes de la commune	4'500'000
Produit de la gestion des propres installations sportives (entrées)	1'000'000
Contributions de sponsors aux manifestations culturelles et sportives	500'000

Opérations imposées par option (sans TVA) :

Cotisations statutaires des membres	100'000		
Entrées aux manifestations sportives et culturelles	<u>700'000</u>	<u>6'800'000</u>	57,6%
Montant total déterminant		<u>11'800'000</u>	100,0%

Impôt préalable imputable :

directement aux opérations imposables (entièrement déductible)	106'000
directement aux opérations non imposables (non déductible), et	84'000
impôt préalable non directement imputable (à répartir entre les opérations imposables et non imposables)	130'000

L'office du tourisme applique la variante forfaitaire n° 1 (attribution partielle de l'impôt préalable) proposée dans la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

Pour l'année 2007, l'office du tourisme sera globalement redevable de la TVA suivante :

TVA sur le chiffre d'affaires :

Chiffre d'affaires imposable (7,6% de 6'000'000)	456'000
Cotisations statutaires, avec imposition par option (7,6% de 100'000)	7'600
Entrées aux manifestations culturelles et sportives, avec imposition par option (2,4% de 700'000)	<u>16'800</u>
Total de l'impôt	480'400 480'400

Impôt préalable :

Déduction totale autorisée	106'000
Déduction partielle autorisée	130'000
Réduction de 42,4%	<u>- 55'120</u>
Part donnant droit à la déduction	74'880
Total de la déduction de l'impôt préalable	<u>180'880- 180'880</u>
TVA due	<u>299'520</u>

18.4

Procédure fiscale simplifiée en cas de double affectation de biens et de prestations de services³⁰

Les assujettis qui utilisent des biens et des prestations de services de manière **mixte**, c'est-à-dire aussi bien à la réalisation de chiffres d'affaires imposables (p. ex. prestations de conseil) – ou imposés par option selon l'article 26 LTVA – qu'à la réalisation de chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt (p. ex. prestations de formation), sont tenus de réduire la déduction de l'impôt préalable proportionnellement à l'utilisation.

Au sens d'une simplification, les assujettis peuvent procéder à la réduction de la déduction de l'impôt préalable par le biais de **l'imposition des chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt selon l'article 18 LTVA**.³¹ L'imposition interviendra alors dans tous les cas au taux normal – même si, en cas d'imposition par option autorisée, l'une ou l'autre de ces opérations serait imposable au taux réduit –, ceci étant donné que ces opérations n'ont pas fait l'objet d'une demande d'imposition par option. Dans le domaine de l'immobilier, cette simplification n'est pas applicable aux parties d'immeuble,

- pour lesquelles une imposition par option est possible au sens de l'article 26 alinéa 1 lettre b LTVA ;
- utilisées comme logements (logement du concierge excepté).

Pour le calcul de l'impôt, ces chiffres d'affaires sont réputés « chiffres d'affaires au brut », c'est-à-dire **TVA include** (au taux normal).



En cas d'application de cette simplification, la mention explicite de la TVA dans la facture n'est pas admise. Si l'impôt est tout de même mentionné dans la facture, la méthode simplifiée s'annule automatiquement. En pareil cas, le fournisseur de la prestation doit acquitter l'impôt – sans droit à la déduction de l'impôt préalable.

L'utilisation de cette méthode simplifiée ne nécessite aucune autorisation de l'AFC ; elle doit toutefois être utilisée pendant une année au moins (année civile ou exercice annuel).

Au début et à la fin de l'application de cette méthode simplifiée, une **correction fiscale** peut néanmoins intervenir, à savoir un dégrèvement ultérieur de l'impôt, respectivement l'imposition de prestations à soi-même. Lorsque l'application de cette méthode simplifiée débute, un crédit d'impôt à valoir sur la valeur résiduel-

30 Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} juillet 2005

31 Cette simplification peut s'appliquer par analogie aux subventions et autres contributions des pouvoirs publics (art. 33 al. 6 let. b LTVA), ainsi qu'aux dons et contributions touristiques.

le d'investissements **constitutifs d'une plus-value** peut en être la conséquence alors que, lorsque l'application de cette simplification prend fin, la conséquence en est, le cas échéant, une charge d'impôt.

☞ Sont applicables en l'espèce les mêmes règles que celles figurant dans la brochure « Changements d'affectation ».

Valable jusqu'au
31 décembre 2009