

Brochure n° 10

Entreprises de transports publics (ETP) et de transports touristiques

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
 Schwarzerstrasse 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 août 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA (1^{er} janvier 2001). Dans la présente édition, deux nouveaux chapitres ont été introduits, à savoir la « Remise d'abonnements à titre gratuit au personnel » et la « Location d'emplacements pour des stands ». Cela amène une présentation quelque peu différente, à savoir que les chapitres ne correspondent plus à la brochure émise en 2000.

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

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



Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres se rapportent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente brochure
CO	Code des obligations (RS 220)
ETP	Entreprises de transports publics
IP	Impôt préalable
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
N° TVA	Numéro d'immatriculation de la personne assujettie
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (RS 641.201)
REDIP	Réduction de la déduction de l'impôt préalable
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

valable jusqu'au
31 décembre 2009

Table des matières		Page
	Généralités	7
1.	Dispositions légales	7
2.	Entreprises de transports publics	8
2.1	Prestations de transport	8
2.2	Transports transfrontaliers de personnes dans le trafic ferroviaire international	8
2.3	Assujettissement des communautés tarifaires	9
2.4	Application des taux forfaitaires	9
3.	Titres de transport	10
3.1	Paiement anticipé	10
3.2	Transfert de la TVA	10
3.3	Opérations effectuées en son propre nom ou au nom d'autrui	11
3.3.1	Représentation directe	11
3.3.2	Ventes par un tiers mandaté, moyennant commissions, de prestations de services fournies par le prestataire effectif	11
3.3.3	Représentation indirecte	13
3.4	Prestations de transport combinées avec d'autres prestations	13
4.	Subventions et autres contributions des pouvoirs publics	14
4.1	Contributions d'investissements	15
4.1.1	Contributions à fonds perdu	15
4.1.2	Prêts des pouvoirs publics	16
4.2	Contributions d'exploitation	17
4.3	Activités accessoires des ETP	19
5.	Entreprises de transports touristiques (téléphériques et remontées mécaniques)	20
5.1	Assujettissement des entreprises de transport du secteur touristique (pools)	20
5.2	Décompte TVA	21
5.3	Vente de titres de transport communs	21
5.4	Comptabilisation	22
6.	Prestations à des proches	22
6.1	Principe	22
6.2	Transports à prix réduit pour le personnel (système FVP)	23
6.3	Autres transports à prix réduit (hors système FVP)	24
6.4	Remise d'abonnements à titre gratuit au personnel	24
6.4.1	Remise à titre gratuit d'abonnements demi-tarif des CFF	24
6.4.2	Remise à titre gratuit d'abonnements généraux des CFF, d'abonnements de parcours des CFF ou d'autres entreprises de transports publics ou privées	25
7.	Transports de personnes et location/affrètement de moyens de transport	25
7.1	Principe	25
7.2	Location de véhicules sur rails	26
8.	Particularités de la branche des transports	26
8.1	Service de bagages	26
8.1.1	Check-in / Fly-Rail	26
8.1.2	Transport de bagages combiné avec un titre de transport de personnes	26
8.1.3	Simple transport de bagages	26

8.2	Tenues de service	27
8.3	Dépôt de garantie	27
8.4	Energie	27
8.5	Horaires et indicateurs d'horaires	27
8.6	Accès au réseau	27
8.7	Bureau des objets trouvés	27
8.8	Prestations de restauration et d'hébergement fournies à bord des moyens de transport	27
8.9	Change	28
8.10	Assurances	28
8.11	Paiements par cartes de crédit, lettres de change, chèques ou mandats (y compris chèques REKA, Travellers-Checks, etc.)	28
8.12	Transports sur des parcours soumis à concession effectués par des tiers autres que le concessionnaire lui-même	29
8.13	Transports de personnes malades, blessées ou invalides	29
8.14	Distributeurs automatiques de marchandises, cabines de photos instantanées	30
8.15	Location d'emplacements pour des stands	30
8.16	Remboursement de l'impôt sur les huiles minérales	30
8.17	Places de parc, parkings couverts	30
8.18	Consignes automatiques	31
8.19	Restaurants pour le personnel, les visiteurs et la direction	31
8.20	Transports des écoliers/élèves	31
8.21	Surtaxes prélevées auprès des voyageurs sans billet valable	31
8.22	Location/affermage de biens	31
8.22.1	Installations	31
8.22.2	Immeubles ou parties d'immeubles	32
8.23	Publicité, annonces, articles publicitaires	32
8.24	Toilettes, douches et semblables	32

Généralités

Les informations dans les domaines suivants :

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

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

1.

Dispositions légales

Sont imposables à la TVA

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

effectuées sur le territoire suisse.

Est considéré comme territoire suisse le territoire de la Confédération (à l'exclusion des districts francs [dépôts francs et ports francs¹]) et les territoires étrangers conformément aux conventions internationales (Principauté de Liechtenstein et la commune allemande de Büsingue).

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

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

Lorsqu'une opération, pour laquelle il n'a pas été opté pour son imposition (art. 26 LTVA), est exclue de la TVA, l'impôt grevant les biens et les services utilisés pour réaliser ladite opération sur le territoire suisse ou à l'étranger ne peut être déduit au titre de l'impôt préalable. Les opérations exclues de la TVA sont énumérées exhaustivement à l'article 18 LTVA.

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

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

2.

Entreprises de transports publics

Sont en principe considérées comme entreprises de transports publics (ETP), les entreprises (ou parties d'entreprise) qui assurent le transport en commun dans le cadre d'un service public soumis à des impératifs de service découlant de la concession (clauses de la concession) relatifs au transport, au fonctionnement, au tarif et à l'horaire.

2.1

Prestations de transport

Le transport de personnes et de biens sur le territoire suisse est imposable au taux normal.

Lors de transport transfrontalier de personnes, seule la contre-prestation pour le tronçon parcouru sur le territoire suisse est imposable.

Le transport de personnes dans le trafic aérien international (art. 6 OLTVA) ainsi que dans le trafic ferroviaire international (art. 7 OLTVA) est soumis à un traitement fiscal spécial.

- ☞ Le trafic ferroviaire international est traité au chif. 2.2.
- ☞ Le trafic aérien est traité dans la brochure « Trafic aérien ».

Lors de transport transfrontalier de biens, la contre-prestation pour le trajet parcouru sur le territoire suisse est, à certaines conditions, exonérée de l'impôt.

- ☞ Pour de plus amples renseignements à ce sujet, voir brochure « Transports ».

2.2

Transports transfrontaliers de personnes dans le trafic ferroviaire international

(art. 7 al. 2 OLTVA)

Les transports ferroviaires transfrontaliers sont exonérés de la TVA, dans la mesure où ils font l'objet d'un titre de transport international. Font partie de cette disposition :

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

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

Aucune exonération de la TVA n'est accordée pour la vente de titres de transport forfaitaires, notamment d'abonnements généraux et d'abonnements demi-tarif, qui sont utilisés en tout ou en partie lors de transports exonérés de la TVA.



Aucune mention de la TVA ne doit figurer sur les titres de transport internationaux exonérés de l'impôt.

2.3

Assujettissement des communautés tarifaires

Le trafic des voyageurs s'organise autour de communautés tarifaires (p. ex. régional ou suisse). Les ETP émettent des billets et des abonnements aussi bien sous leur sigle que sous celui de la communauté tarifaire dont elles sont partenaires. Les recettes de ces prestations de transport en trafic des voyageurs sont enregistrées par les communautés tarifaires qui les rétrocèdent proportionnellement aux ETP. Ces recettes des communautés tarifaires n'entraînent pas leur assujettissement subjectif.

Les chiffres d'affaires déterminants tant pour l'assujettissement que pour l'établissement des décomptes TVA des ETP sont les recettes de trafic rétrocédées ou créditées par les communautés tarifaires ainsi que les contre-prestations provenant de la vente des propres titres de transport des ETP, c'est-à-dire qui n'entrent pas dans le système de répartition.

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics que la communauté tarifaire reçoit pour le compte des entreprises de transport partenaires et qu'elle leur rétrocède sont à comptabiliser dans un compte de passage.

Si une communauté tarifaire facture des participations (p. ex. publicité, frais de fonctionnement) aux entreprises partenaires, elle leur fournit des prestations. Celles-ci peuvent entraîner son assujettissement (☞ brochure « Assujettissement à la TVA »). L'assujettissement se limitera cependant à ces chiffres d'affaires ou à d'autres prestations imposables éventuelles. Les recettes du trafic demeurent toujours le chiffre d'affaires des entreprises partenaires.²

2.4

Application des taux forfaits

En vertu de l'article 58 alinéa 3 LTVA, les ETP peuvent déterminer la TVA due sur les recettes de trafic au moyen de taux forfaits. Cependant, elles ne peuvent pas appliquer les taux de la dette fiscale nette au sens de l'article 59 LTVA.

2 Précision de la pratique

Les taux forfaitaires sont un outil destiné à faciliter trimestriellement le calcul de la TVA due. Tous les chiffres d'affaires imposables (**TVA incluse**) sont à déclarer et la TVA est à déterminer en multipliant le chiffre d'affaires imposable par le taux forfaitaire accordé. Sur les titres de transport, ce sont les taux légaux en vertu de l'article 36 LTVa qui sont à mentionner.

L'application des taux forfaitaires rend inutile la détermination de l'impôt préalable et sa comptabilisation séparée dans les livres comptables. De plus, il n'y a pas à calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de l'obtention de subventions et autres contributions des pouvoirs publics.

- ☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Collectivités publiques ».

3. Titres de transport

3.1 Paiement anticipé

La vente d'abonnements (p. ex. abonnements généraux, abonnements demi-tarif, abonnements de parcours, cartes multicourses) pour des prestations de transport à fournir ultérieurement et la part des recettes de trafic relatives aux abonnements créditées à l'ETP est considérée comme un paiement anticipé. La TVA est à déclarer dans le trimestre au cours duquel la vente ou l'attribution des recettes de trafic a lieu. Le moment où la prestation de transport est fournie n'a aucune importance pour le traitement fiscal du paiement anticipé.

Par contre, il **ne s'agit pas** d'un paiement anticipé lorsque l'entreprise de transport vend des bons ou des cartes à prépaiement (p. ex. cartes à puce) au moyen desquels il est possible d'acquérir des titres de transport. Le prestataire impose sa prestation au moment où la prestation de transport est fournie (vente d'un titre de transport en propre) ou sur la base des recettes de trafic qui lui sont rétrocédées par la communauté tarifaire ou la centrale de décompte (p. ex. vente d'un billet acheté au moyen d'une carte à puce à un distributeur automatique).

3.2 Transfert de la TVA

Afin que les clients assujettis puissent déduire l'impôt préalable, les titres de transport doivent mentionner au moins le numéro de TVA et le sigle officiel, généralement connu des entreprises de transports publics (ETP), ainsi que le taux d'impôt (p. ex. TVA 7,6% incl.). Pour les billets et les abonnements communautaires, ces dispositions s'appliquent par analogie aux entreprises émettrices.³

Pour les titres de transport de plus de 400 francs, l'ETP doit, sur demande du destinataire assujetti (client), indiquer également le nom et l'adresse de ce dernier ou émettre une quittance avec les indications requises (☞ ch. 759 ss).⁴

³ Précision de la pratique

⁴ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

3.3

3.3.1 Opérations effectuées en son propre nom ou au nom d'autrui

Représentation directe

(ch. 192 ss)

Si l'assujetti peut prouver qu'il n'a reçu qu'un simple mandat d'intermédiaire et qu'ainsi il agit expressément au nom et pour le compte de son mandant, il y a une représentation directe.

Dans ce cas, seule la commission reçue pour les prestations qui font l'objet de l'entremise est imposable au taux normal. Par contre, celle-ci est exonérée de la TVA si l'opération faisant l'objet de l'entremise est elle-même exonérée de la TVA en vertu de l'article 19 LTVA ou est réalisée uniquement sur le territoire étranger.

Si cette opération est réalisée aussi bien sur le territoire suisse qu'à l'étranger, seule la part de la commission concernant le chiffre d'affaires réalisé à l'étranger est exonérée de la TVA (art. 19 al. 2 ch. 8 LTVA).

Dans sa facture adressée au destinataire de la prestation, l'intermédiaire ne doit pas mentionner la TVA avec son numéro de TVA. Si l'intermédiaire établit la facture au nom et pour le compte de son mandant, il peut mentionner l'impôt avec le numéro de TVA de celui-ci (c.-à-d. du mandant).

Le chiffre d'affaires réalisé au nom et pour le compte d'autrui ainsi que son versement au mandant sont à comptabiliser dans un compte de passage distinct.

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ».

3.3.2

Ventes par un tiers mandaté, moyennant commissions, de prestations de services fournies par le prestataire effectif

La vente des prestations de services suivantes, que l'intermédiaire effectue sur mandat du prestataire effectif, relève par analogie de la représentation directe :

- billets d'avion des compagnies assurant des vols de ligne, pour autant que l'intermédiaire soit rémunéré par la compagnie aérienne sur la base d'une commission⁵ ;
- billets de train, cartes multicourses et abonnements des transports publics vendus par des agences de voyages, des kiosques et d'autres points de vente similaires ;

- billets et abonnements des chemins de fer de montagne et des remontées mécaniques (vendus par des offices du tourisme, des établissements de restauration et d'autres points de vente semblables) ;
- billets d'entrée au concert et au théâtre vendus par des bureaux de réservation tels que magasins de musique et banques ;
- billets d'entrée à des manifestations sportives vendus par des bureaux de réservation tels que maisons d'édition, banques ainsi que clubs de fans ;
- billets de loterie de tout genre (loto, Sporttip, tombola, etc.) vendus par des restaurants, des kiosques et d'autres points de vente, même si les commissions provenant de la vente de telles prestations sont soumises à l'assurance-vieillesse et survivants (AVS).

Pour les prestations de services susmentionnées, les conditions de la représentation directe sont remplies, si :

- a) le nom du prestataire (représenté) apparaît clairement sur le ticket, le billet, etc. (☞ chif. 3.2). En cas de groupement d'entreprises de transports publics, la mention de l'un des membres de la communauté tarifaire suffit ;
- b) l'acheteur obtient un document lui permettant d'acquérir directement la prestation payée à l'avance, par exemple sous la forme d'un titre de transport (billet ou carte multicourses), d'un ticket, d'un billet d'entrée ou d'une vignette autoroutière ou pour cycles ;
- c) le décompte entre le vendeur (représentant) et le prestataire (représenté) s'effectue sur la base d'une commission ;
- d) l'entremise a pour objet la fourniture d'une prestation individuelle. Par contre, si l'entremise a pour objet une combinaison de plusieurs prestations (p. ex. voyage à forfait au sens de la Loi fédérale du 18 juin 1993 sur les voyages à forfait), il s'agit toujours d'un chiffre d'affaires réalisé en propre par le tiers mandaté (☞ brochure « Agences de voyages et offices du tourisme ») ;
- e) il s'agit d'un paiement anticipé pour une prestation de services. Cette réglementation n'est donc pas applicable aux livraisons de biens.

Si toutes les conditions susmentionnées sont remplies, le tiers mandaté (représentant) ne doit imposer au taux normal que la commission reçue pour sa prestation d'intermédiaire. La commission d'intermédiaire est exonérée de l'impôt si l'opération ayant fait l'objet de l'entremise est réalisée à l'étranger (art. 19 al. 2 ch. 8 LTVA).



Ne constituent par contre pas une activité d'intermédiaire, mais le propre chiffre d'affaires du représentant les ventes de prestations de services pour lesquelles celui-ci a fait valoir la déduction de l'impôt préalable lors de l'acquisition.

3.3.3

Représentation indirecte

Dans tous les cas où les conditions énumérées aux chif. 3.3.1 et 3.3.2 ne sont pas remplies, il y a représentation indirecte.



Par conséquent, la totalité de la contre-prestation pour le bien ou la prestation de services que l'assujetti fournit en qualité de représentant vaut chiffre d'affaires et pas seulement la commission.

3.4

Prestations de transport combinées avec d'autres prestations

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

Si une entreprise de transports revend une prestation exclue de la TVA fournie par un tiers en la majorant d'un supplément (marge et/ou part aux frais généraux), la totalité de la contre-prestation est exclue de la TVA. Ceci dans la mesure où le supplément ne constitue pas la contrepartie d'une autre prestation imposable de l'entreprise de transport.

Exemple

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

Les assujettis qui réalisent aussi bien des opérations imposables que des opérations exclues de la TVA doivent opérer une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable.

☞ Pour de plus amples informations, voir chif. 4.3 et la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».



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

Dans la mesure où un contrat de collaboration existe entre l'ETP et l'organisateur d'une manifestation exclue de la TVA (culturelle ou sportive), il est quand même admis, que la contre-prestation soit répartie dans le décompte TVA en fonction des taux d'impôt, lorsque

- la valeur (transport et entrée) est fixée dans un contrat ou dans un autre document y relatif et
- qu'aucun transfert de la TVA ne soit mentionné sur le billet combiné à un prix global.

Pour les billets combinés, délivrés dans le cadre du transport public, il y a lieu de prendre garde en particulier à ce que le traitement fiscal de ces différents éléments, en raison de la procédure de décompte avec les entreprises de transport participant aux recettes des billets combinés, soit garanti. Dès lors, il faut distinguer les autres prestations entre opérations exclues de la TVA (sans droit à la déduction de l'impôt préalable) ou de prestations imposables.

Ne sont pas réputés billets combinés au sens défini ci-dessus, les combinaisons de prestations fixées préalablement qui, en relation avec la prestation de transport, dépassent 24 heures ou incluent une nuitée. De telles combinaisons de prestations sont à traiter fiscalement comme des voyages (☞ brochure « Agences de voyages et offices du tourisme » pour la facturation et le traitement fiscal).⁶

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

4. Subventions et autres contributions des pouvoirs publics

(art. 8 OLTVa)

Pour les ETP, sont considérées comme subventions et autres contributions des pouvoirs publics les contributions versées par la Confédération, les cantons ou les communes sur la base d'un mandat de prestations ou pour la couverture de déficits (p. ex. aides financières, indemnités diverses). Il s'agit de contributions qui servent à indemniser les coûts non couverts des différentes offres de transport commandées par les pouvoirs publics.

☞ Pour de plus amples informations, voir la notice « Subventions et autres contributions des pouvoirs publics ».

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics peuvent également consister en avantage sous la forme de conditions préférentielles consenties lors de prêts (remise partielle ou totale d'intérêts).

- ☞ Pour plus d'informations, voir chif. 4.1.2.

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation et engendrent, par conséquent, chez le bénéficiaire une réduction de la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA). Pour une réduction appropriée, il y a lieu de distinguer les **contributions d'investissements** et les **contributions d'exploitation**.

On n'est par contre pas en présence d'une subvention ou autre contribution des pouvoirs publics, mais d'une contre-prestation imposable lorsque la prestation de l'ETP est fournie en vertu d'un mandat (art. 394 CO) ou d'un contrat d'entreprise (art. 363 CO).

Exemple

Participation d'une communauté scolaire aux coûts d'une ETP pour l'utilisation gratuite des transports publics par les élèves.

4.1

4.1.1

Contributions d'investissements

Contributions à fonds perdu

Si une ETP reçoit des contributions à fonds perdu, donc non remboursables, l'impôt préalable grevant les investissements est à réduire proportionnellement. Elle ne peut déduire l'impôt préalable que pour la part non subventionnée des investissements.

Pour la réduction de la déduction de l'impôt préalable, il est sans importance que les contributions à fonds perdu soient comptabilisées directement en diminution d'un compte de l'actif ou encore, par souci de transparence, dans un compte correctif de valeur au bilan, respectivement comptabilisées dans un compte d'exploitation.

- ☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».
- ☞ Concernant une réduction supplémentaire de la déduction de l'impôt préalable en relation avec les contributions d'exploitation, voir chif. 4.2.

Si les investissements comprennent des propres travaux sur des constructions, un impôt de prestations à soi-même est dû. En principe, la valeur de ces travaux se détermine selon le prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé à un tiers indépendant. En raison des contributions d'investissements, cet impôt préalable calculé est à prendre en compte dans le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Exemple

Une ETP investit 10 millions de francs dans une nouvelle installation. Ce montant se compose d'une part des propres prestations sur des constructions pour 1 mil-

lion de francs (TVA exclue) et d'autre part des prestations acquises auprès de tiers avec ou sans TVA. Les propres prestations ont été valorisées au titre de la prestation à soi-même à un prix comme pour un tiers indépendant et déclarées. L'impôt préalable grevant les achats de marchandises a été mis en compte. Les pouvoirs publics accordent une contribution à fonds perdu à raison de 40% de l'investissement total (TVA incluse). Le reste est financé à parts égales par des fonds propres et un prêt des pouvoirs publics.

Calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable grevant la nouvelle installation (montants en milliers de francs)			
	ACTIFS	PASSIFS	
	<i>Nouvel investissement</i>	<i>Prêt des pouvoirs publics</i>	<i>Impôt dû (Prestation à soi-même)</i>
<i>Propres prestations (sans TVA)</i>	1'000	100.0%	
<i>Impôt de prestation à soi-même</i>	76	7.6%	
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
<i>Prestations de tiers (TVA 7.6% incl.)</i>	8'693		
<i>Autres charges (sans TVA)</i>	231		
<i>Total investissem. (TVA incl.)</i>	10'000		
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
<i>Contribution à fonds perdu</i>	40%	-4'000	
<i>Impôt préalable grevant</i>			
- les propres prestations déclarées	-76		76
- les prestations de tiers selon justificatifs donnant droit à déduct. de l'IP	-614		614
<i>L'impôt préalable doit être réduit en fonction des contributions à fonds perdu reçues par rapport à l'investissement (TVA incl.).</i>			690
<i>REDIP : 40% de 690</i>	276		
<i>(NB : à reporter à l'actif)</i>			-276
<i>Investissement net</i>	<hr/> 5'586	<hr/> 100.0%	
<i>Financement de l'investissement net à 50% au moyen d'un prêt des pouvoirs publics</i>	50.0%	2'793	
<i>50% d'autofinancement</i>		<hr/> 2'793	
<i>Prêt des pouvoirs publics</i>			<hr/> 76
<i>Impôt de prestation à soi-même dû</i>			<hr/> 414
<i>Impôt préalable déductible</i>			

4.1.2

Prêts des pouvoirs publics

Si, par contre, les investissements ne sont pas financés par des contributions à fond perdu, mais par des prêts des pouvoirs publics, ces derniers sont à considérer comme des fonds étrangers. Les prêts des pouvoirs publics peuvent prendre la forme de prêts remboursables ou non, de prêts sans intérêts ou à des conditions préférentielles. L'avantage procuré par les intérêts à des conditions préférentielles sur les prêts des pouvoirs publics est à considérer comme une contribution d'exploitation (☞ chif. 4.2).



Si, par la suite, les pouvoirs publics renoncent au remboursement de tels prêts, cet amortissement financier constitue également une contribution d'exploitation (subvention) qui entraîne une réduction de la déduction de l'impôt préalable ([☞] chif. 4.2).

4.2

Contributions d'exploitation

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ([☞] chif. 4), les remises de prêts totales ou partielles et les avantages procurés par les intérêts à conditions préférentielles sur les prêts des pouvoirs publics ([☞] 4.1.2) entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable.

En règle générale, les entreprises de transports publics appliquent la réduction de l'impôt préalable sur les contributions d'exploitation au moyen d'un taux forfaitaire de REDIP (actuellement 3,5%⁷) fixé par l'AFC en collaboration avec l'Office fédéral des transports (OFT).

Le forfait de la réduction de la déduction de l'impôt préalable comprend les avantages en intérêts sur les prêts à conditions préférentielles et les remboursements d'impôt sur les huiles minérales ([☞] chif. 8.16).⁸

Le montant de cette réduction de la déduction de l'impôt préalable forfaitaire, à reporter au chiffre 130 du décompte trimestriel, s'obtient en multipliant le montant des contributions d'exploitation et des remises de prêts (base de calcul) par le taux fixé. Les avantages en intérêts sur les prêts à conditions préférentielles et les remboursements d'impôt sur les huiles minérales cités ci-dessus ne font pas partie de la base de calcul.

L'application du taux forfaitaire de REDIP évite également à l'ETP de devoir réduire l'impôt préalable restant sur les dépenses d'investissement et d'exploitation en raison de ces contributions.

[☞] Concernant les activités accessoires, voir les informations aux chif. 4.3 et 8.

Si l'ETP n'applique pas le taux forfaitaire de REDIP, l'impôt préalable grevant les charges d'exploitation est à réduire proportionnellement et, en plus, dans la même proportion, l'impôt préalable restant sur les investissements de l'année ([☞] chif. 4.1.1).⁹

7 Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} juillet 2004

8 Précision de la pratique

9 Précision de la pratique

Exemple

Cet exemple est basé sur les données figurant au chif. 4.1.1. Il démontre la façon de procéder à l'amortissement comptable de l'investissement d'une part et à l'amortissement financier du prêt des pouvoirs publics d'autre part, cela dans le cadre de l'ensemble des contributions d'exploitation octroyées par la Confédération, les cantons et les communes. Les écritures comptables les plus importantes ① à ③ sont indiquées à la fin de l'exemple.

Calcul de réduction de la déduction de l'impôt préalable dans le compte d'exploitation au moyen du taux forfaitaire de REDIP			
(montants en milliers de francs)			
	ACTIFS	PASSIFS	
	Nouvel investissement	Prêt des pouvoirs publics	
Bilan			
Solde à nouveau			
Amortissem. nouvel investis. ①	5'586	2'793	
Amortissement prêt ②	-280	-115	
Solde à reporter	<u>5'306</u>	<u>2'678</u>	
Comptes d'exploitation			
	CHARGES	PRODUITS	Impôt dû
Recettes de trafic (TVA incl.)			
Impôt dû (TVA)		83'000	
Recettes de trafic net		<u>-5'862</u>	5'862
Contributions totales (y compris l'amortissement du prêt des pouvoirs publics de 115) ②		77'138	
Impôt dû (7,6% de Fr. 77'138)			<u>5'862</u>
			IP
Charges d'exploitation (TVA incl.)	50'000	107.6%	
TVA sur charges d'exploitation	<u>-3'532</u>	7.6%	
Charges d'exploitation (sans TVA)	46'468		3'532
Amortissement nouvel investis. ①	280		
Autres amortissements	128		
Charges de personnel	90'000		
Autres charges (sans TVA)	2'015		
REDIP	③ 2'240		-2'240
Bénéfice net		7	
	<u>141'138</u>	<u>141'138</u>	
Impôt préalable déductible			1'292

Calcul de réduction de la déduction de l'impôt préalable sur l'ensemble des contributions:

Contributions totales	64'000	100,0%
-----------------------	--------	--------

soit réduction de la déduction de l'impôt préalable au taux forfaitaire	③	2'240 3,5% *
-------------------------------------------------------------------------	---	-------------------

Écritures comptables:

① Amortissements	à	Nouvel investissement
② Prêt des pouvoirs publics	à	Indemnités totales
② Poste / Banque	à	Indemnités totales
③ Charges d'exploitation	à	Impôt préalable
		<u>2'240</u>

* Taux forfaitaire de REDIP en vigueur dès le 1^{er} juillet 2004

4.3 Activités accessoires des ETP

Les activités accessoires des ETP qui sont exploitées indépendamment du transport soumis à concession par rail et par route et dont les recettes ne servent pas à couvrir l'activité concessionnaire, ne sont pas régies par le taux forfaitaire de REDIP pour les ETP.

Si ces secteurs (activités accessoires) de l'entreprise reçoivent des subventions ou des prêts à des conditions spéciales (p. ex. des crédits dans le cadre de la Loi fédérale du 6 octobre 2006 sur la politique régionale ; RS 901.0¹⁰), la réduction de la déduction de l'impôt préalable est à faire selon les dispositions générales valables décrites dans la brochure spéciale « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation ».

Les assujettis qui utilisent des biens et des prestations de services pour une **double affectation**, c.-à-d. tant pour la réalisation de chiffres d'affaires imposables - également avec l'option en vertu de l'article 26 LTVA - qu'exclus de la TVA, doivent réduire la déduction de l'impôt préalable proportionnellement à l'utilisation.

Au sens d'une simplification, les assujettis qui utilisent des biens et des services pour réaliser aussi bien des opérations imposables que des opérations exclues de la TVA **en vertu de l'article 18 LTVA** peuvent, au lieu de réduire comme il se doit la déduction de l'impôt préalable, **imposer également les chiffres d'affaires exclus de la TVA**. Ceux-ci, puisque n'ayant pas fait l'objet d'une option pour l'imposition, sont à imposer dans tous les cas au **taux normal**, même si, en

10 La Loi fédérale sur la politique régionale (RS 901.0) remplace, avec entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2008, la Loi fédérale sur l'aide aux investissements dans les régions de montagne (LIM ; RS 901.1).

cas d'option, certaines opérations étaient imposables au taux réduit. Dans le domaine des immeubles, cette simplification n'est pas applicable aux parties d'immeuble

- pour l'imposition desquelles il peut être opté en vertu de l'article 26 alinéa 1 lettre b LTVA ;
- qui sont utilisées à des fins d'habitation (logement du concierge excepté).

Pour le calcul de la TVA, ces chiffres d'affaires sont à considérer comme TVA **incluse** (taux normal).

Aucune mention de la TVA ne doit figurer dans la facture. Si, néanmoins, la facture fait mention de la TVA, la méthode simplifiée devient caduque. Dans ce cas, l'assujetti doit acquitter la TVA, mais **sans droit à la déduction de l'impôt préalable**.

L'utilisation de cette simplification ne nécessite aucune demande écrite auprès de l'AFC. Son application doit durer au moins une année (civile ou commerciale).

Au début et à la fin de l'application de la simplification, une **correction de la TVA** peut être nécessaire, à savoir soit un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, soit une imposition au titre de la prestation à soi-même. Cela signifie qu'un crédit d'impôt est possible au début alors qu'à la fin une charge d'impôt peut être due sur la valeur résiduelle des investissements **augmentant la valeur**.

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

Cette simplification peut s'appliquer par analogie aux subventions et autres contributions des pouvoirs publics, ainsi qu'aux dons.¹¹

5. **Entreprises de transports touristiques (téléphériques et remontées mécaniques)**

Si des téléphériques sont soumis aux conditions mentionnées au chif. 2, leurs activités sont alors régies par les mêmes dispositions que celles applicables aux ETP en matière de décompte, de subventions et de réduction de la déduction de l'impôt préalable (☞ chif. 4). Si tel n'est pas le cas, les dispositions ci-après sont à appliquer.

5.1 **Assujettissement des entreprises de transport du secteur touristique (pools)**

Si plusieurs entreprises de transport dans le domaine touristique se regroupent pour fournir ensemble des prestations de transport dans leur région et apparaissent, vis-à-vis des clients, comme une entité unique (p. ex. sous la forme d'une

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

société simple au sens de l'art. 530 CO), ce pool peut être assujetti (art. 21 al. 2 LTVA).

Il en est ainsi si des entreprises de téléphériques et de remontées mécaniques d'une région émettent des titres de transport et des abonnements communs qui permettent d'acquérir des prestations de transport auprès de toutes les entreprises partenaires du groupement (p. ex. cartes pool pour la saison d'hiver). Si le pool remplit les conditions de l'assujettissement, il doit s'annoncer auprès de l'AFC, indépendamment du fait que les différentes entreprises affiliées au pool soient elles-mêmes déjà inscrites individuellement dans le registre de la TVA ou non (☞ ch. 941).

5.2

Décompte TVA

Le pool doit déclarer et imposer dans ses décomptes toutes les ventes de titres de transport effectuées en son nom et pour son compte par les entreprises de transports qui lui sont affiliées et par les autres points de vente.

Dans le même décompte TVA, il peut déduire l'impôt préalable sur les montants qu'il a versés à titre de recettes de trafic aux entreprises de transports affiliées sur la base d'avances provisoires convenues en fonction de clés fixes ou de fréquences.

La déduction de l'impôt préalable ne peut cependant être effectuée que pour les prestations fournies par des entreprises de transports assujetties. Il faut en outre que les recettes de trafic redistribuées soient documentées sous forme de décomptes périodiques contenant toutes les exigences requises conformément aux ch. 759 ss. Dans ces décomptes doivent figurer les numéros de TVA de toutes les entreprises de transports participant aux prestations communautaires ainsi que celui du pool.

Ces décomptes constituent la base pour les entreprises de transports affiliées pour la comptabilisation des recettes de trafic qui leur reviennent et pour leur déclaration de la TVA.

Les charges communes assumées par le pool (p. ex. dépenses publicitaires, frais de personnel) sont à facturer séparément aux entreprises de transports affiliées et à imposer. Le pool peut déduire l'impôt préalable grevant ses acquisitions pour autant que les justificatifs portent toutes les exigences requises selon les ch. 759 ss. Les entreprises de transport affiliées ont pour leur part droit à la déduction de l'impôt préalable correspondante pour autant qu'elles soient assujetties à la TVA.

5.3

Vente de titres de transport communs

La vente de titres de transport communs par une entreprise de transports ne constitue pour elle qu'un poste de passage non soumis à la TVA (☞ chif. 3.3), pour autant

- qu'elle soit affiliée à un pool (☞ chif. 5.1) et
- que le traitement fiscal soit effectué conformément au chif. 5.2.

5.4

Comptabilisation

Afin de faciliter le contrôle auprès des entreprises de transports, des chiffres d'affaires qu'elles déclarent et de l'impôt préalable sur les charges qu'elles déduisent, il est recommandé d'enregistrer les ventes des titres de transport du pool et les paiements compensatoires (encaissements et décaissements) dans un compte courant pool.

Puis, sur la base de la convention entre les entreprises de transports affiliées et du décompte du pool (☞ chif. 5.2), les recettes de trafic qui reviennent à chacune des entreprises de transports ainsi que leur participation aux charges du pool sont à virer depuis ce compte courant dans les comptes de produits et de charges respectifs.

6.

6.1

Prestations à des proches

Principe

Si une prestation est fournie à une personne proche et que celle-ci ne doit pas payer le prix qui serait demandé à un tiers indépendant dans les relations commerciales normales, la valeur de la contre-prestation correspond à celle qui aurait été convenue entre des tiers indépendants. Il en va de même lorsque des personnes proches obtiennent gratuitement, de façon directe ou indirecte, une prestation qui ne serait pas accordée à un tiers indépendant.

Les personnes proches sont entre autres :

- les détenteurs de personnes morales (actionnaires, associés d'une Sàrl) ;
- les associés de sociétés de personnes (associés d'une société en nom collectif, associés et commanditaires d'une société en commandite, associés d'une société simple) ;
- les associés de sociétés coopératives qui ne doivent pas payer de cotisations pour appartenir à la coopérative ;
- les entreprises liées (p. ex. en raison d'une relation étroite telle que l'appartenance à un groupe ou en fonction de relations contractuelles, économiques ou personnelles) ;
- fondations de prévoyance en faveur du personnel.

Le **personnel** (collaborateurs actifs, anciens ou retraités) fait aussi partie du cercle des personnes proches. Toutefois, les prestations effectuées à de tels destinataires sont soumises à un traitement spécial :

- Lors de prestations au personnel à des **conditions préférentielles**, la TVA est due sur la contre-prestation effectivement payée. Si ce montant de la TVA est inférieur à celui qui serait dû, l'assujetti est toutefois redeva-

ble, au minimum, de la TVA qui serait due au titre d'une prestation à soi-même (art. 33 al. 3 LTVA).

- Lors de prestations fournies **à titre gratuit** au personnel, le droit à la prétention (en particulier selon le contrat de travail, le règlement du personnel, la convention collective de travail ou le droit coutumier) a son importance.
- Si le personnel est **en droit** de prétendre à une prestation gratuite, il s'agit d'un élément du salaire et relève par conséquent d'une prestation à titre onéreux.

Indépendamment de la prétention à un droit ou non, certaines prestations au personnel sans participation déterminante dans l'entreprise, dérogent à la règle (☞ chif. 6.3 et 6.4).¹²

- En cas de prestations gratuites uniques (p. ex. lors d'un jubilé ou d'un autre événement spécial) ou d'autres prestations gratuites sans droit auxdites prestations (p. ex. boissons de la pause offertes par l'employeur), il y a prestations à soi-même.
- Lorsque des prestations sont fournies à titre onéreux au personnel intéressé de manière déterminante à l'entreprise (c'est-à-dire avec une participation dans l'entreprise donnant droit à plus de 20% des voix), c'est la valeur qui serait convenue entre des tiers indépendants qui vaut contre-prestation.



Pour les membres de la famille qui ne travaillent pas dans l'entreprise et bénéficiant de conditions préférentielles (p. ex. prix de faveur pour un abonnement de transport), il y a lieu d'imposer le prix qui serait facturé à un tiers indépendant.

Les prestations fournies à titre onéreux sont aussi à imposer en cas d'application des taux forfaitaires ou des taux de la dette fiscale nette (☞ chif. 2.4).

☞ Pour d'autres critères de délimitation quant au caractère onéreux ou gratuit des prestations fournies au personnel ainsi que les bases de calcul, voir la brochure « Prestations à soi-même ».

6.2

Transports à prix réduit pour le personnel (système FVP)

Les prestations de transports que les ETP fournissent à leur personnel et à d'autres catégories de personnes dans le cadre du système FVP (facilité de voyage pour le personnel) sont décomptées à la TVA de manière centralisée par les

Chemins de fer fédéraux suisses (CFF). Ces prestations n'engendrent donc aucune mesure fiscale particulière pour les ETP.

6.3

Autres transports à prix réduit (hors système FVP)

Si des transports à prix réduit qui **ne relèvent pas du système FVP** sont fournis au personnel ou à d'autres catégories de destinataires par des entreprises de transports publics et de transports touristiques, le traitement fiscal est à appliquer selon les critères mentionnés au chif. 6.1.

L'AFC autorise cependant à valoriser forfaitairement les transports à prix réduit et à les décompter pour le **personnel actif, ancien et retraité** de la manière suivante :

- Prestations de transports fournies au personnel actif

Est imposable la contre-prestation payée, mais au moins **30%**¹³ du prix qui serait facturé à un tiers indépendant pour une prestation du même genre (base: tarif pour indigènes). Ce pourcentage tient également compte des déplacements professionnels.

Exemple (montants TVA exclue)

Le collaborateur paye 600 francs pour un abonnement de la communauté tarifaire dont le prix normal pour un tiers indépendant (tarif indigène) est de 1'200 francs. La base de calcul pour la prestation à soi-même est de 360 francs (30% de 1'200 francs). Il est donc à imposer le montant effectivement payé de 600 francs.

- Prestations de transports fournies au personnel ancien et retraité

Est imposable la contre-prestation payée, mais au moins **45%**¹⁴ du prix qui serait facturé à un tiers indépendant pour une prestation du même genre (base : tarif pour indigènes).

6.4

6.4.1

Remise d'abonnements à titre gratuit au personnel¹⁵

Remise à titre gratuit d'abonnements demi-tarif des CFF

- De telles libéralités, indépendamment du montant, ne sont pas à imposer ni en tant que prestations à titre onéreux ni au titre d'une prestation à soi-même, c.-à-d. que le droit à la prestation et la limite d'exonération de 300 francs ne sont pas déterminants.

¹³ Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008

¹⁴ Modification de la pratique au 1^{er} janvier 2008

¹⁵ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2007

- Dans le cadre de leurs activités imposables, les assujettis peuvent déduire l'impôt préalable grevant les acquisitions pour autant que les exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVa soient remplies.

6.4.2

Remise à titre gratuit d'abonnements généraux des CFF, d'abonnements de parcours des CFF ou d'autres entreprises de transports publics ou privées

Pour autant que le personnel utilise lesdits abonnements essentiellement à des fins professionnelles (pour visiter des clients, effectuer des montages ou des services d'entretien, acheter des marchandises, etc.), les dispositions suivantes sont applicables :

- De telles libéralités, indépendamment du montant, ne sont pas à imposer ni en tant que prestations à titre onéreux ni au titre d'une prestation à soi-même, c.-à-d. que le droit à la prestation et la limite d'exonération de 300 francs ne sont pas déterminants ;
- Dans le cadre de leurs activités imposables, les assujettis peuvent déduire l'impôt préalable grevant les acquisitions pour autant que les exigences de l'article 37 alinéa 1 LTVa soient remplies.

Si lesdits abonnements sont utilisés à des fins privées par le personnel, l'impôt préalable grevant ces acquisitions ne peut pas être déduit. Ceci est également valable, si le collaborateur utilise accessoirement l'abonnement général ou de parcours pour des déplacements professionnels.

7.

7.1

Transports de personnes et location/affrètement de moyens de transport

Principe

Afin de pouvoir opérer le traitement fiscal approprié, le prestataire doit en principe déterminer si la prestation fournie relève d'une prestation de transports ou d'une prestation de location/affrètement d'un moyen de transport.



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.

S'il s'agit d'une prestation de transports de personnes, la contre-prestation pour des courses transfrontalières est imposable au taux normal proportionnellement au trajet parcouru sur le territoire suisse.

- ☞ Pour de plus amples renseignements, voir chif. 2.1 ainsi que brochures « Transports » et « Agences de voyages et offices du tourisme ».
- ☞ En ce qui concerne le transport transfrontalier de personnes dans le trafic ferroviaire international, voir chif. 2.2.

S'il s'agit de la location/affrètement d'un moyen de transport, la contre-prestation est imposable au taux normal lorsque le moyen de transport, au moment de sa mise à la disposition du client, se trouve sur le territoire suisse. Il importe peu pour le traitement fiscal que ce moyen de transport soit utilisé pour des courses sur le territoire suisse ou à l'étranger.¹⁶

7.2

Location de véhicules sur rails

La location de véhicules sur rails que le locataire utilise de manière prépondérante à l'étranger est exonérée de la TVA (art. 19 al. 2 ch. 2 LTVA). Il est sans importance que le locataire ait son siège en Suisse ou à l'étranger.

Les véhicules sur rails sont utilisés de manière prépondérante à l'étranger dans la mesure où plus de 50% des kilomètres parcourus par ces wagons se situe à l'étranger.

Le bailleur peut en démontrer l'utilisation sur la base d'un suivi de l'acheminement des wagons ou au moyen des décomptes du pool européen. Si le contrat de location spécifie un tronçon de mise en service et s'il en résulte que le véhicule est utilisé de manière prépondérante à l'étranger, ce contrat vaut moyen de preuve.

8.

Particularités de la branche des transports

8.1

Service de bagages

8.1.1

Check-in / Fly-Rail

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

8.1.2

Transport de bagages combiné avec un titre de transport de personnes

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

8.1.3

Simple transport de bagages

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

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Transports ».

8.2**Tenues de service**

L'assujetti peut déduire au titre de l'impôt préalable l'impôt grevant l'achat des tenues de service (p. ex. uniformes). Si le personnel doit payer entièrement ou partiellement les tenues de service, cette contre-prestation est à imposer au taux normal.

8.3**Dépôt de garantie**

Un dépôt de garantie (p. ex. pour le badge du pool des entreprises de transports touristiques) que le prestataire s'engage à restituer ne représente pas une contre-prestation d'une prestation fournie (☞ ch. 260).

8.4**Energie**

La vente d'énergie en tout genre est imposable au taux normal.

- ☞ La notice « Importation, exportation et transit d'électricité et de gaz » fournit de plus informations concernant le traitement fiscal de la vente et de l'échange d'énergie.

8.5**Horaires et indicateurs d'horaires**

La vente d'horaires imprimés sous forme de livre et d'autres imprimés comme des livres, des journaux et des revues est imposable au taux réduit, pour autant qu'ils remplissent certaines conditions quant au contenu, à la forme et au mode de parution (☞ brochure « Imprimés »).

La vente d'horaires et autres informations sur des supports de données électroniques ou fournis électroniquement sont imposables au taux normal.

8.6**Accès au réseau**

La mise à disposition de sillons relève d'une prestation de services consistant à surveiller et à préserver le passage ainsi qu'à conférer le droit d'utilisation de l'infrastructure à d'autres opérateurs. Cette prestation de services est réputée fournie à l'endroit du siège du prestataire (principe du lieu du prestataire, art. 14 al. 1 LTVA). Par conséquent, si le siège du prestataire se situe sur le territoire suisse, la prestation est imposable au taux normal.

8.7**Bureau des objets trouvés**

La contre-prestation pour l'ordre de recherche d'objets perdus est imposable au taux normal. Les recettes provenant de la vente des objets trouvés non réclamés (p. ex. lors de ventes aux enchères) sont à imposer au taux correspondant des biens.

8.8**Prestations de restauration et d'hébergement fournies à bord des moyens de transport**

Les moyens de transport (cars, trains fer, avions, bateaux, etc.) ne sont pas réputés établissements stables.

Les prestations de la restauration facturées séparément et fournies à bord de moyens de transport sont imposables au taux normal, si le siège du prestataire se situe sur le territoire suisse. Le lieu où se trouve le moyen de transport est sans importance. Si le prestataire a son siège de l'activité à l'étranger, la contre-prestation pour la prestation de restauration est non soumise à la TVA.

Si les prestations de la restauration et d'hébergement fournies à bord d'un moyen de transport sont facturées forfaitairement avec la contre-prestation pour la prestation de transport/affrètement, elles sont alors considérées comme prestations accessoires au transport/affrètement et suivent le sort fiscal de cette dernière.¹⁷

Les prestations d'hébergement dans le domaine du trafic ferroviaire régulier et international où le transport de personnes apparaît au premier plan représentent toujours une prestation accessoire au transport. Il est sans importance que l'hébergement soit compris dans un prix forfaitaire (p. ex. voyage en wagon-lits) ou qu'un supplément soit payé (p. ex. couchette).¹⁸

- ☞ Pour de plus amples informations, voir les brochures « Transports » et « Agences de voyages et offices du tourisme ».

8.9

Change

Les opérations de change sont exclues de la TVA. L'impôt préalable grevant les dépenses d'investissements et les charges d'exploitation pour de telles opérations ne peut pas être déduit. Lorsque des biens et des prestations de services sont affectés aussi bien à des buts imposables qu'exclus, l'impôt préalable est à réduire proportionnellement.

Le taux forfaitaire de REDIP (☞ chif. 4.2) qu'applique l'ETP sur les contributions d'exploitation ne couvre pas la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison d'opérations exclues de la TVA. Par conséquent, une réduction supplémentaire est à opérer en raison de ces opérations exclues de la TVA (☞ chif. 4.3).

8.10

Assurances

Concernant le traitement fiscal de ces opérations, il y a lieu de consulter la brochure « Assurances ».

8.11

Paiements par cartes de crédit, lettres de change, chèques ou mandats (y compris chèques REKA, Travellers-Checks, etc.)

Est imposable le montant de la facture réglé par l'opération de paiement. La commission de cartes de crédit, les intérêts d'escompte, les frais de change, les autres frais et taxes d'encaissement ne peuvent pas être portés en déduction du chiffre d'affaires imposable.

¹⁷ Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2005

¹⁸ Précision de la pratique

Le montant facturé, moins d'éventuels escomptes et rabais, est à comptabiliser dans un compte de produits. Les commissions de cartes de crédit, les intérêts d'escompte et les frais de change sont à saisir dans un compte de charges (☞ ch. 234).

8.12 Transports sur des parcours soumis à concession effectués par des tiers autres que le concessionnaire lui-même

Les prestations de transports soumises à concession effectuées par une entreprise tierce (p. ex. entreprise privée d'automobile postale) sur mandat d'une ETP (p. ex. CarPostal SA) sont imposables au taux normal.

En vertu des articles 38 ss LTVA, l'impôt préalable grevant les dépenses (p. ex. véhicules, pièces de rechange, réparations) relatives à cette activité imposable peut être déduit.

Les recettes provenant de la vente des titres de transport et encaissées au nom de l'ETP sont à imposer par cette dernière. Ces recettes sont, pour l'entreprise mandatée, à comptabiliser dans un compte de passage.

8.13 Transports de personnes malades, blessées ou invalides

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

Même s'ils sont équipés de dispositifs fixes ou d'aménagements spéciaux, les moyens de transports publics (p. ex. trains, bus, trams et téléphériques) ne sont pas réputés spécialement aménagés pour le transport de telles personnes. En conséquence, ce genre de transport est imposable au taux normal.

☞ Pour de plus amples informations, voir la brochure « Santé ».

Les prestations de premiers secours et d'assistance lors de sauvetage de personnes blessées sont exclues de la TVA, uniquement si la personne qui donne les soins exerce une profession dans le domaine de la santé au sens de l'article 3 alinéa 2 OLTVA (p. ex. médecin, infirmière).¹⁹

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

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

8.14**Distributeurs automatiques de marchandises, cabines de photos instantanées**

Les recettes provenant de la propre exploitation d'automates de distribution de marchandises (produits alimentaires, boissons, cigarettes, journaux, etc.) et de photos sont à imposer au taux correspondant.

Les recettes provenant de la mise à disposition d'un emplacement pour un automate exploité par un tiers, constitue la cession d'un droit, laquelle est imposable au taux normal.

☞ Pour de plus amples informations, voir ch. 316 ss.

8.15**Location d'emplacements pour des stands**

Indépendamment du fournisseur de la prestation²⁰, la simple location d'emplacements pour des stands en plein air est exclue de la TVA. Par contre, si des prestations accessoires (p. ex. raccordements d'électricité, de gaz, d'eau) ou des prestations supplémentaires (mise à disposition d'infrastructure telle que matériel de stand) sont fournies en même temps, la totalité de la contre-prestation pour la location est imposable au taux normal (☞ ch. 674).

8.16**Remboursement de l'impôt sur les huiles minérales**

Les remboursements de l'impôt sur les huiles minérales par la Direction générale des douanes sont considérés comme des subventions. Ils sont intégrés dans le taux forfaitaire de REDIP que l'ETP applique sur les contributions d'exploitation (☞ chif. 4.2).²¹

8.17**Places de parc, parkings couverts**

Les recettes provenant de la location de places de parc affectées à l'**usage commun** sont exclues de la TVA (art. 18 ch. 21 let c LTVA). Est par contre imposable au taux normal la **location de places de parc non affectées à l'usage commun pour le stationnement de véhicules**, sauf s'il s'agit d'une prestation accessoire à une location d'immeuble exclue de la TVA.

Sont considérées comme affectées à l'usage commun, uniquement les places de parc situées en bordure de routes ou sur des places publiques, sans barrière d'accès. Les taxes de parc prélevées par horodateurs, parcmètres ou par la remise de cartes de stationnement en zone bleue sont exclues de la TVA.

Ne sont pas considérées comme affectées à l'usage commun, les places de parc dans des parkings couverts ou sur des aires de parking délimitées par des mesures de construction (p. ex. barrières) ou les places de parc qui sont rattachées à des immeubles déterminés (p. ex. Park & Raid, les alentours de gares,

20 Précision de la pratique

21 Modification de la pratique en vigueur dès le 1^{er} janvier 2004

d'hôpitaux, de bâtiments administratifs, d'écoles). Les recettes provenant de telles places de parc sont imposables au taux normal.

La mise à disposition à titre onéreux de places de parc au personnel est imposable au taux normal.

8.18 Consignes automatiques

La location de consignes automatiques est considérée comme une livraison imposable au taux normal.

8.19 Restaurants pour le personnel, les visiteurs et la direction

Concernant le traitement fiscal de tels chiffres d'affaires, voir ch. 313 ss.

8.20 Transports des écoliers/élèves

Le transport des écoliers/élèves est imposable au taux normal (☞ chif. 2.1 et 4).

8.21 Surtaxes prélevées auprès des voyageurs sans billet valable

La surtaxe que les entreprises de transport de personnes perçoivent des voyageurs sans billet valable (VSBV) ne vaut pas contre-prestation, mais dédommagement au sens propre et n'est pas soumis à la TVA.

Les frais de rappel sont réputés accessoires et suivent le sort fiscal du dédommagement.

Si, en plus de la surtaxe, le prix du billet est perçu, le montant du transport est imposable au taux normal. Lorsque le titre du transport est compris dans le dédommagement, la valeur imposable du transport est à évaluer et à justifier par des documents.²²

8.22 Location/affermage de biens

8.22.1 Installations

La location et l'affermage de dispositifs et de machines fixés à demeure et faisant partie d'une installation d'exploitation (p. ex. rails, installations fixes de pompage et grues) est imposable au taux normal.

Par contre, si ces dispositifs et ces machines sont loués avec un immeuble (ou partie d'immeuble) à l'usage exclusif du locataire, les chiffres d'affaires en résultant sont exclus de la TVA (p. ex. location d'un atelier avec ses équipements et machines, d'un hôtel ou d'un restaurant avec ses installations). L'option pour l'imposition de telles opérations est possible (art. 26 al. 1 let. b LTVA).

Ne relève pas d'une telle location, mais d'une prestation de services au sens de l'article 7 LTVA, l'accès au réseau, c.-à-d. la mise à disposition de sillons (☞ chif. 8.6).

8.22.2 Immeubles ou parties d'immeubles

La brochure « Administration, location et vente d'immeubles » explique le traitement fiscal applicable aux recettes provenant des ventes et des locations d'immeubles ou de parties d'immeubles.

8.23 Publicité, annonces, articles publicitaires

La mise à disposition de surfaces sur des bâtiments, des véhicules, des chariots à bagages ainsi que de vitrines et autres présentoirs du même genre à des fins publicitaires est imposable au taux normal. Une telle opération constitue l'octroi du droit d'afficher des supports publicitaires et donc une prestation de services imposable (art. 7 al. 2 let. a LTVA ; ch. 177). Le lieu de fourniture de cette prestation de services est régi par l'article 14 alinéa 3 LTVA (principe du lieu du destinataire).

La contre-prestation provenant d'annonces publicitaires dans des horaires ou dans d'autres publications est imposable au taux normal si l'annonceur a le siège de son activité économique sur le territoire suisse (principe du lieu du destinataire).

La vente d'articles publicitaires (p. ex. pins, porte-monnaie, cartes postales) est également imposable au taux normal.

8.24 Toilettes, douches et semblables

De telles recettes sont imposables au taux normal.