

Info TVA 09 concernant le secteur

Transports



Remarques préliminaires

Dans cette publication, les notions pouvant présenter une forme masculine et féminine sont utilisées indifféremment sous l'une ou l'autre forme. Elles doivent être considérées comme équivalentes.

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
AFD	Administration fédérale des douanes
al.	Alinéa
art.	Article
ch.	Chiffre
CHF	Francs suisses
CIM	Règles uniformes concernant le contrat de transport international ferroviaire des marchandises
CMR	Convention du 19 mai 1956 relative au contrat de transport international de marchandises par route (RS 0.741.611)
DTe	Décisions de taxation électroniques
e-dec	Déclaration électronique
LD	Loi du 18 mars 2005 sur les douanes (RS 631.0)
let.	Lettre
LTVA	Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
NCTS	Nouveau système informatisé de transit
PCD	Procédure centralisée de décompte de l'AFD
ORPL	Ordonnance du 6 mars 2000 concernant une redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RS 641.811)
OTVA	Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
RPLP	Redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TCNA	Transport combiné non accompagné
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Taux d'impôt applicables jusqu'au 31.12.2010:

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

Taux d'impôt applicables à partir du 01.01.2011:

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

Introduction relative aux explications contenues dans la présente info TVA

Cette info TVA se base sur la LTVA et l'OTVA entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010 et est valable depuis cette même date (**1^{er} janvier 2010**), en tenant toutefois compte des réglementations contenues dans l'Info TVA Pratiques de l'AFC: applicabilité temporelle. Les renseignements qui ont été donnés verbalement ou par écrit sous le régime de l'ancienne loi sur la TVA du 2 septembre 1999 et qui ne concordent pas avec le contenu de la présente information ne sont pas applicables aux opérations commerciales effectuées à partir de l'entrée en vigueur de la nouvelle LTVA du 12 juin 2009. En revanche, les renseignements donnés et les publications édités sur la base de l'ancienne loi sur la TVA restent valables pour les opérations commerciales effectuées durant la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2009. Les explications contenues dans cette publication doivent permettre aux assujettis (et à leurs représentants) de faire valoir leurs droits et de remplir leurs obligations en lien avec la TVA.

L'info TVA contient des informations relatives à la pratique destinées aux entreprises actives dans le domaine du transport et de la logistique. Elle aborde notamment la thématique du transport de marchandises et de personnes et des prestations accessoires qui leur sont liées, ainsi que celle de la location et l'affrètement de moyens de transport.

Pour toutes les autres informations (par ex. l'assujettissement, la contre-prestation ou la déduction de l'impôt préalable), veuillez consulter les infos TVA concernées.

Un numéro unique d'identification des entreprises (IDE) a été introduit avec l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2011 de la loi fédérale du 18 juin 2010 sur le numéro d'identification des entreprises (LIDE; RS 431.03). L'IDE, suivi de l'ajout TVA, remplace l'ancien N° TVA. Le format de ce nouveau numéro se base sur l'IDE, *CHE-123.456.789*, complété par le suffixe *TVA*, par exemple: *CHE-123.456.789 TVA*.

Pour minimiser les coûts d'adaptation supportés par les entreprises, les deux numéros peuvent être utilisés indifféremment du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2013. En cas d'utilisation du nouveau N° TVA, l'ancien peut également figurer en tant que numéro de référence (☞ par ex. N° de réf. sur le décompte TVA).

Remplacée
par les publications
basées sur le web

Table des matières

1	Transport de personnes	7
1.1	Transport de personnes sur le territoire suisse.	7
1.1.1	Prestations exclues du champ de l'impôt dans le secteur du transport de personnes	7
1.1.2	Prestations de transport combinées avec d'autres prestations (combinaisons de prestations)	8
1.1.2.1	Principe.	8
1.1.2.2	Application de la règle des 70 % (art. 19, al. 2, LTVA).	9
1.2	Transport transfrontalier de personnes.	10
1.2.1	Exonération de l'impôt du trafic aérien international (art. 41 OTVA)	10
1.2.2	Exonération de l'impôt du trafic ferroviaire international (art. 42 OTVA)	10
1.2.3	Exonération de l'impôt du trafic international par car (art. 43 OTVA)	11
1.2.4	Transport transfrontalier de personnes avec d'autres moyens de transport (taxis, limousines, etc.)	14
1.3	Diverses prestations en relation avec le transport de personnes.	16
1.3.1	Exploitation de trajets soumis à concession par des tiers autres que le détenteur de la concession	16
1.3.2	Transport de bagages combiné avec un titre de transport.	16
1.3.3	Possibilité, lors du transport, de dormir ou de se reposer à bord d'un moyen de transport.	16
1.3.4	Prestations de restauration fournies à bord des moyens de transport	17
1.4	Prestations de transport ainsi que location ou affrètement.	17
1.4.1	Délimitation de la prestation de transport par rapport à la location ou l'affrètement	17
1.4.2	Location ou affrètement d'avions	18
1.4.3	Location ou affrètement de véhicules ferroviaires.	18
1.5	Aperçu schématique: Prestation de transport de personnes ainsi que location ou affrètement	19
2	Transport de biens.	20
2.1	Principe.	20
2.1.1	Transport de biens sur mandat d'un destinataire, respectivement d'un mandant (client) ayant son siège en Suisse	20
2.1.2	Transport de biens sur mandat d'un destinataire, respectivement d'un mandant (client) ayant son siège à l'étranger	21
2.2	Impôt sur les acquisitions.	21
2.3	Etats de faits constitutifs de l'exonération d'impôt	22
2.3.1	Importation.	22
2.3.2	Exportation	25
2.3.3	Transports de biens effectués à l'étranger et transports de biens placés sous surveillance douanière.	26

2.3.4	Prestations connexes au transport ou à l'expédition de biens	26
2.3.5	Preuve relative à l'exonération fiscale	28
2.3.5.1	Preuve lorsque le destinataire de la prestation a son siège ou son domicile sur le territoire suisse	28
2.3.5.2	Preuve lorsque le destinataire de la prestation a son siège ou son domicile à l'étranger	29
2.3.6	Déclaration dans le décompte TVA	29
2.3.7	Remboursement de la TVA	30
2.4	Prescriptions douanières	31
2.4.1	Décision de taxation TVA de l'AFD	31
2.4.2	Taxation à l'importation de plusieurs envois au moyen d'une seule déclaration en douane	32
2.4.3	Entrepôts douaniers	32
2.4.3.1	Livraisons de biens d'origine étrangère sur le «reste» du territoire suisse depuis un entrepôt douanier	33
2.4.3.2	Prestations de services fournies dans un entrepôt douanier	33
2.4.3.3	Livraisons de biens à l'étranger	33
2.4.3.4	Entreposage et stockage de biens ainsi que location de locaux (d'entreposage) dans un entrepôt douanier	34
2.4.3.5	Travaux exécutés dans les entrepôts douaniers	34
2.5	Autres prestations dans le domaine des transports	34
2.5.1	Effets de déménagement	34
2.5.2	Assurance transport	35
2.5.3	Dégâts lors du transport	36
2.5.4	Conteneurs, palettes et emballages	36
2.5.5	Transports spéciaux et émoluments d'autorisation	37
2.5.6	Entreposage et stockage de biens	37
2.5.7	Location de locaux (d'entrepôts)	38
2.5.8	Location d'équipements fixés à demeure	38
2.5.9	Transport combiné non accompagné (TCNA)	39

Annexes

I.	Arbre décisionnel permettant de déterminer le traitement fiscal des prestations de transport ainsi que la mise à disposition de moyens de transport	41
II.	Carte représentant le périmètre de 150 kilomètres applicable aux voyages transfrontaliers par car	42

1 Transport de personnes

Le transport de personnes est réputé prestation de services. Le lieu de la prestation est le lieu où s'effectue le transport, en fonction des distances parcourues (art. 8, al. 2, let. e, LTVA).

☞ La distinction entre prestation de transport et location/affrètement est précisée au ch. 1.4 ci-après.

1.1 Transport de personnes sur le territoire suisse

Les prestations de transport de personnes sur le territoire suisse sont soumises à l'impôt au taux normal; s'il s'agit de transports transfrontaliers, seule la part de la contre-prestation afférente à la partie du trajet effectuée sur le territoire suisse est imposable (art. 8, al. 2, let. e, LTVA).

Le transport international de personnes par avion, par train et par car est soumis à un traitement fiscal spécial (art. 41 à 43 OTVA).

☞ Des informations complémentaires sur le trafic aérien figurent dans l'Info TVA concernant le secteur Trafic aérien.

☞ Des informations complémentaires sur le trafic ferroviaire sont disponibles dans l'Info TVA concernant le secteur Entreprises de transports publics et de transports touristiques.

☞ Des explications complémentaires sur le trafic par car sont fournies au ch. 1.2.3 ci-après.

1.1.1 Prestations exclues du champ de l'impôt dans le secteur du transport de personnes

Le transport de personnes malades, blessées ou handicapées à l'aide de moyens de transport spécialement aménagés à cet effet est exclu du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 7, LTVA).

☞ Des informations complémentaires au sujet de la qualification, sur le plan fiscal, de telles prestations de transport de personnes et en particulier les exigences au niveau de l'aménagement des véhicules figurent dans l'Info TVA concernant le secteur Santé.

1.1.2 Prestations de transport combinées avec d'autres prestations (combinaisons de prestations)

1.1.2.1 Principe

Lorsque des prestations de transport sont fournies en combinaison avec d'autres prestations indépendantes, par exemple dans les domaines de la formation, de la culture ou du sport (exclus du champ de l'impôt selon l'art. 21, al. 2, ch. 11, 14 et 15, LTVA), elles doivent en principe être appréciées de manière autonome sur le plan fiscal (art. 19, al. 1, LTVA) et donc être décomptées individuellement avec l'AFC. Le fournisseur de prestations doit en l'état facturer séparément les différentes prestations. Les indications figurant sur les justificatifs (factures, quittances ou tickets) doivent permettre un traitement fiscal correct des différentes prestations. S'agissant des prestations exclues du champ de l'impôt fournies dans les domaines de la formation, de la culture et du sport, le fournisseur de ces prestations ne peut pas mentionner la TVA sur la facture (art. 27, al. 2, LTVA), dans la mesure où il n'opte pas pour l'imposition de celles-ci (art. 22 LTVA).

Une facturation forfaitaire est possible à condition que la TVA ne soit pas mentionnée et que la valeur des différentes prestations à décompter séparément puisse être calculée à partir d'enregistrements comptables appropriés.

Même si, au vu de ce qui précède, il est possible de procéder à une facturation forfaitaire, les différentes prestations indépendantes doivent être décomptées individuellement avec l'AFC. Cela signifie que les prestations imposables doivent être imposées au taux d'impôt qui leur est applicable (taux normal, taux spécial ou taux réduit), tandis que les prestations exclues du champ de l'impôt, celles fournies à l'étranger et celles exonérées de l'impôt ne doivent pas être imposées. Relevons que la déduction de l'impôt préalable n'est pas possible en proportion de la valeur des prestations exclues du champ de l'impôt (☞ Info TVA Objet de l'impôt).

Lorsqu'une entreprise de transport vend une prestation exclue du champ de l'impôt (fournie par un tiers) avec une majoration (bénéfice et/ou participation aux frais généraux), la totalité de la contre-prestation est exclue du champ de l'impôt. Il en va ainsi pour autant que le supplément ne constitue pas une contre-prestation pour une autre prestation imposable de l'entreprise de transport.



Si des prestations exclues du champ de l'impôt et des prestations imposables sont facturées forfaitairement et qu'il est fait mention de la TVA, l'impôt mentionné (ou déterminant) est dû (art. 27, al. 2, LTVA).

Exemple

A l'occasion d'un match du FC Lausanne-Sport à Genève, une entreprise de transport propose d'effectuer le transport des supporters jusqu'à Genève. Le prix du trajet, billet d'entrée inclus, se monte à 65 francs, le trajet coûtant à lui seul 35 francs. Le prix du billet d'entrée, qui est exclu du champ de l'impôt, doit être facturé séparément. La prestation de transport est, elle, imposable au taux normal.

1.1.2.2

Application de la règle des 70 % (art. 19, al. 2, LTVA)

Lorsque plusieurs prestations indépendantes les unes des autres sont proposées, moyennant une contre-prestation globale, en tant que combinaison de prestations (c.-à-d. à un prix global ou à un prix forfaitaire), elles peuvent être traitées de manière uniforme comme la part de la prestation principale, pour autant que la valeur de celle-ci représente au moins **70 %** de la contre-prestation totale (art. 19, al. 2, LTVA). Le taux d'impôt applicable est déterminé en fonction de la part de la prestation principale.

La règle de la combinaison n'est applicable qu'aux prestations fournies sur le territoire suisse. Lorsque des prestations fournies sur le territoire suisse font l'objet d'un assemblage avec des prestations fournies à l'étranger, la règle de la combinaison n'est possible que pour la partie de l'assemblage des prestations fournies sur le territoire suisse qui contient différentes prestations imposables et/ou exclues du champ de l'impôt (art. 32 OTVA).

- ☞ Des informations complémentaires au sujet de la règle des 70 % figurent dans l'Info TVA Objet de l'impôt.

Exemple

A l'occasion d'un spectacle d'opéra à Lausanne, une entreprise de transport propose des billets combinés (c.-à-d. trajet Genève - Lausanne plus billet d'entrée) au prix de 200 francs. La part de la prestation de transport s'élève à 35 francs. L'entreprise de transport décide de facturer la prestation de manière forfaitaire.

La part de la prestation principale (c.-à-d. le billet d'entrée au spectacle) s'élève à plus de 70 % de la contre-prestation totale, ce qui a pour conséquence que la qualification, sur le plan fiscal, de la prestation globale s'effectue en fonction de l'entrée au spectacle exclue du champ de l'impôt. Il n'y a donc aucun droit à la déduction de l'impôt préalable pour la prestation globale (art. 29, al. 1, LTVA).



Si des prestations imposables et des prestations exclues du champ de l'impôt sont facturées forfaitairement et qu'il est fait mention de la TVA, l'impôt mentionné (ou déterminant) est dû (art. 27, al. 2, LTVA).

1.2

1.2.1

Transport transfrontalier de personnes **Exonération de l'impôt du trafic aérien international (art. 41 OTVA)**

Sont exonérés de l'impôt:

- les transports aériens dont l'aéroport de départ ou d'arrivée se situe sur le territoire suisse;
- les transports aériens qui s'effectuent au-dessus du territoire suisse, d'un aéroport étranger à un autre aéroport étranger.

Est exonérée de l'impôt la partie d'un transport aérien international effectuée entre deux aéroports suisses, pour autant que ce transport soit uniquement interrompu par une escale technique ou que cette interruption permette à un voyageur de changer d'avion pour prendre un vol de correspondance.

☞ Des informations complémentaires concernant le trafic aérien international figurent dans l'Info TVA concernant le secteur Trafic aérien.

1.2.2

Exonération de l'impôt du trafic ferroviaire international **(art. 42 OTVA)**

Les transports ferroviaires transfrontaliers sont exonérés de l'impôt, dans la mesure où ils font l'objet d'un titre de transport international. Tombent sous le coup de cette disposition:

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

Pour qu'il y ait exonération fiscale, il faut en outre que le prix du transport sur le territoire étranger soit supérieur au montant de la TVA suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse) qui n'est pas dû en raison de l'exonération fiscale.

Aucune exonération d'impôt 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 pour des transports exonérés de l'impôt.

Il y a titre de transport international dès lors que, s'agissant de la prestation de transport fournie, la gare de départ ou la gare d'arrivée est située à l'étranger. Cela est également valable lorsque, pour des raisons techniques de décompte, plusieurs titres de transport sont émis pour la vente du trajet international. Les vouchers et les documents de voyage se rapportant à un voyage en train dont la gare de départ ou la gare d'arrivée est située à l'étranger, sont également considérés comme des titres de transport internationaux.



Sur les titres de transport internationaux exonérés de l'impôt, il ne doit pas être fait mention de la TVA (art. 27, al. 2, LTVA).

1.2.3

Exonération de l'impôt du trafic international par car (art. 43 OTVA)

Sont exonérés de l'impôt les transports de personnes par car (au sens des catégories D et D1 du permis de conduire suisse) sur les trajets

- effectués de manière prépondérante à l'étranger; ou
- effectués en transit, afin de relier des lieux de départ et d'arrivée situés à l'étranger.

Sont exonérés de l'impôt les transports de personnes effectués sur le territoire suisse qui sont destinés à amener directement une personne au lieu de départ de l'une des prestations de transport précitées, dans la mesure où ces transports sont facturés avec l'une ou l'autre des prestations en question.

Lors de transports transfrontaliers effectués de manière prépondérante sur le territoire suisse, la contre-prestation relative au trajet effectué sur le territoire suisse est imposable (art. 8, al. 2, let. e, LTVA).

Exemples

Transport de personnes effectué de manière prépondérante à l'étranger

Trajet de Vevey à Hambourg (DE); le trajet effectué sur le territoire suisse est exonéré de l'impôt car la part prépondérante du transport a lieu à l'étranger.

Transport de personnes effectué de manière prépondérante sur le territoire suisse

Trajet de Thoune à Mulhouse (France); le trajet effectué sur le territoire suisse est soumis à l'impôt au taux normal, car la part prépondérante du transport a lieu sur le territoire suisse:

Thoune → Mulhouse (France) Total 150 km Prix CHF 75.00
Thoune → frontière CH (Bâle) c.-à-d. 120 km

part du transport sur le territoire suisse

Le trajet effectué sur le territoire suisse correspond à 80 % de l'ensemble du trajet; le montant de 60.00 francs (CHF 75.00 x 80 %) est donc imposable au taux normal.

L'impôt dû se monte à (CHF 60.00 = 108,0 %) CHF 4.45

Le montant de CHF 15.00 (CHF 75.00 - CHF 60.00)

correspondant au trajet effectué à l'étranger est, lui, exonéré de l'impôt.

Calcul forfaitaire de la partie du trajet effectuée sur le territoire suisse dans le trafic international par car

Lors d'un transport transfrontalier par car, la partie du trajet effectuée sur le territoire suisse doit être imposée lorsqu'elle est prépondérante par rapport au trajet total (art. 8, al. 2, let. e, LTVA en relation avec l'art. 43 OTVA). Pour faciliter le calcul de l'impôt aux entreprises de transport par car, l'AFC a créé un **forfait** en collaboration avec des représentants de la branche du transport par car. Grâce à ce calcul par approximation au sens de l'art. 80 LTVA, l'impôt dû sur le transport effectué sur le territoire suisse est calculé, lors de **voyages transfrontaliers par car**, sur la base d'un montant forfaitaire par passager. Ainsi, le calcul exact des trajets effectués sur le territoire suisse et à l'étranger n'est plus nécessaire.

Pour les trajets internationaux par car dont le lieu de destination se situe à plus de 150 kilomètres du territoire suisse (à vol d'oiseau depuis la frontière suisse), l'AFC estime que la part prépondérante du trajet se trouve à l'étranger; dans de tels cas, la totalité de la contre-prestation à valoir sur le transport est exonérée de l'impôt. Les trajets internationaux dont le lieu de destination se situe à l'intérieur du périmètre précité de 150 kilomètres sont réputés effectués de manière prépondérante sur le territoire suisse; le trajet parcouru sur le territoire suisse est par conséquent soumis à l'impôt au taux normal, tandis que la partie du trajet effectuée à l'étranger demeure exonérée de l'impôt (☞ Annexe II.; Représentation du **périmètre de 150 kilomètres** pour les voyages transfrontaliers par car).

**Calcul de la TVA en cas de prix global pour le transport
(par passager; resp. par personne)**

Jusqu'à nouvel avis, le montant déterminant pour le calcul de l'impôt sur le transport aller et retour s'élève, pour de tels trajets, à **25 francs par personne** (TVA de 8,0 % incluse; en 2010: 7,6 %).

Exemple

Lieu de destination situé à l'intérieur du périmètre de délimitation de 150 kilomètres

Prix global du transport par passager CHF 45.00
montant imposable par passager CHF 25.00 à 8,0 % (= CHF 1.85)

Pour les arrangements comprenant deux nuitées ou plus à l'étranger, l'AFC admet que la part relative au transport effectué à l'étranger est prépondérante et que la totalité de la prestation est exonérée de l'impôt; le périmètre de 150 kilomètres ne joue donc aucun rôle dans ce cas.

Pour les arrangements incluant une seule nuitée (voyage de deux jours) à l'intérieur du périmètre de délimitation, il convient d'appliquer le forfait de 25 francs par passager.

**Calcul de la TVA en cas de prix global (par car) pour le transport
(forfait)**

Pour les trajets sur commande (c.-à-d. facturation forfaitaire d'autocars, indépendamment du nombre de passagers) à destination de lieux situés à l'intérieur du périmètre de délimitation, il convient d'imposer au taux normal 60 % du prix forfaitaire facturé par autocar (prestation de transport); ce montant s'entend TVA incluse.

Exemple

Lieu de destination situé à l'intérieur du périmètre de 150 kilomètres

Prix global pour un bus de 40 places assises CHF 1'550.00

Montant à imposer:

60 % de CHF 1'550.00 (= 108,0 %) CHF 930.00

Impôt dû (taux normal de 8 %) CHF 68.90

Pour les trajets sur commande comprenant deux nuitées ou plus à l'étranger, l'AFC admet ici également que la part relative au transport effectué à l'étranger est prépondérante et que la totalité de la prestation est exonérée de l'impôt; le périmètre de 150 kilomètres ne joue donc aucun rôle dans ce cas également.

Pour les trajets sur commande comprenant une seule nuitée (voyage de deux jours) à l'intérieur du périmètre de délimitation, il convient d'imposer le forfait à valoir sur la prestation de transport à raison de 60 % au taux normal.

Champ d'application du forfait:

- Tous les prestataires offrant des prestations de transport transfrontalier de personnes par autocar, c'est-à-dire tant les autocaristes que les agences de voyages peuvent appliquer ce forfait.
- L'application du forfait en cas de trajets internationaux par car ne tient compte que de la contre-prestation pour la partie du trajet effectuée sur le territoire suisse, c'est-à-dire que les autres prestations fournies sur le territoire suisse telles que d'hébergement et de restauration doivent être imposées en sus.
- La prestation de transport transfrontalier de personnes doit être prouvée au moyen de justificatifs.
- Le forfait s'applique uniquement au transport de personnes par car dont le lieu de destination principale se situe à l'étranger. Il ne s'applique donc pas, par exemple, à des voyages en car de plusieurs jours sur le territoire suisse incluant une nuitée dans un lieu situé à l'étranger à proximité de la frontière suisse ou à des circuits prévoyant de franchir occasionnellement la frontière; dans de tels cas, il convient de déterminer la part effective du trajet effectuée sur le territoire suisse.
- L'application à choix du forfait ou du calcul effectif de la contre-prestation relative à la partie du trajet effectuée sur le territoire suisse n'est pas possible. Quiconque applique le forfait doit l'utiliser pour tous les trajets transfrontaliers.
- Le forfait doit être appliqué, pour tous les trajets transfrontaliers dont le lieu de destination principale est située à l'étranger, pendant au moins un exercice annuel (période fiscale). Il n'est pas nécessaire de demander une autorisation écrite à l'AFC.

1.2.4


Transport transfrontalier de personnes avec d'autres moyens de transport (taxis, limousines, etc.)

Il y a transport transfrontalier de personnes, lorsque

- le lieu de départ ou le lieu d'arrivée se trouve sur le territoire suisse;
- tant le lieu de départ que le lieu d'arrivée se situent à l'étranger et que le trajet sur le territoire suisse est uniquement effectué en transit; ou que
- un voyage commence sur le territoire suisse et que, après un trajet effectué à l'étranger, ce même voyage se termine de nouveau sur le territoire suisse (voyage aller et retour).


Lors d'un transport transfrontalier de personnes, seule la part de la contre-prestation inhérente au trajet parcouru sur le territoire suisse est imposable au taux normal (art. 8, al. 2, let. e, LTVA). Il convient donc de répartir en conséquence la contre-prestation.

Si, dans le cadre d'un transport transfrontalier de personnes, l'impôt est mentionné tant pour la partie du trajet effectuée à l'étranger que pour celle parcourue sur le territoire suisse, alors, la totalité de la contre-prestation est imposable au taux normal (art. 27, al. 2, LTVA).

 Lorsque l'entreprise assujettie invoque un transport transfrontalier, celui-ci de même que son étendue doivent être prouvés. Le principe de la libre appréciation des preuves est applicable (art. 81, al. 3, LTVA).

Peuvent servir de preuve des documents tels que les carnets de route, les contrôles des temps de conduite, les documents de calcul des coûts, les quittances des péages autoroutiers étrangers, ainsi que les justificatifs des taxes et redevances payées pour le transport effectué à l'étranger.

Lors de transports transfrontaliers de personnes au moyen de voitures de tourisme (par ex. taxis ou limousines), il y a lieu de prouver également le franchissement de la frontière, par exemple au moyen d'une quittance d'impôt ou de taxes de l'Etat étranger.

 Si le transport transfrontalier ne peut pas être prouvé et qu'il n'est ainsi pas possible de démontrer et de justifier le calcul effectué pour le trajet parcouru sur le territoire suisse comme pour celui accompli à l'étranger, le transport est réputé réalisé sur le territoire suisse.

Exemple de calcul

Une société de services de limousines effectue un transport transfrontalier de voyageurs de Moudon à l'Alpe d'Huez (FR). Elle facture un forfait (y c. suppléments, frais de réservation, frais de dossier, etc.) de 1'500 francs pour cette prestation. La contre-prestation se répartit comme suit:

Sur le territoire suisse

Moudon - Thônex 90 km 31 %

A l'étranger

Thônex - L'Alpe d'Huez (FR) 200 km 69 %

Trajet total 290 km 100 %

*Contre-prestation imposable pour le trajet effectué sur le territoire suisse:
31 % de CHF 1'500.00 = CHF 465.00 (TVA de 8,0 % incl.)*

*Quant au trajet effectué à l'étranger, il est exonéré de l'impôt:
69 % de CHF 1'500.00 = CHF 1'035.00 (sans TVA)*

*La mention «**TVA de 8,0 % incl.**» ne doit se référer qu'à la contre-prestation relative au **trajet effectué sur le territoire suisse** (par ex. CHF 465.00 TVA 8 % incl.).*

1.3 Diverses prestations en relation avec le transport de personnes

1.3.1 Exploitation de trajets soumis à concession par des tiers autres que le détenteur de la concession

Si une entreprise de transports publics (par ex. CarPostal Suisse SA) donne mandat à un tiers (par ex. une entreprise privée de car postal) d'effectuer des prestations de transport soumises à concession, la contre-prestation que le tiers obtient de l'entreprise l'ayant mandaté est imposable, en tant que prestation de transport, au taux normal. Si ce tiers obtient, en lieu et place du détenteur de la concession, le remboursement de l'impôt sur les huiles minérales, il s'agit ici, non pas d'une subvention, mais d'un élément faisant partie de la contre-prestation pour la prestation de transport que le tiers imposera au taux normal dans son décompte TVA.

Les recettes provenant de la vente des titres de transport que l'entreprise de car postal mandatée encaisse au nom du détenteur de la concession seront imposées par ce dernier (c.-à-d. par l'entreprise de transports publics). Ces produits doivent être enregistrés dans un compte de passage par l'entreprise mandatée.

1.3.2 Transport de bagages combiné avec un titre de transport

Si des bagages sont transportés dans le cadre d'un transport de personnes, c'est-à-dire conjointement avec une prestation de transport de personnes, la contre-prestation supplémentaire pour le transport des bagages sera traitée, sur le plan fiscal, de la même manière (prestation accessoire) que le transport de personnes. S'il s'agit, pour le transport de personnes, d'un trajet transfrontalier (exonéré de l'impôt) ou d'un trajet effectué à l'étranger, lui aussi exonéré de l'impôt, le supplément pour les bagages est également exonéré de l'impôt.

Le simple transport de bagages vaut transport de biens. Des informations complémentaires à ce sujet se trouvent au ch. 2 ci-après.

1.3.3 Possibilité, lors du transport, de dormir ou de se reposer à bord d'un moyen de transport

Lorsque la possibilité de se reposer ou de dormir à bord d'un moyen de transport (par ex. dans un wagon-lit, sur une couchettes ou dans un fauteuil)

est facturée en relation avec la prestation de transport, cette possibilité vaut prestation accessoire au transport et doit, par conséquent, être traitée sur le plan fiscal de la même façon que la contre-prestation pour le transport. En l'état, la mise à disposition d'un fauteuil ou d'une couchette permettant, lors du transport, de se reposer ou de dormir à bord de moyens de transport ne vaut pas prestation d'hébergement soumise au taux spécial de TVA. Que cette prestation soit facturée forfaitairement avec le transport ou qu'il faille payer un supplément pour l'obtenir n'a aucune importance.

1.3.4

Prestations de restauration fournies à bord des moyens de transport

Les prestations de restauration **facturées séparément** et fournies à bord de moyens de transport (par ex. le mini-bar dans un bus) sont imposables au taux normal, si elles sont fournies sur le territoire suisse (art. 8, al. 2, let. d, LTVA).

Si les prestations de restauration fournies à bord de moyens de transport sont facturées à un **prix global** avec le transport de personnes, elles sont réputées prestations accessoires au transport et suivent, par conséquent, le sort fiscal de la contre-prestation à valoir sur le le transport. Cette disposition s'applique dans les cas où le transport de personnes constitue clairement l'élément principal de la prestation et que, s'agissant des prestations de restauration, elles soient rendues nécessaires au vu de la durée du transport. C'est par exemple le cas des prestations de restauration incluses dans le prix d'un billet d'avion.

1.4

1.4.1

Prestations de transport ainsi que location ou affrètement Délimitation de la prestation de transport par rapport à la location ou l'affrètement

Pour qu'un fournisseur de prestations puisse procéder à un traitement fiscal correct, il doit en principe déterminer si la prestation fournie relève d'une prestation de transport (prestation de services) ou d'une prestation de location, respectivement d'affrètement d'un moyen de transport (livraison).

Il y a prestation de transport, lorsque des personnes sont transportées d'un lieu de départ à un lieu de destination à l'aide d'un moyen de transport. Que le lieu de départ et le lieu de destination soient identiques (comme cela se produit dans le cadre du transport de personnes lors d'excursions par ex.) ne joue aucun rôle. On est également en présence de prestations de transport en ce qui concerne les interventions de navires de recherche, les soirées dansantes sur un bateau, les trajets en tram spécial («tram des contes de fée / tram de la fondue»), les trajets spéciaux en train à vapeur, etc.

Il y a **prestation de transport** lorsqu'un moyen de transport est mis à disposition avec le personnel de service à des fins de transport (art. 6 OTVA).

Lorsque le moyen de transport est mis à disposition **sans** le personnel de service, il s'agit en revanche d'une **location** (livraison).

Il y a **affrètement** (livraison) lorsqu'un moyen de transport est mis à disposition **avec** le personnel de service **à d'autres fins que celles du transport**, par exemple un poids lourd pour servir de plateforme lors de manifestations ou un bateau utilisé de façon stationnaire en tant qu'hôtel.

S'il y a location ou affrètement d'un moyen de transport, il s'agit du point de vue de la TVA d'une livraison laquelle, si fournie sur le territoire suisse, est imposable au taux normal. Lorsqu'un moyen de transport (loué ou affrété) est envoyé ou transporté directement à l'étranger, c'est-à-dire sans qu'aucune autre livraison ne soit effectuée sur le territoire suisse (exportation; art. 40 OTVA) et que, moyennant présentation d'une preuve correspondante, il peut être démontré qu'il est utilisé de manière prépondérante à l'étranger, la totalité de la contre-prestation est exonérée de l'impôt (art. 23, al. 2, ch. 2, LTVA).



La distinction fiscale entre le transport de personnes et la location/affrètement joue particulièrement un rôle en ce qui concerne les prestations transfrontalières.

1.4.2 **Location ou affrètement d'avions**

Des informations détaillées sur la location ou l'affrètement d'avions sont disponibles dans l'Info TVA concernant le secteur Trafic aérien.

1.4.3 **Location ou affrètement de véhicules ferroviaires**

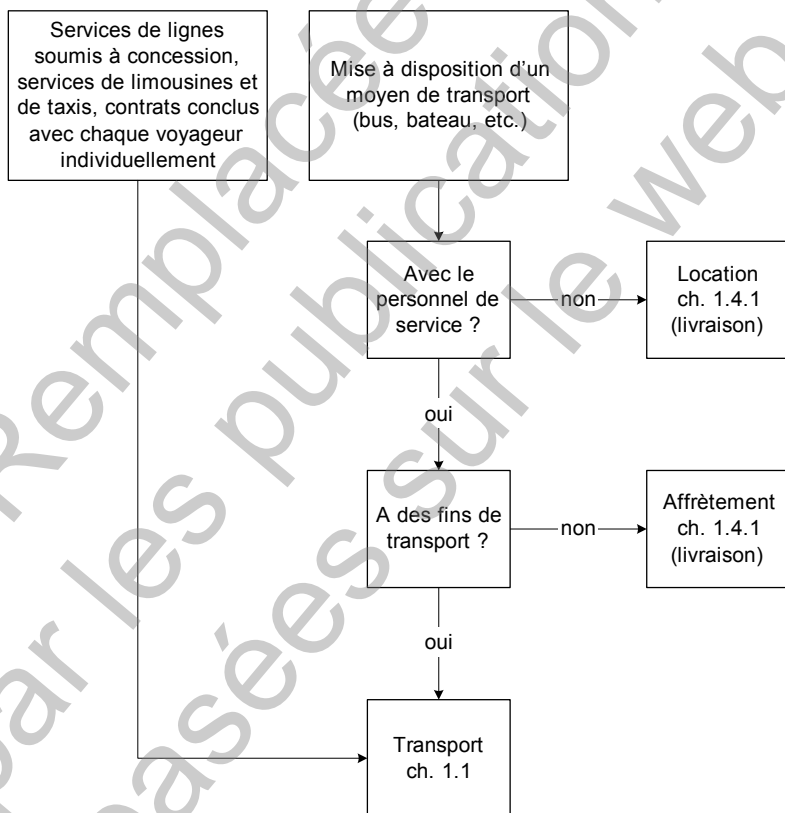
La location ou l'affrètement de véhicules ferroviaires que le locataire utilise de manière prépondérante à l'étranger est exonéré(e) de l'impôt, à la condition que ces véhicules soient envoyés ou transportés directement à l'étranger, c'est-à-dire sans qu'aucune autre livraison soit effectuée sur le territoire suisse (art. 23, al. 2, ch. 2, LTVA en relation avec l'art. 40 OTVA). Il importe peu que le locataire ait son siège sur le territoire suisse ou à l'étranger.

Les véhicules ferroviaires sont utilisés de manière prépondérante à l'étranger, dans la mesure où plus de 50 % des kilomètres parcourus ont lieu à l'étranger.

Le bailleur peut 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 le tronçon de mise en service et qu'il est possible d'en déduire que le véhicule ferroviaire est utilisé de manière prépondérante à l'étranger, ce contrat est suffisant en tant que preuve.

1.5

**Aperçu schématique:
Prestation de transport de personnes ainsi que location ou affrètement**



2

2.1

Transport de biens

Principe

Le transport de biens est une prestation de services qui est réputée fournie au lieu où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement, le lieu où il a son domicile ou le lieu où il séjourne habituellement (art. 8, al. 1, LTVA).

Pour le transport de biens, le traitement fiscal ne dépend pas de la nature du moyen de transport (par ex. camion, train, avion ou bateau). Les informations ci-après s'appliquent donc au transport de biens, quels que soient les moyens de transport utilisés.

2.1.1

Transport de biens sur mandat d'un destinataire, respectivement d'un mandant (client) ayant son siège en Suisse

Le transport de biens sur le territoire suisse et les prestations accessoires y afférentes (par ex. le pesage, le chargement, le déchargement ou l'entreposage) sont imposables au taux normal, lorsque ces prestations sont fournies à un destinataire (client) ayant son siège sur le territoire suisse. La contre-prestation imposable comprend tous les frais supportés par le transporteur ou la société d'expédition lors de la fourniture de la prestation et qu'il (ou elle) refacture inclus dans le prix du transport ou séparément (par ex. RPLP, taxes de toutes sortes ou frais de stationnement; art. 24, al. 1, LTVA).

Exemple

Sur mandat d'un fournisseur ayant son siège en Suisse, une entreprise de transport achemine des biens depuis l'entrepôt que son mandant possède au Tessin jusqu'au domicile de l'un de ses clients à Lucerne. Le transporteur facture sa prestation de services au fournisseur ayant son siège au Tessin. La prestation de transport est soumise à la TVA au taux normal, puisque le destinataire de cette prestation (à savoir le mandant) a son siège sur le territoire suisse.

- ☞ Des informations sur l'exonération fiscale en cas de transports de biens au-delà de la frontière ou de transports de biens effectués à l'étranger figurent aux ch. 2.3.1 à 2.3.5 ci-après.

2.1.2 **Transport de biens sur mandat d'un destinataire, respectivement d'un mandant (client) ayant son siège à l'étranger**

Le transport de biens sur le territoire suisse et les prestations accessoires y afférentes sont réputées fournies à l'étranger, lorsque le destinataire de la prestation a son siège à l'étranger (principe du lieu du destinataire: art. 8, al. 1, LTVA). Est considéré comme destinataire de la prestation en principe le partenaire contractuel ou le destinataire de la facture. Il incombe à l'entreprise de transport de prouver que le lieu de la prestation est situé à l'étranger; cette preuve peut être apportée par des copies de factures, de contrats ou de mandats. Le principe de la libre appréciation des preuves est applicable (art. 81, al. 3, LTVA).

Exemple

Une entreprise de transport achemine des pièces détachées, sur mandat d'un client ayant son siège à l'étranger, d'une fabrique de St-Gall jusqu'à un entrepôt à Bâle. La prestation de transport entre St-Gall et Bâle n'est pas soumise à la TVA suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse), parce qu'elle est facturée à un destinataire ayant son siège à l'étranger. Le lieu de la prestation de services se situe à l'étranger (art. 8, al. 1, LTVA), c'est-à-dire au siège du destinataire. Le chiffre d'affaires en résultant sera déclaré aux chiffres 200 et 221 du décompte TVA.

2.2 **Impôt sur les acquisitions**

Les prestations de transport de biens que des entreprises ayant leur siège à l'étranger et qui ne sont pas inscrites dans le registre des assujettis à la TVA suisse fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse à des destinataires ayant leur siège sur le territoire suisse, sont soumises à l'impôt sur les acquisitions (art. 45, al. 1, let. a, LTVA).

Exemple 1

Une entreprise ayant son siège en Allemagne et qui n'est pas immatriculée au registre des assujettis à la TVA suisse transporte, sur mandat du destinataire de la prestation ayant son siège en Suisse, des pièces de rechange d'une machine depuis l'entrepôt de la fabrique à Zurich jusque chez le client à Genève. Le destinataire suisse de la prestation de transport doit, sous certaines conditions, déclarer et décompter l'impôt sur les acquisitions (art. 45, al. 2, LTVA).

Exemple 2

Une entreprise ayant son siège en Allemagne et qui n'est pas inscrite dans le registre des assujettis à la TVA suisse transporte, sur mandat du destinataire

de la prestation ayant son siège en Suisse, des pièces de rechange d'une machine depuis l'entrepôt de la fabrique à Zurich jusque chez le client à Munich (DE). La prestation de transport n'est pas soumise à l'impôt sur les acquisitions chez le destinataire suisse de la prestation, étant donné qu'elle est exonérée de l'impôt en vertu de l'art. 23, al. 2, ch. 6, LTVA (art. 109, al. 1, OTVA).

Exemple 3

*Une entreprise ayant son siège en Allemagne et qui n'est pas inscrite dans le registre des assujettis à la TVA suisse transporte, sur mandat du destinataire de la prestation ayant son siège en Suisse, des pièces de rechange d'une machine sur un **trajet effectué entièrement à l'étranger**. Conformément à l'art. 8, al. 1, LTVA, la prestation est réputée fournie sur le territoire suisse. Cependant, le destinataire de la prestation n'est pas redevable de l'impôt sur les acquisitions, étant donné que la prestation de transport est exonérée de l'impôt en vertu de l'art. 23, al. 2, ch. 7, LTVA (art. 109, al. 1, OTVA).*

L'entreprise étrangère qui fournit des prestations de transport de biens à un destinataire ayant son siège sur le territoire suisse peut faire l'objet d'un assujettissement à la TVA suisse. Toutefois, lorsque l'entreprise ayant son siège à l'étranger fournit exclusivement des prestations exonérées de l'impôt, l'AFC renonce à son immatriculation au registre des assujettis, même si la limite de chiffre d'affaires de 100'000 francs est atteinte, respectivement dépassée. Dans de tels cas, l'immatriculation irait à l'encontre du principe de l'efficacité de la perception et de l'acquiescement de la TVA, étant donné qu'aucune TVA n'est due sur les prestations exonérées de l'impôt et que celles-ci, en l'espèce, ne génèrent que peu d'impôt préalable. Si, néanmoins, de la TVA devait être répercutée sur l'entreprise étrangère, son droit au remboursement de l'impôt demeurerait garanti aussi longtemps qu'elle fournit des prestations de transport de biens exonérées de l'impôt (art. 151, al. 2, let. a, OTVA ainsi que Info TVA Procédure de remboursement).

☞ Des informations complémentaires sur les prestations soumises à l'impôt sur les acquisitions figurent dans l'Info TVA Impôt sur les acquisitions.

2.3

2.3.1

Etats de faits constitutifs de l'exonération d'impôt Importation

L'impôt sur les importations est perçu par l'AFD (art. 62 LTVA).

Les frais de transport ou d'expédition des biens et toutes les prestations afférentes jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse doivent être intégrés dans la base de calcul de l'impôt sur les importations

(art. 54, al. 3, let. b, LTVA). Le lieu de destination est le lieu où, au moment de la naissance de la dette fiscale selon l'art. 56 LTVA, les biens doivent être acheminés. Si ce lieu est inconnu, le lieu de destination est l'endroit sur le territoire suisse où le transbordement est effectué après la naissance de la dette fiscale.

La dette fiscale naît au moment où le bureau de douane accepte la déclaration en douane ou, si le bureau de douane a accepté la déclaration en douane avant l'introduction des biens sur le territoire suisse, au moment où ces biens franchissent la frontière douanière (art. 69, let. a et b, LD). Il importe peu que la déclaration en douane ait lieu à la frontière ou sur le territoire suisse.

Etant donné que les frais de transport sont soumis, avec les biens importés, à l'impôt sur les importations, ils sont, en vertu de l'art. 23, al. 2, ch. 5, LTVA, exonérés de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement, aux termes de l'art. 109, al. 1, OTVA, exonérés de l'impôt sur les acquisitions. Il en va de même en ce qui concerne les importations franches d'impôt au sens de l'art. 53 LTVA (par ex. l'importation de biens en petites quantités ou d'effets de déménagement, de trousseaus de mariage et d'effets de succession).

Exemple

Un fournisseur domicilié à l'étranger donne mandat à une société d'expédition (ayant son siège en Suisse ou à l'étranger) d'aller chercher un bien chez lui à Munich (DE) et de le transporter jusqu'à Berne auprès de l'un de ses clients. La société d'expédition déclare le bien au bureau de douane de frontière en vue de sa mise en libre pratique sur le territoire suisse. En l'état, au moment de la naissance de la dette fiscale, le lieu de destination déterminant sur le territoire suisse est la ville de Berne. Les frais liés aux prestations fournies par la société d'expédition (c.-à-d. transport, assurance, déclaration en douane, etc.) jusqu'à Berne font partie intégrante de la base de calcul de l'impôt sur les importations et sont dès lors imposés par l'AFD.

Afin de déterminer le lieu de destination sur le territoire suisse, il importe de savoir qui procède ou fait procéder à la taxation à l'importation et qui, après la taxation, effectue ou fait effectuer le transport subséquent sur le territoire suisse.

Voir à ce sujet les exemples qui suivent:

L'expéditeur ou un tiers qu'il a mandaté (par ex. une société d'expédition) se charge de la taxation du bien à l'importation.

Exemple

Un fournisseur (expéditeur) ayant son siège en Suisse donne mandat à une société suisse d'expédition d'aller chercher un bien dans son entrepôt de Cologne (DE), d'effectuer la taxation à l'importation et de remettre le bien à son client (importateur et destinataire) à Bâle. Le lieu de destination sur le territoire suisse est la ville de Bâle.

L'importateur, le destinataire ou un tiers qu'il a mandaté (par ex. une société d'expédition) se charge de la taxation du bien à l'importation.

Exemple 1

La société Tessili SA à Bellinzzone est active dans le commerce de textiles. Elle achète des manteaux en Italie et les revend à la société Vestiti SA à Lugano. Tessili SA donne mandat à une société d'expédition de procéder, à Chiasso, à la taxation à l'importation d'un lot de manteaux. Ensuite, elle laisse le soin à Vestiti SA d'aller récupérer les manteaux à Chiasso. Vestiti SA charge à son tour une entreprise suisse de transport d'aller chercher à Chiasso les manteaux qui ont été taxés à l'importation et de les transporter jusqu'à son entrepôt de Lugano. Tessili SA possédant une déclaration d'engagement, le lieu de destination sur le territoire suisse est, par conséquent, la ville de Chiasso.

La société d'expédition, mandatée par Tessili SA pour procéder à la taxation à l'importation, fournit une prestation exonérée de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

Quant à l'entreprise suisse de transport mandatée par Vestiti SA, elle fournit une prestation de transport sur le territoire suisse qui est soumise à l'impôt (au taux normal) grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

Exemple 2

La société Tessili SA est active dans le commerce de textiles. Elle achète des manteaux en Italie et les revend à la société Vestiti SA à Lugano. Tessili SA donne mandat à une société d'expédition de procéder, à Chiasso, à la taxation à l'importation d'un lot de manteaux, puis de transporter ces manteaux jusqu'à l'entrepôt de Vestiti SA à Lugano.

Le lieu de destination sur le territoire suisse est la ville de Lugano.

La société d'expédition, mandatée par Tessili SA pour procéder à la taxation à l'importation et au transport, fournit une prestation exonérée de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

Exemple 3

La société Vestiti SA achète des manteaux en Italie. Le fournisseur italien envoie les manteaux jusqu'au bureau de douane de Chiasso. Vestiti SA donne mandat à une agence en douane d'effectuer, à Chiasso, la taxation à l'importation des manteaux, de même qu'elle mandate une entreprise de transport pour les transporter jusqu'à son entrepôt de Lugano. Le lieu de destination sur le territoire suisse est la ville de Lugano. Tant l'agence en douane mandatée par Vestiti SA que l'entreprise de transport fournissent des prestations exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse.

Lorsque l'expéditeur procède à la taxation à l'importation ou confie cette tâche à un tiers, il connaît le lieu de destination et n'a pas besoin d'informations supplémentaires de l'importateur ou du destinataire.

Lorsque l'importateur procède à la taxation à l'importation, il est lui aussi toujours en possession des documents d'importation. Lorsqu'il charge une entreprise de transport d'acheminer les biens sur le territoire suisse, il peut lui remettre une copie des documents d'importation afin qu'elle puisse faire valoir l'exonération de l'impôt sur les opérations réalisées sur le territoire suisse en ce qui concerne le transport jusqu'au lieu de destination.

2.3.2

Exportation

Si des biens en libre pratique sont exportés (par ex. selon le régime de l'exportation, le régime du perfectionnement passif ou le régime de l'admission temporaire à l'étranger), les frais liés au transport ou à l'expédition ainsi qu'aux prestations y afférentes sont exonérés de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions. Que la déclaration en douane ait lieu à la frontière ou sur le territoire suisse ne joue aucun rôle (art. 23, al. 2, ch. 6, LTVA, resp. art. 109, al. 1, OTVA).

Exemple

Une entreprise de transport est mandatée par un fournisseur ayant son siège sur le territoire suisse pour procéder au chargement de biens, puis de les acheminer à l'étranger et, de là, de les livrer à différents clients. L'entreprise de transport facture ses prestations au fournisseur ayant son siège sur le territoire suisse. Tant la prestation de transport que les prestations accessoires y afférentes, telles que le chargement et le déchargement, sont exonérées de l'impôt s'il peut être prouvé que les prestations ont été fournies dans le cadre d'un transport de biens au-delà de la frontière.

2.3.3 **Transports de biens effectués à l'étranger et transports de biens placés sous surveillance douanière**

Les prestations de transport et les prestations logistiques accessoires effectuées à l'étranger ou en relation avec des biens placés sous surveillance douanière, sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions (art. 23, al. 2, ch. 7, LTVA, resp. art. 109, al. 1, OTVA). On relèvera que les biens sont placés sous surveillance douanière dans les cas suivants: régime du transit, régime de l'entrepôt douanier, régime de l'admission temporaire, régime du perfectionnement actif et dépôts francs sous douane.

Exemple 1

La société Fabrique SA ayant son siège à Lausanne charge l'entreprise Transport SA à Fribourg de transporter des pièces détachées de machines de Dortmund (DE) à Amsterdam (NL). La prestation de transport exécutée par Transport SA sur mandat de la société Fabrique SA est exonérée de l'impôt en vertu de l'art. 23, al. 2, ch. 7, LTVA. Transport SA doit déclarer cette prestation de services sous chiffres 200 et 220 de son décompte TVA.

Exemple 2

Un expéditeur étranger donne mandat à une société suisse d'expédition d'aller chercher un bien chez lui à Milan (IT) et de l'entreposer sur le territoire suisse. Le bien est transporté de la frontière jusqu'à Berne sous le régime du transit et entreposé dans l'entrepôt douanier de la société d'expédition. 2 mois après, sur mandat de l'expéditeur étranger (fournisseur), le bien est déclaré selon le régime de l'admission temporaire et transporté jusqu'à Sion où il est remis au client de l'expéditeur.

Les prestations de transport fournies par la société suisse d'expédition (c.-à-d. transport de Milan [IT] à Berne et transport de Berne à Sion), ainsi que l'entreposage et les déclarations en douane selon les régimes du transit et de l'admission temporaire sont, auprès de l'entreprise suisse d'expédition, exonérés de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions.

2.3.4 **Prestations connexes au transport ou à l'expédition de biens**

Sont exonérés de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et de l'impôt sur les acquisitions, non seulement les prestations de transport et d'expédition de biens effectuées à l'étranger ou en relation avec l'importation ou l'exportation, mais aussi les prestations logistiques accessoires telles que le chargement, le déchargement, le transbordement, l'enregistrement ou l'entreposage (art. 23, al. 2, ch. 5 à 7, LTVA).

Il s'agit en l'occurrence des prestations suivantes:

- les prestations de transport (transport avec frais annexes en tous genres facturés séparément tels que les RPLP, les frais de réfrigération, les frais d'assurances transport, la location de conteneurs, etc.);
- les prestations logistiques accessoires (chargement et déchargement, entreposage intermédiaire, déballage, nouvelle répartition, reconditionnement, regroupage, changement du marquage de l'emballage, étiquetage, triage, etc.);
- les prestations de déclaration en douane.

Cette règle s'applique également lors de l'importation et de l'exportation de biens qui ne sont pas effectués dans le cadre d'une opération de livraison.



Pour que ces prestations de services soient exonérées de l'impôt, il faut pouvoir prouver qu'elles ont été fournies en relation avec une importation ou une exportation de biens respectivement une prestation effectuée à l'étranger. En l'absence de justificatifs, la contre-prestation est imposable au taux normal.

Exemples

Un déclarant en douane indépendant ou une société d'expédition sont chargés par un mandant domicilié en Suisse de procéder aux déclarations en douane relatives à l'importation et à l'exportation de biens. Les prestations fournies sont, pour le déclarant en douane comme pour la société d'expédition, exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions car elles sont fournies en relation avec une importation ou une exportation.

Une entreprise [1] est chargée du démontage d'un silo situé sur le territoire suisse. A l'issue du démontage, les éléments du silo sont chargés sur un camion par une deuxième entreprise [2], puis transportés à l'étranger par une troisième entreprise [3]. Le démontage n'est pas considéré comme une prestation de services fournie en relation avec une exportation, mais bien comme une livraison imposable et elle doit, par conséquent, être imposée au taux normal par la première entreprise [1]. En revanche, tant le chargement que le transport peuvent (pour les entreprises [2] et [3]) être exonérés de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions s'il peut être prouvé que ces prestations ont été fournies en relation avec une exportation.

2.3.5

2.3.5.1

Preuve relative à l'exonération fiscale

Preuve lorsque le destinataire de la prestation a son siège ou son domicile sur le territoire suisse

La preuve de l'exonération de l'impôt du transport ou de la prestation logistique accessoire peut être apportée au moyen d'un document de douane ou d'autres justificatifs (par ex. mandat écrit d'expédition, double du bordereau d'expédition, bulletin de livraison, double de la facture, connaissance Airwaybill, connaissance maritime, document de transport de navigation fluviale, bordereau de transport ferroviaire, bordereau de transport routier ou document de transport multimodal). Les justificatifs les plus appropriés aux différents moyens de transport sont décrits ci-après.

Pour le trafic ferroviaire transfrontalier, la preuve peut être fournie au moyen d'une lettre de voiture internationale CIM et d'un bulletin d'expédition des colis express prévus par la procédure de transport international ou à l'aide d'un document du *régime de transit commun* (par ex. NCTS).

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

Dans le trafic routier, la lettre de voiture internationale CMR est la preuve la plus appropriée. En l'absence d'un tel document, les décomptes de transport des voituriers, les factures-clients, les mandats ou ordres de transport donnés aux chauffeurs (avec le lieu de chargement, l'heure et le lieu de déchargement) ou d'autres documents analogues peuvent par exemple servir de preuves.

Ces documents sont particulièrement importants lorsqu'il s'agit de prouver que les prestations logistiques accessoires, bien que fournies de manière autonome, ont été effectuées dans le cadre d'une importation ou d'une exportation. Pour les prestations de déclaration en douane, la facture du déclarant en douane sert de preuve de l'exonération de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions.

Par simplification, celui qui fournit des prestations de transport en relation avec l'importation ou l'exportation à un destinataire assujéti qui établit ses décomptes TVA selon la méthode effective peut, moyennant l'accord préalable dudit destinataire, imposer ces prestations et renoncer ainsi à

l'exonération de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Le destinataire de la prestation est alors, en principe, autorisé à faire valoir la déduction de l'impôt préalable.

On relèvera toutefois que de telles prestations ne peuvent pas être facturées en mentionnant la TVA, si le destinataire a son domicile ou le siège de son activité économique à l'étranger. Il n'a en effet en pareil cas pas droit au remboursement car, par principe, seules les prestations imposables peuvent faire l'objet d'un remboursement (art. 107, al. 1, LTVA en relation avec l'art. 151, al. 1, OTVA).

Exemple

Un camionneur suisse transporte, en tant que sous-traitant, des bicyclettes de Neuchâtel à Bâle pour le compte d'un transporteur suisse établissant ses décomptes TVA selon la méthode effective. Ce dernier transporte ensuite les bicyclettes jusqu'à Ravensburg (DE), c'est-à-dire jusqu'au domicile du client qui est un commerçant de bicyclettes.

La prestation de transport du camionneur sous-traitant est exonérée de l'impôt, car elle est fournie en relation avec une exportation. Etant donné que, de cas en cas, la preuve de l'exportation, chez le camionneur sous-traitant, peut lui occasionner des difficultés, il convient avec le transporteur d'imposer volontairement sa prestation, ce qui permettra au transporteur de faire valoir la déduction de l'impôt préalable y relatif.

2.3.5.2

Preuve lorsque le destinataire de la prestation a son siège ou son domicile à l'étranger

Si le destinataire de la prestation a son siège à l'étranger, le lieu de la prestation se trouve à l'étranger. Il incombe à l'entreprise suisse assujettie de prouver que le lieu de la prestation est situé à l'étranger. Cette preuve peut être apportée, par exemple, au moyen des copies de factures, de contrats ou de mandats. Le siège du destinataire de la prestation doit, en particulier, ressortir clairement de ces documents. Le principe de la libre appréciation des preuves est applicable (art. 81, al. 3, LTVA).

2.3.6

Déclaration dans le décompte TVA

Chiffre 220: Prestations exonérées de l'impôt (notamment les exportations; art. 23, al. 2, LTVA), prestations exonérées de l'impôt fournies à des institutions et à des personnes bénéficiaires (art. 107, al. 1, let. a, LTVA)

Il convient d'indiquer sous ce chiffre toutes les contre-prestations à valoir sur des prestations exonérées de l'impôt. C'est donc sous ce chiffre 220 du

décompte TVA que doivent être déclarées, dès lors qu'elles sont fournies à un destinataire ayant son siège ou son domicile en Suisse, les prestations de transport transfrontalier et/ou les prestations de transport effectuées sur des trajets situés à l'étranger.

Chiffre 221: Prestations fournies à l'étranger

Sous ce chiffre, il convient d'indiquer toutes les contre-prestations à valoir sur des livraisons et des prestations de services pour lesquelles le **lieu de la prestation se trouve à l'étranger**. C'est donc sous ce chiffre 221 du décompte TVA que doivent être déclarées les prestations de transport fournies à un destinataire à l'étranger.

2.3.7

Remboursement de la TVA

Conformément à l'art. 107, al. 1, let. b, LTVA, l'acquéreur qui a son domicile ou son siège dans un pays étranger peut, sous certaines conditions, demander le remboursement de l'impôt qu'il a payé sur le territoire suisse. Toutefois, une telle demande de remboursement ne pourra pas être accordée si l'impôt a été facturé et qu'il s'agit, en fait, de prestations de transport au sens de l'art. 8, al. 1, LTVA qui ne sont pas soumises à la TVA suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse).

Conformément à l'art. 151, al. 2, let. a, OTVA, le droit au remboursement de l'impôt demeure lorsque l'entreprise de transport étrangère fournit des prestations de transport au sens de l'art. 23, al. 2, ch. 5 à 7, LTVA.

- ☞ Des informations complémentaires au sujet du remboursement de la TVA figurent aux art. 151 ss OTVA, ainsi que dans l'Info TVA Procédure de remboursement.

Exemple 1

Une entreprise de transport suisse transporte des vêtements de Zurich à Genève pour une chaîne de boutiques de mode sises à l'étranger. Le lieu de la prestation de services, conformément à l'art. 8, al. 1, LTVA, se trouve à l'étranger (principe du lieu du destinataire) et, par conséquent, elle n'est pas soumise à la TVA suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse).

Si l'entreprise de transport suisse facture tout de même la TVA, cet impôt ne pourra pas être remboursé à la chaîne de boutiques de mode, car seules les prestations imposables sur le territoire suisse peuvent faire l'objet d'un remboursement de l'impôt.

Exemple 2

Une entreprise de transport étrangère qui n'est pas immatriculée au registre des assujettis à la TVA suisse transporte, pour le compte d'une entreprise ayant son siège en Suisse, des meubles de Berne à Vienne (AT).

Conformément à l'art. 8, al. 1, LTVA, le lieu de la prestation de services se trouve sur le territoire suisse. Elle est toutefois exonérée de l'impôt en vertu de l'art. 23, al. 2, ch. 6, LTVA.

L'entreprise de transport étrangère a droit au remboursement de la TVA grevant les prestations (plein de carburant, hébergement, etc.) qu'elle a acquises sur le territoire suisse en relation avec ce mandat de transport.

2.4

2.4.1

Prescriptions douanières

Décision de taxation TVA de l'AFD

La décision de taxation TVA de l'AFD peut se présenter sous deux formes différentes.

Si l'impôt perçu à l'importation a été payé à l'AFD sur un compte selon la procédure centralisée de décompte (PCD), l'AFD établit la décision de taxation TVA sur papier sécurisé (form. n° 11.08).

Si l'impôt à l'importation a été payé en espèces, l'AFD établit la décision de taxation TVA sur papier conventionnel et la munit d'un timbre et de la signature du collaborateur du bureau de douane émetteur.

Par ailleurs, l'AFD met un système à disposition permettant de traiter uniformément par voie électronique l'importation, le transit et l'exportation de marchandises. Ce faisant, les décisions de taxation en format papier seront remplacées par des décisions de taxation électroniques (les **DTe**).

En ce qui concerne l'exportation, la réglementation simplifiée a déjà été remplacée par l'**e-dec Export**. Il s'agit là d'une solution entièrement électronique qui permet d'éviter les changements de systèmes. Les décisions de taxation sont établies sous forme électronique et doivent également être téléchargées par voie électronique. Ce système permet en outre de procéder à plusieurs téléchargements des décisions de taxation, puisque celles-ci sont conservées pendant 10 ans dans le système de l'AFD. L'assujetti doit cependant procéder lui-même à la sauvegarde, étant donné que les documents, bien que demeurant sur le système, ne sont pas archivés. Un téléchargement ultérieur des décisions de taxation peut, par conséquent, s'avérer fastidieux. Le site internet de l'AFC fournit également des informations concernant la conservation et l'archivage des DTe de l'AFD.

Jusqu'à l'entrée en vigueur (et donc l'application obligatoire du système électronique de traitement des données), l'AFD acceptera le document unique n° 11.030 en format papier.

Les fichiers électroniques doivent être conservés sous forme électronique. Ils peuvent certes être convertis en documents PDF et imprimés, mais ils ne constituent pas en l'état un moyen de preuve irréfutable, étant donné que l'une ou l'autre modification ne peut pas être détectée. Le transfert des fichiers électroniques, par exemple de la société d'expédition à l'importateur ou à l'exportateur, n'endommage pas la signature.

☞ Des informations complémentaires au sujet d'e-dec sont disponibles sur le site internet de l'AFD (www.zoll.admin.ch ou www.e-dec.ch).

2.4.2

Taxation à l'importation de plusieurs envois au moyen d'une seule déclaration en douane

Si des fournisseurs étrangers inscrits en qualité d'assujettis dans le registre suisse de la TVA souhaitent procéder à la taxation à l'importation de plusieurs envois au moyen d'une seule déclaration en douane, ils doivent se soumettre à la procédure d'importation simplifiée (déclaration d'engagement; art. 3 OTVA). Dans un tel cas, il convient, sur la déclaration en douane, d'indiquer comme importateur le fournisseur étranger (par adresse de son représentant fiscal sur le territoire suisse). Ainsi, le fournisseur peut éviter de devoir établir une déclaration en douane à l'importation pour chaque importateur individuel et il peut faire figurer ouvertement la TVA dans les factures qu'il établit pour ses clients.

☞ Vous trouverez des informations complémentaires sur la procédure d'importation simplifiée (déclaration d'engagement) dans le formulaire n° 1235/1236 disponible sur le site internet de l'AFC, ainsi que dans l'Info TVA Lieu de la fourniture de la prestation.

2.4.3

Entrepôts douaniers

Remarques préliminaires

Le terme entrepôts douaniers utilisé ci-après se réfère tant aux dépôts francs sous douane qu'aux entrepôts douaniers ouverts, puisque les uns et les autres sont réputés territoire suisse pour ce qui est des biens non dédouanés qui y sont entreposés.

Les entrepôts douaniers permettent l'entreposage de biens non dédouanés et non imposés.

Les prestations qui, conformément aux art. 7 et 8 LTVA, sont réputées fournies dans l'entrepôt douanier valent prestations effectuées sur le territoire suisse. Ces prestations peuvent, même si elles sont exonérées de l'impôt, entraîner l'assujettissement subjectif au sens de l'art. 10 LTVA du fournisseur de la prestation, et donc son immatriculation (auprès de l'AFC) au registre des assujettis TVA avec toutes les obligations et les droits qu'une telle immatriculation implique.

2.4.3.1 Livraisons de biens d'origine étrangère sur le «reste» du territoire suisse depuis un entrepôt douanier

Les biens entreposés dans un entrepôt douanier sont placés sous surveillance douanière. Lorsqu'ils sortent du dépôt et qu'ils sont mis en libre pratique, l'AFD prélève l'impôt à l'importation. La base de calcul de cet impôt comprend également l'ensemble des frais, tels que ceux d'entreposage et de transport jusqu'au lieu de destination sur le territoire suisse, et c'est la raison pourquoi ces prestations sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions (art. 23, al. 2, ch. 3, 5 et 7, LTVA; art. 109, al. 1, OTVA).

2.4.3.2 Prestations de services fournies dans un entrepôt douanier

Les prestations de services fournies dans un entrepôt douanier qui peuvent être englobées soit dans les *prestations de transport*, soit dans les *prestations logistiques accessoires* aux transports, sont réputées fournies sur le territoire suisse, mais elles sont tout de même exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse en vertu de l'art. 23, al. 2, ch. 7, LTVA. En font partie notamment:

- les prestations de déclaration en douane (prestations de dédouanement);
- le chargement et le déchargement;
- l'entreposage;
- le transbordement;
- le prélèvement d'échantillons et de spécimens.

2.4.3.3 Livraisons de biens à l'étranger

Lorsque des biens sont livrés depuis le territoire suisse à destination de l'étranger et que dans le cadre du transport ils sont entreposés temporairement dans un entrepôt douanier, la livraison (art. 23, al. 2, ch. 1 en relation avec l'art. 23, al. 3, LTVA) et les prestations de services y afférentes (transport; art. 23, al. 2, ch. 6, LTVA) sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les

acquisitions (art. 109, al. 1, OTVA), si l'exportateur possède la décision de taxation de l'AFD.

2.4.3.4 Entreposage et stockage de biens ainsi que location de locaux (d'entrepôt) dans un entrepôt douanier

S'agissant de savoir si l'entreposage ou le stockage de biens, respectivement la location de locaux relèvent d'une prestation imposable ou d'une prestation exclue du champ de l'impôt (avec possibilité d'opter pour l'imposition), il est renvoyé aux ch. 2.5.6 à 2.5.8 ci-après.

2.4.3.5 Travaux exécutés dans les entrepôts douaniers

Les travaux effectués sur les bâtiments d'un entrepôt douanier, ainsi que les livraisons de biens mobiliers (à l'exploitant de l'entrepôt douanier) fournies depuis le «reste» du territoire suisse à l'entrepôt douanier et les autres prestations analogues, sont réputés livraisons réalisées sur le territoire suisse et sont, par conséquent, soumis à la TVA au taux normal chez le fournisseur de la prestation.

2.5 Autres prestations dans le domaine des transports

2.5.1 Effets de déménagement

Toutes les prestations fournies sur le territoire suisse en relation avec des effets de déménagement sont imposables au taux normal, lorsqu'elles sont fournies à un destinataire ayant son siège ou son domicile sur le territoire suisse (art. 8, al. 1, LTVA). En font notamment partie, les prestations d'emballage et de déballage, les prestations de chargement et de déchargement ainsi que d'entreposage intermédiaire. Les frais facturés en sus, comme le matériel d'emballage, l'utilisation d'une grue, les frais d'assurance, etc., font partie intégrante de la prestation de transport imposable (art. 19, al. 4, LTVA).

Dans le cadre du transport d'effets de déménagement à destination du territoire suisse ou de l'étranger, l'appréciation fiscale des prestations de transport, de dédouanement et des prestations logistiques accessoires fournies sur le territoire suisse, s'effectue selon les mêmes critères que ceux mentionnés au ch. 2.3 ci-devant. Ces prestations sont exonérées de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions dans la mesure où il peut être prouvé qu'elles ont été fournies en relation avec une importation ou une exportation.

Lorsque des effets de déménagement doivent être entreposés temporairement sur le territoire suisse, cet entreposage intermédiaire est exonéré de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions s'il est effectué en relation avec une importation ou une exportation. En règle générale, il s'agit d'un entreposage de courte durée indispensable à l'exécution de la prestation de transport.

Lorsque des effets de déménagement destinés à l'exportation sont, dans un premier temps, transportés dans un entrepôt douanier en vue d'y être entreposés temporairement, le transport du territoire suisse jusqu'à l'entrepôt douanier est réputé réalisé en relation avec l'exportation.

Le transport, à destination du territoire suisse, effectué à partir d'un entreposage intermédiaire dans un entrepôt douanier est également exonéré de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions.

2.5.2

Assurance transport

Font partie de la contre-prestation d'une prestation de transport, tous les frais en résultant et cela indépendamment du fait qu'ils soient inclus dans le prix de la prestation de transport ou facturés séparément à l'acquéreur (art. 24, al. 1, LTVA).

Si, à l'occasion d'une prestation de transport, l'entreprise de transport propose une assurance à son client, laquelle sera conclue directement entre l'assureur et le client, les variantes suivantes s'appliquent en règle générale:

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

Dans les deux cas, la commission que l'entreprise de transport reçoit de l'assureur est exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 18, LTVA. L'option pour l'imposition n'est pas possible (art. 22, al. 2, let. a, LTVA).

L'existence d'une prestation exclue du champ de l'impôt sera documentée au moyen de factures, notes de crédit, contrats et autres documents, desquels il ressortira que le dédommagement obtenu provient de l'activité de représentant en assurances. Cela indépendamment du fait que le paiement soit effectué par l'assureur, le preneur d'assurance ou un tiers (intermédiaire d'assurances). L'inscription dans le registre des intermédiaires en assurances du secteur concerné (☞ www.vermittleraufsicht.ch) ou le fait d'être soumis, pour ce genre d'activité, à une loi étrangère de surveillance constituent des indices en la matière.

☞ Des informations complémentaires au sujet des prestations d'assurances figurent dans l'Info TVA concernant le secteur Assurances.

2.5.3

Dégâts lors du transport

Les dégâts lors du transport sont généralement facturés aux entreprises de transport ou aux sociétés d'expédition par les lésés (mandants). Sur cette facture, ces derniers préciseront qu'il s'agit d'une créance en relation avec des dommages-intérêts.

Cette **précision** peut par exemple être rédigée de la façon suivante:

«Notre prétention en dommages-intérêts en relation avec la réparation du dommage que vous avez causé à nos marchandises, 2'000.00 francs (dommages-intérêts sans TVA).»

La prétention en dommages-intérêts ne faisant pas partie de la contre-prestation, elle ne doit pas être imposée par le lésé (élément ne faisant pas partie de la contre-prestation; art. 18, al. 2, let. i, LTVA). Elle devra toutefois être déclarée au chiffre 910 du décompte TVA. L'auteur du dommage (c.-à-d. l'entreprise de transport ou la société d'expédition) ne peut pas, de son côté, faire valoir une quelconque déduction de l'impôt préalable sur la prétention en dommages-intérêts.

☞ Des informations complémentaires au sujet des dommages-intérêts figurent dans l'Info TVA Objet de l'impôt.

2.5.4

Conteneurs, palettes et emballages

En principe, la location sur le territoire suisse de conteneurs (containers), de palettes et d'emballages vaut livraison, tandis que leur entreposage sur le territoire suisse constitue une prestation de services. Ces deux prestations sont imposables au taux normal.

Si des conteneurs sont importés en franchise de droits et de taxes conformément à la Convention du 26 juin 1990 relative à l'admission temporaire (RS 0.631.24) ou de la Convention douanière du 2 décembre 1972 relative aux conteneurs 1972 (RS 0.631.250.112), l'entreposage et la maintenance effectués sur le territoire suisse et facturés aux détenteurs sont exonérés de l'impôt.

2.5.5 Transports spéciaux et émoluments d'autorisation

Si des autorisations doivent être obtenues en vue d'un transport spécial, les émoluments y relatifs que l'entreprise de transport refacture à son mandant font partie intégrante de la prestation de transport imposable (art. 24, al. 1, LTVA).

Si, en revanche, l'entreprise de transport requiert l'autorisation auprès de l'autorité compétente au nom et pour le compte du mandant et qu'elle lui refacture les émoluments d'autorisation séparément et sans supplément, ceux-ci peuvent être traités comme de simples postes de passage, c'est-à-dire qu'ils ne font pas partie de la base de calcul de l'impôt, respectivement que ces émoluments d'autorisation ne font pas partie, en pareil cas, de la contre-prestation de l'entreprise de transport (art. 24, al. 6, let. b, LTVA; postes neutres).

Par contre, si de tels émoluments d'autorisation se rapportent à une importation de biens, ils doivent toujours être intégrés dans la base de calcul de l'impôt à l'importation (art. 54, al. 3, let. b, LTVA). Les émoluments d'autorisation sont exonérés de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, respectivement de l'impôt sur les acquisitions lorsqu'ils se rapportent à une exportation de biens (art. 23, al. 2, ch. 6, LTVA et art. 109, al. 1, OTVA).

2.5.6 Entreposage et stockage de biens

L'entreposage de biens en vertu d'un contrat de dépôt constitue une prestation de services imposable au taux normal (art. 3, let. e, LTVA).

Il y a location, exclue du champ de l'impôt, d'un immeuble (ou de la part d'un immeuble), uniquement lorsque les conditions visées sous ch. 2.5.7 ci-après sont remplies.

2.5.7 **Location de locaux (d'entrepôts)**

Selon la pratique, la location d'un immeuble (ou de la part d'un immeuble) exclue du champ de l'impôt est admise, lorsque les locaux en question sont utilisés, pour une durée déterminée ou indéterminée, **par le locataire uniquement**. Un tel cas de figure est plausible en particulier dès lors que

- en ce qui concerne les **immeubles**, une séparation clairement identifiable avec les autres utilisateurs a été réalisée au moyen de mesures de construction. Lorsqu'un seul local est loué à plusieurs locataires (par ex. entrepôt ou vaste surface destiné à des bureaux), une séparation spatiale existe dès lors que des cloisons ou des parois ont été fixées solidement à l'immeuble, c'est-à-dire collées, clouées, vissées ou cimentées pour y demeurer durablement;
- en ce qui concerne les **surfaces en plein air**, il existe une séparation claire avec les autres utilisateurs (par ex. au moyen de marquages sur le sol);
- le locataire dispose **d'un accès illimité** en tout temps.

Aux termes de l'art. 22 LTVA, il est possible, sous certaines conditions, d'opter pour l'imposition de la location exclue du champ de l'impôt.

2.5.8 **Location d'équipements fixés à demeure**

La location de dispositifs et de machines individuels fixés à demeure et faisant partie intégrante d'une installation autre que sportive, est soumise à l'impôt au taux normal (art. 21, al. 2, ch. 21, let. d, LTVA). Il y a par exemple livraison imposable, lorsque des compartiments ou des cellules de congélation sont loués à des tiers dans un entrepôt frigorifique.

Par contre, si ces dispositifs et ces machines sont loués avec un immeuble (ou une part d'immeuble) à l'usage exclusif du locataire, les contre-prestations en résultant sont exclues du champ de l'impôt, avec la possibilité toutefois d'opter pour leur imposition.

2.5.9 Transport combiné non accompagné (TCNA)

Les détenteurs de véhicules soumis à la RPLP, au moyen desquels des trajets en transport combiné non accompagné (TCNA) sont effectués, bénéficient d'un remboursement pour les parcours initiaux et terminaux du TCNA sur demande présentée à l'AFD (art. 8 ORPL). Ce remboursement **ne constitue pas une subvention** au sens de l'art. 18, al. 2, let. a, LTVA. Il n'est en outre pas soumis à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, comme il n'entraîne pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable. Ce remboursement sera enregistré en tant que diminution de charges dans la comptabilité.

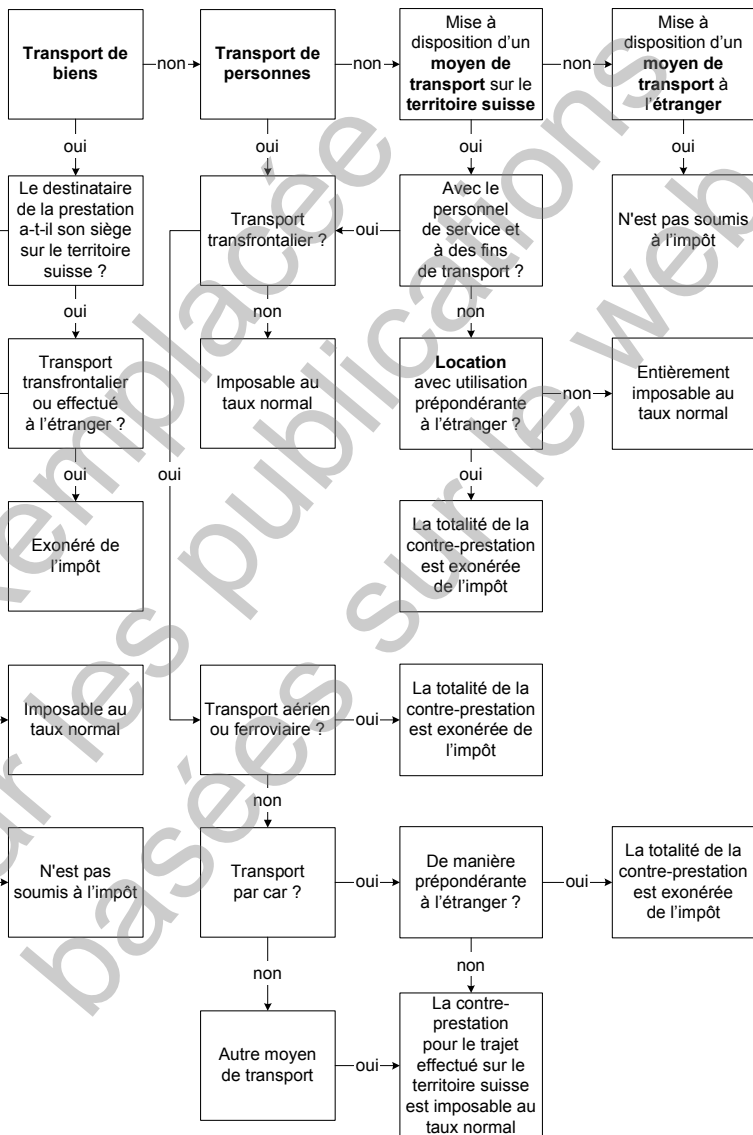
Remplacée
par les publications
basées sur le web

Remplacée
par les publications
basées sur le web

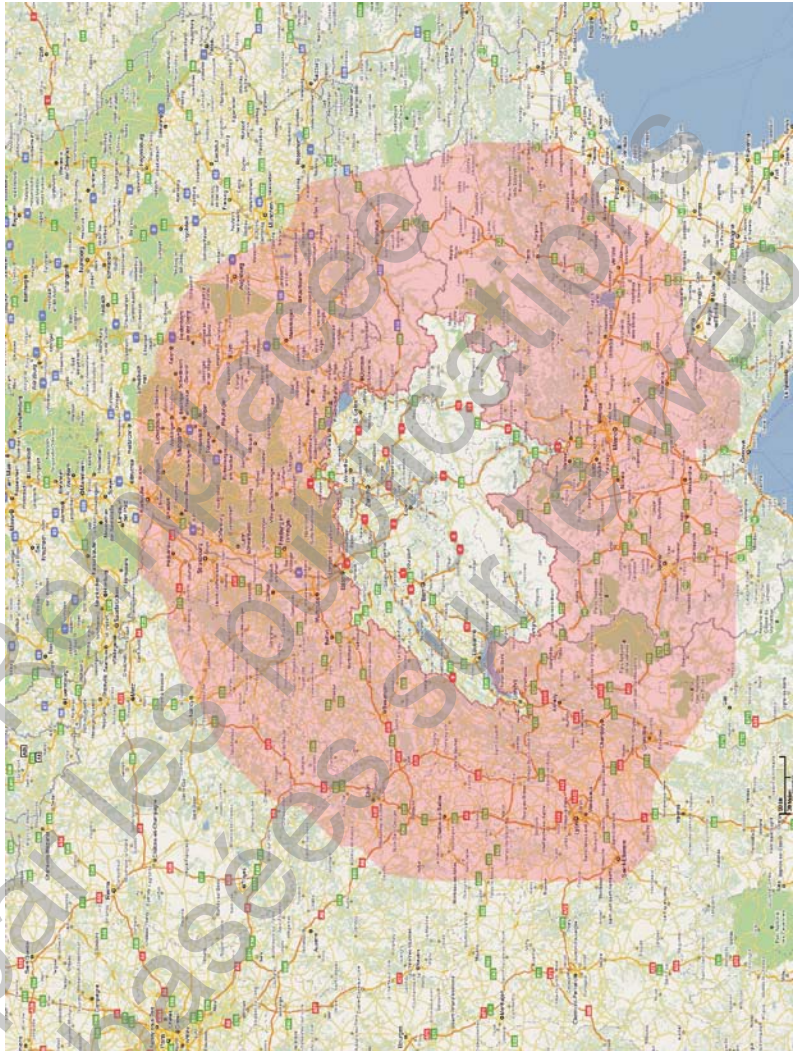
Annexes

I.

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



II. Carte représentant le périmètre de 150 kilomètres applicable aux voyages transfrontaliers par car



Cette carte est disponible sous forme électronique sur le site internet de l'AFC (www.estv.admin.ch; Webcode: d_04374_fr).

Remplacée
par les publications
basées sur le web

Compétences

L'**Administration fédérale des contributions (AFC)** a la compétence de percevoir

- la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les prestations fournies sur le territoire suisse;
- la TVA sur les acquisitions de prestations fournies par des entreprises ayant leur siège à l'étranger.

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

- l'impôt sur les importations de biens.

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

Pour contacter la Division principale de la TVA:

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

par fax: 031 325 75 61

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

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

- sous forme électronique sur internet:
www.estv.admin.ch (Webcode: d_04177_fr)
- sous forme d'imprimés à:

**Office fédéral des constructions
et de la logistique OFCL
Diffusion publications
Imprimés TVA
3003 Berne**

www.bundespublikationen.admin.ch