

Vue d'ensemble juridique d'une sélection de thématiques liées à la TVA

A. Préambule

Lors de la conférence des associations régionales qui s'est tenue à Locarno en mai 2019, plusieurs entreprises de remontées mécaniques ont évoqué des problèmes liés à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). En l'espèce, les questions soulevées se rapportent aux corrections effectuées par l'Administration fédérale des contributions (AFC), notamment pour des actions de sponsoring en nature (campagnes de rabais avec UBS SA, Raiffeisen, Cumulus, etc.), des dividendes versés en nature aux actionnaires, des prestations au personnel et des salaires en nature : corrections qui ont entraîné d'importants paiements a posteriori de la taxe sur la valeur ajoutée. Remontées mécaniques suisses (RMS) a entendu le besoin de ses membres de clarifier ces questions sensibles en matière de TVA. RMS aurait souhaité mettre à leur disposition tous les modèles nécessaires, une tâche que la complexité de la question et les particularités de chaque cas individuel rendent malheureusement impossible. En effet, il n'est pas possible de combiner tous les cas de figure pouvant se présenter dans un modèle unique. Afin de fournir à ses membres une vue d'ensemble des principaux enjeux, RMS a par conséquent chargé le service juridique interdisciplinaire UTP/CFF/ch-direct d'élaborer le présent document. Celui-ci doit être compris comme une aide à l'orientation. RMS n'assume aucune responsabilité pour l'exactitude et l'exhaustivité de ces contenus. Il convient en outre de souligner que, dans la pratique, les spécificités de chaque cas particulier doivent toujours être prises en compte.

B. Base de calcul de la taxe sur la valeur ajoutée (Info TVA 07)

1. Base de calcul de l'impôt : sur quoi l'impôt est-il calculé?

1.1. Principe:

La Confédération perçoit un impôt sur les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse ([art. 1 al. 2 Loi sur la TVA \[LTVA\]](#)). La base de calcul de l'impôt est la contre-prestation. Le montant de l'impôt dû est déterminé en multipliant le montant de la contre-prestation par le taux d'impôt applicable ([art. 24 LTVA](#)).

1.2. Contre-prestation ([art. 3 let. f LTVA](#))

Au sens de la TVA, une contre-prestation est une valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, qu'ils soient facturés séparément ou non. Ces frais peuvent être, par exemple (voir chiffre 1.1. Info TVA 07):

- les coûts engendrés par une livraison;
- les frais de transport;
- la majoration pour petite quantité;
- etc.

1.3. Formes que peut revêtir la contre-prestation

La contre-prestation peut être constituée de paiements en argent en monnaies suisse ou étrangère, mais aussi d'une prestation appréciable en argent. Sont réputés prestations appréciables en argent (N.B. : la contre-prestation déterminante est indiquée entre parenthèses [voir chiffre 1.1.1 Info TVA 07]).

5

- les lettres de change, les chèques REKA, les eurochèques et analogues (le montant ainsi compensé);
- les reprises de dettes et promesses de paiement de tiers (monnaie scripturale, cartes de crédit ; le montant ainsi compensé);
- l'échange (la valeur marchande de chaque prestation vaut contre-prestation de l'autre prestation);
- les prestations remises en paiement (le montant ainsi compensé);
- l'acceptation de papiers-valeurs (le montant ainsi compensé);
- les bons (la valeur de la prestation ainsi fournie);
- la cession d'une créance (le montant ainsi cédé);
- la compensation avec une créance du destinataire de la prestation (le montant ainsi compensé);
- etc.

1.3.1. Echanges

La notion de contre-prestation ne se limite pas aux paiements en argent, mais s'étend à toute valeur patrimoniale. Ainsi, la fourniture d'un bien ou la prestation de services peuvent être considérées comme une contre-prestation, pour autant qu'il existe un lien économique direct entre les prestations fournies par chacune des parties. On considère alors qu'il y a un échange. Dans ce cas, la contre-prestation correspond à la valeur marchande de la prestation fournie en contrepartie ([art. 24 al. 3 LTVA](#)). La valeur des prestations fournies ne doit pas nécessairement être identique. Les deux prestations doivent être évaluées séparément, et leur valeur déterminée indépendamment l'une de l'autre. Le libellé de la disposition signifie que le fournisseur d'une prestation ne doit pas utiliser la valeur marchande de sa propre prestation comme base de calcul, mais celle de la prestation de son cocontractant. A titre d'exemple, un hôtelier s'engage vis-à-vis de l'organisation d'un meeting d'athlétisme à héberger les athlètes « gratuitement », et peut en contrepartie placer une publicité pleine page dans le programme officiel de l'événement. L'hôtelier doit alors payer la TVA sur le prix normal d'une publicité pleine page, et l'organisateur sur la valeur des nuitées (Felix Geiger, OFK-LTVA, Art. 24 N 15 ss.).

Il y a un échange ou une opération analogue lorsqu'une prestation n'est pas compensée par un montant en argent, mais par une autre prestation. La particularité réside dans la coexistence de deux prestations indépendantes. Il y a échange lorsque les deux parties fournissent un bien, et que chacune est donc à la fois fournisseur et destinataire d'une prestation. Il y a une opération assimilable à un échange lorsque la contre-prestation prend la forme d'un bien ou d'un service fourni ([Arrêt du Tribunal fédéral du 20 décembre 2013 \[2C 576/2013\], E. 2.2.4.](#); [Arrêt du Tribunal fédéral du 25 novembre 2014](#)).

Outre sa valeur vénale, la valeur de chaque prestation peut également résulter de la valeur d'échange dans la mesure où les parties contractantes l'ont définie ([arrêt du Tribunal fédéral du 25 novembre 2014 \[A-1591/2014\], E. 4.3.2.](#)). Toutefois, la jurisprudence du Tribunal fédéral considère que si, lors d'un échange ou d'une opération analogue, l'estimation initiale de la prestation n'est pas possible, par exemple en raison d'un manque d'informations, elle peut être fixée en fonction de la valeur de sa contre-prestation. Chaque prestataire estime en règle générale que la contre-prestation reçue a autant de valeur que la prestation qu'il fournit. C'est pourquoi l'équivalence des deux prestations est présupposée, la valeur connue servant de base de calcul de l'impôt. En tant que présomption légale de fait, cette présomption d'équivalence prévaut jusqu'à preuve du contraire ([arrêt du Tribunal fédéral du 20 décembre 2013 \[2C 576/2013\], E. 2.2.5.](#)).

Exemple d'échange / de transaction assimilable à un échange

Un tiers accorde un droit de passage à une entreprise de remontées mécaniques, qui lui remet des billets gratuits à titre de compensation : il y a alors une transaction assimilable à un échange. Pour la TVA, la valeur marchande de chacune des prestations, ou la valeur d'échange convenue, sera déterminante. Toutefois, la jurisprudence du Tribunal fédéral considère que si l'estimation initiale d'une prestation n'est pas possible, par exemple en raison d'un manque d'informations, elle peut être fixée en fonction de la valeur de la contre-prestation. Dans ce cas, le prix catalogue des billets offerts sera déterminant.

1.3.2. Prestations remise en paiement

Les prestations remises en paiement se distinguent des échanges en cela qu'elles reposent sur ce que l'on appelle un contrat de novation. Le créancier accepte que le débiteur puisse lui verser une prestation en nature en lieu et place de la contre-prestation initialement convenue. Dans le cas d'une prestation remise en paiement, ce n'est pas la valeur marchande de chaque prestation qui est prise en considération, mais le montant ainsi compensé (p. ex. le prix d'achat initialement convenu) ([art. 24 al. 5 LTVA](#)). Pour des raisons de recevabilité des preuves, le montant doit résulter du contrat original ou de novation (Felix Geiger, OFK-LTVA, art. 24 N 20 s.).

Exemple de prestation remise en paiement

Un contrat est conclu entre la Fédération des coopératives Migros (FCM) et un partenaire Cumulus Extra (p. ex. une entreprise de remontées mécaniques). En vertu des dispositions contractuelles, il existe un échange mutuel de services imposable entre les parties contractantes. La FCM fournit des prestations de publicité et de communication au partenaire Cumulus Extra, et reçoit en échange les bons Cumulus des clients.

Les prestations mutuelles (publicité contre bons Cumulus) entre la FCM et le partenaire Cumulus Extra doivent être facturées à la valeur des bons Cumulus échangés. Dans la mesure où les deux parties sont actives dans le domaine imposable, elles peuvent déduire entièrement l'impôt préalable. Un flux de paiements n'est pas nécessaire, un décompte peut être réalisé. Sur le plan comptable, le principe de la valeur brute s'applique.

1.4. Diminutions de la contre-prestation

Peuvent être déduits de la contre-prestation (voir chiffre 1.1.2 Info TVA 07):

- les rabais, les escomptes, les défauts et les pertes sur débiteurs;
- les ristournes sur chiffre d'affaires, les rabais accordés après coup aux clients et les remboursements;
- etc.

1.5. Contre-prestations versées pour des prestations fournies à des personnes étroitement liées

La contre-prestation qui doit être versée pour des prestations fournies à des personnes étroitement liées ([art. 3 let. h LTVA](#)) est la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants ([art. 24 al. 2 LTVA](#)).

1.6. Contre-prestations lors de prestations fournies au personnel ([art. 47 Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée \[OTVA\]](#))

Lors de prestations fournies à titre onéreux au personnel, l'impôt est calculé sur la contre-prestation effectivement reçue ([art. 47 al. 1 OTVA](#)). En cas d'échange, la valeur marchande de chaque prestation vaut contre-prestation pour l'autre prestation (par ex. salaire en nature).

Les prestations fournies par l'employeur à ses employés, qui doivent être déclarées dans le certificat de salaire, sont considérées comme fournies à titre onéreux. L'impôt est calculé sur le montant qui doit être pris en compte pour les impôts directs ([art. 47 al. 2 OTVA](#)).

Les prestations qui ne doivent pas être déclarées dans le certificat de salaire ne sont pas considérées comme fournies à titre onéreux. Le motif entrepreneurial est supposé exister pour la fourniture de la prestation ([art. 47 al. 3 OTVA](#)).

Lorsque, pour les impôts directs, des forfaits destinés à l'établissement des composantes du salaire sont admis, ils peuvent également, le cas échéant, être utilisés pour la TVA ([art. 47 al. 4 OTVA](#)).

C. Dividendes en nature sous forme de prestations de transport ([Info TVA 10 concernant les secteurs](#))

1. Qualification juridique des dividendes en nature

Sont réputés dividendes en nature ou produits de participations en nature les prestations soumises à l'impôt anticipé. Ces dividendes représentent une prestation réelle de la société distributrice. La base de calcul pour leur imposition est la valeur soumise à l'impôt anticipé ([voir art. 20 Ordonnance sur l'impôt anticipé \[OIA\]](#)), soit la valeur brute des dividendes (TVA incluse).

Lorsque ces prestations ne sont pas soumises à l'impôt anticipé, il y a lieu de procéder selon le ch. 5.3.2 de l'Info TVA 10 concernant les secteurs (voir chiffre 5.3.3 Info TVA 10 concernant les secteurs). En principe, la contre-prestation payée est imposable ; si aucune contre-prestation particulière n'est demandée pour cette prestation, un motif entrepreneurial n'entraînant pas de correction sur le plan fiscal sera supposé jusqu'à une valeur de 500 francs par an et par destinataire. Si cette

limite est dépassée, il y a alors prestation à soi-même entraînant une correction de l'impôt préalable ([art. 31 al. 2 let. c LTVA](#)). La limite de 500 francs ne peut pas être considérée comme une franchise. La correction doit être effectuée dès le premier franc.

La société distributrice doit donc s'acquitter de la TVA sur les dividendes en nature (p. ex. abonnements annuels des remontées mécaniques) dans la mesure où la prestation est imposable. Les destinataires de la prestation importent peu, que les bénéficiaires travaillent pour la société distributrice ou non ne joue aucun rôle.

Exemples de dividendes en nature

- *Les actionnaires d'une entreprise de remontées mécaniques reçoivent un abonnement de saison (dividende en nature). Si ces abonnements sont vendus à des tiers, la contre-prestation qui en résulte est assujettie à l'impôt au taux normal. Par conséquent, le dividende en nature est également soumis à la TVA au taux normal.*
- *Les actionnaires d'une entreprise de remontées mécaniques reçoivent des chèques REKA (dividende en nature). La vente de chèques REKA à des tiers est une prestation exclue du champ de l'impôt. Par conséquent, le dividende en nature n'est pas non plus soumis à la TVA.*

D. Parts privées (Info TVA 08)

1. Parts privées en ce qui concerne les destinataires du certificat de salaire

Concernant les parts privées vis-à-vis des destinataires du certificat de salaire, il s'agit de prestations que l'employeur fournit à son personnel (destinataires du certificat de salaire). En fonction du type et de l'étendue de telles prestations, l'employeur doit les déclarer dans le [certificat de salaire](#) sous les chiffres prévus à cet effet (voir aussi le [guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes](#) publié par la CSI).

1.1. Prestations salariales accessoires (Chiffre 2 du certificat de salaire)

Les prestations salariales accessoires sont des prestations périodiques de l'employeur effectuées non pas en espèces mais en nature. Elles doivent en principe être évaluées à la valeur marchande (ou de manière forfaitaire telle que déterminé par l'administration fiscale) (voir chiffre 3.4.3 Info TVA 08). Les abonnements généraux ou similaires qui ne sont pas utilisés de manière prépondérante pour des trajets professionnels, mais également à des fins privées, sont considérés comme une prestation salariale accessoire. Cette valeur constitue la base de calcul de la TVA et doit être déclarée au taux normal. Le montant s'entend « TVA incluse » (voir chiffre 3.4.3.4 Info TVA 08).

1.2. Prestations non périodiques (Chiffre 3 du certificat de salaire)

Les prestations de l'employeur effectuées à titre onéreux au personnel doivent être déclarées dans le certificat de salaire. Les prestations en nature accordées par l'employeur à ses employés (par ex. primes ou cadeaux), à mentionner sous ce chiffre, devront être qualifiées au cas par cas sur le plan du droit fiscal. Quant à la TVA, elle doit être calculée sur le montant qui est également déterminant pour les impôts directs (la base de calcul y relative s'entend « TVA incluse »). Dans la mesure où ces dépenses sont grevées de la TVA, l'employeur peut déduire l'impôt préalable. Les prestations en espèces (par ex. le versement de primes à Noël ou de bonus) ne constituent pas des prestations imposables au sens de la TVA (voir chiffre 3.4.4 Info TVA 08).

1.3. Prestations salariales accessoires ne devant pas être déclarées dans le certificat de salaire

Conformément au [Guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes](#), les prestations énumérées ci-dessous ne doivent pas être déclarées dans le certificat de salaire. Elles ne constituent pas des prestations effectuées à titre onéreux et ne sont donc pas soumises à la TVA. Le droit à la déduction de l'impôt préalable reste acquis chez l'employeur dans le cadre d'activités entrepreneuriales ouvrant droit à la déduction de l'impôt préalable. Il s'agit entre autres des prestations suivantes (liste non-exhaustive [voir chiffre 3.5 Info TVA 08]):

- la remise, à titre gratuit, d'un abonnement CFF demi-tarif;

- les réductions en chèques REKA d'une valeur inférieure ou égale à 600 francs par an (ne doivent être déclarées que les réductions, dans la mesure où elles excèdent 600 francs par an) ;
- les cadeaux de Noël, d'anniversaire et les cadeaux en nature analogues d'une valeur inférieure ou égale à 500 francs par événement. Pour les cadeaux en nature dont la valeur est supérieure à ce montant, la valeur totale doit être indiquée ;
- les cotisations d'adhésion à des clubs ou à des associations jusqu'à 1000 francs par adhésion. Pour les cotisations qui dépassent ce montant, le montant total doit être indiqué.
- les rabais octroyés sur des marchandises destinées à l'usage personnel et qui sont courants dans la branche ;
- les billets d'entrée à des événements culturels, sportifs ou sociaux d'une valeur inférieure ou égale à 500 francs par événement (ne doivent être déclarés que les montants excédant 500 francs par événement) ;
- etc.

2. Transports à prix réduit pour le personnel (Info TVA 10 concernant les secteurs)

2.1. Généralités

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 sera effectué selon les critères mentionnés au ch. 5.1 de l'Info TVA 10 concernant les secteurs (voir chiffre 5.3 Info TVA 10 concernant les secteurs). Lors de prestations fournies à titre onéreux au personnel, l'impôt est dû sur la contre-prestation effectivement reçue ([art. 47 al. 1 OTVA](#)). Les prestations qui doivent être déclarées dans le certificat de salaire sont réputées avoir été fournies à titre onéreux. Le montant déterminant pour les impôts directs constitue la base de calcul de la TVA ([art. 47 al. 2 OTVA](#)). Pour les prestations qui ne doivent pas être déclarées dans le certificat de salaire, l'existence d'un motif entrepreneurial est présumée ([art. 47 al. 3 OTVA](#)).

2.2. Prestations de transport fournies au personnel actif

La contre-prestation payée ou le montant qui, selon la convention, doit être déclaré pour l'impôt fédéral direct, est imposable. Les prestations qui ne doivent pas être déclarées dans le certificat de salaire sont réputées fournies à titre gratuit et l'existence d'un motif entrepreneurial est présumée ([art. 47 al. 3 OTVA](#)). La remise d'abonnements de saison par des sociétés de transports touristiques (téléphériques, remontées mécaniques, etc.) à leurs employés ne constitue pas un avantage appréciable en argent lorsque l'abonnement est utilisé pour le transport jusqu'au lieu de travail respectif (par ex. station de montagne) et qu'il est ainsi utilisé de manière prépondérante à des fins commerciales. Dans le cas contraire, la valeur de l'abonnement est imposable au taux normal, dans la mesure où cette valeur dépasse 500 francs par an. Le tarif indigène s'applique pour déterminer la valeur de l'abonnement.

Comme pour les employés de sociétés de transports touristiques, il n'y a pas d'avantage appréciable en argent lorsque les employés d'un restaurant de montagne ou d'un service de réparation de skis dans une station de montagne reçoivent un abonnement de saison de leur employeur et que cet abonnement est utilisé pour le transport jusqu'au lieu de travail respectif.

L'employeur peut procéder à la déduction de l'impôt préalable conformément à [l'art. 28 LTVA](#).

2.3. Prestations de transport fournies aux anciens collaborateurs et aux collaborateurs retraités ainsi qu'à des tiers (par ex. membres de la famille [voir chiffre 5.3.2. Info TVA 10 concernant les secteurs]).

En principe, la contre-prestation payée est imposable ; si aucune contre-prestation particulière n'est demandée pour cette prestation, un motif entrepreneurial n'entraînant pas de correction sur le plan fiscal sera supposé jusqu'à une valeur de 500 francs par an et par destinataire. Si cette limite est dépassée, il y a alors prestation à soi-même entraînant une correction de l'impôt préalable ([art. 31 al. 2 let. c LTVA](#)).

E. Dons / Sponsoring / Sponsoring en nature (Info TVA 05)

1. Dons

1.1. Généralités (voir chiffre 2.1.1 Info TVA 05)

Le don représente une libéralité consentie à un tiers qui n'est pas une personne étroitement liée sans qu'aucune contrepartie au sens de la législation sur la TVA ne soit attendue. Le fait de mentionner une ou plusieurs fois sous une forme neutre dans une publication le nom, la raison sociale ou le logo du donateur ne constitue pas une contrepartie ([art. 3, let. i, LTVA](#)).

Les dons peuvent être octroyés sous la forme de (liste non exhaustive) : prestations pécuniaires ; prestations en nature telles que mise à disposition de personnel, de locaux, de matériel, fournies à un tiers qui n'est pas une personne étroitement liée.

1.2. Dons en nature (voir chiffre 2.3.3 Invo TVA 05)

Dans le cadre du don en nature (sans contre-prestation publicitaire), le donateur doit corriger l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même si la valeur de la prestation dépasse 500 francs par destinataire et par année ([art. 31, al. 2, let. c, LTVA](#)).

Exemples de dons

- *Une agence de placement de personnel offre au club de football local, pour sa tombola, une montre d'une valeur de 2000 francs. Aucune prestation n'est fournie par le club, hormis les remerciements d'usage. L'agence de placement est tenue de corriger la déduction de l'impôt préalable. Ceci s'applique toutefois uniquement si aucune prestation publicitaire n'est fournie. Dans le cas contraire, il s'agit de sponsoring en nature.*
- *Une entreprise de remontées mécaniques offre à un club des cartes gratuites d'une valeur de 499 francs. Il n'y a pas lieu de corriger la déduction de l'impôt préalable. En revanche, dès lors que des prestations publicitaires sont fournies, il s'agit de sponsoring en nature.*

2. Sponsoring

Il y a lieu de distinguer les dons (sans contre-prestation) des prestations de sponsoring. Il y a prestation de sponsoring, soumise à la TVA, lorsque le destinataire de la contribution (par ex. un club sportif) fournit une prestation publicitaire en contrepartie (voir chiffre 2.2. Info TVA 05).

Il est en revanche admis que le destinataire de la contribution ne fournit pas de prestation publicitaire s'il ne fait que mentionner, sous une forme neutre, dans des publications de son choix, une ou plusieurs fois, le nom ou la raison sociale du donateur, ou qu'il reproduit simplement le logo de celui-ci ([art. 3, let. i, LTVA](#)).

2.1. Forme neutre

La notion sous une forme neutre signifie que les mentions relatives au bailleur de fonds ne doivent pas s'accompagner d'un slogan publicitaire, ni citer ses produits ou apporter des précisions sur son activité entrepreneuriale. La simple mention de la profession ou de l'activité entrepreneuriale n'enfreint pas cette règle (voir chiffre 2.2.1 Info TVA 05).

Exemple

Les mentions « Sponsorisé par la banque XY » ou « Avec le soutien de Swisslos » ne représentent pas des prestations publicitaires. En revanche, la mention « Avec le soutien de la Banque XY, votre partenaire pour la gestion de fortune » constitue une prestation publicitaire.

2.2. Publication

Le terme de publication est à considérer au sens large. Par exemple, sont réputés publications (voir chiffre 2.2. Info TVA 05) :

- les programmes et carnets de fêtes;

- les tirés à part;
- les rapports annuels, les rapports d'activité, les rapports de recherche;
- les journaux et les revues;
- les affiches;
- les génériques de films;
- les mentions sur internet.

N'entrent pas dans la définition de la publication les supports suivants :

- les vêtements;
- les banderoles et panneaux publicitaires;
- les inscriptions sur des véhicules;
- les articles publicitaires distribués au public.

3. Sponsoring en nature

3.1. [Arrêt du Tribunal fédéral du 20 décembre 2013 \[2C_576/2013\]](#)

Faits

En 2005 et en 2008, l'association des remontées mécaniques X (sponsor) et le club Y, actif dans les sports d'hiver (sponsorisé) ont conclu un accord de parrainage. Ces contrats stipulaient que l'association des remontées mécaniques X serait l'un des sponsors du club Y, tandis que le club Y, sponsorisé, s'attacherait à garantir la qualité et le professionnalisme de ses propres activités et à « mettre en scène » le sponsor de manière optimale. Cette « mise en scène » comprenait notamment l'utilisation du logo du sponsor de différentes manières (papier à en-tête, organes du club, site internet, vêtements, véhicules). Tous les coûts inhérents à l'acquisition et à l'entretien du matériel publicitaire étaient à la charge du sponsor. L'association des remontées mécaniques X (sponsor) s'engageait contractuellement à fournir à prix réduit le nombre de forfaits de ski demandés par le club sponsorisé durant la durée du contrat. Le club sponsorisé avait le droit de revendre les abonnements achetés à tarif réduit à un prix qu'il pouvait fixer librement. Selon le contrat de 2005, le club sponsorisé devait payer un quart du prix d'achat ordinaire, soit 285 francs. Le contrat de 2008 pour sa part fixait ce prix à 321 francs. Fin 2009, l'Administration fédérale des contributions a imposé un rappel d'impôt à l'association des remontées mécaniques X. Cette correction était motivée par le fait que l'association des remontées mécaniques X n'avait déclaré et payé l'impôt que sur le prix réduit de la première vente des abonnements. Il avait en outre été constaté que le club sponsorisé n'avait pas établi de facture pour ses prestations publicitaires.

Considérants

L'échange de prestations (« rapport de prestations ») est caractéristique de la taxe sur la valeur ajoutée. Un rapport de prestations donnant lieu à la TVA est présumé s'il existe un lien suffisant entre la prestation (principale) et la contre-prestation. La pratique exige un « lien économique direct ». Sur le plan conceptuel, le sponsoring repose nécessairement sur une contre-prestation concrète.

La TVA est calculée sur la base de la rémunération, laquelle inclut tous types de contre-prestations fournies par le destinataire de la prestation principale. L'évaluation et le calcul de la rémunération doivent être effectués du point de vue du destinataire de la prestation principale. Dans la forme de base du contrat de sponsoring – argent contre publicité – pour la TVA seul le sponsor est considéré comme destinataire de la prestation ; il bénéficie typiquement d'une prestation de promotion de son image. Si, en revanche, le sponsor utilise alternativement ou cumulativement une autre prestation – argent et/ou prestation en nature contre publicité – la transaction juridique doit être considérée comme un échange de biens ou comme une opération assimilable à un échange. Dans la pratique, la distinction entre les deux notions est la suivante : si une prestation n'est pas rémunérée en espèces, mais par le biais d'une (contre-)prestation, alors il y a échange. Il y a une opération assimilable à un échange si une prestation est rémunérée par la fourniture d'un bien et/ou d'un service. En droit civil, dans un contrat d'échange, chacun des copermutants est traité comme vendeur quant à la chose qu'il promet et comme acheteur quant à la chose qui lui est promise (art. 237 Code des obligations [CO]). Par conséquent, en vertu du droit de la TVA, chaque cocontractant est tour à tour considéré comme le fournisseur et comme le destinataire d'une prestation. Le droit de la TVA part du principe de l'existence de deux prestations indépendantes, fournies à titre onéreux, dont la valeur

doit être déterminée indépendamment l'une de l'autre, sous réserve de la présomption d'équivalence (BGE 2C_576/2013, E. 2.2.4.).

La valeur marchande des deux prestations constitue la base de calcul pour l'échange de biens ou pour une opération analogue. La loi stipule que la valeur de chaque bien ou service est considérée comme la contrepartie de l'autre bien ou service. Si l'estimation initiale de la contre-prestation n'est pas possible, par exemple en raison d'un manque d'informations, elle peut être fixée en fonction de la valeur de la prestation principale. Chaque prestataire estime en règle générale que la contre-prestation reçue a autant de valeur que la prestation qu'il fournit, raison pour laquelle la valeur connue sert de base de calcul de l'impôt. En tant que présomption légale (de fait), cette présomption d'équivalence prévaut jusqu'à preuve du contraire. Dans la pratique fiscale, la preuve d'une relation contractuelle ou d'une disposition y afférente est principalement apportée par la présentation d'un acte. Dans de rares cas, la preuve pourra être présentée sous une autre forme (BGE 2C_576/2013, E. 2.2.5.).

Pour calculer la rémunération d'une prestation de sponsoring, la pratique présuppose que les prestations de sponsoring des entreprises à but lucratif reposent sur un échange de prestations imposable si le parrainage est directement lié aux activités commerciales (présomption de rémunération). Sauf preuve du contraire, la présomption exclut toute part de don dans la prestation de parrainage. Il est en revanche présumé que la publication du logo de l'entreprise déploiera des effets en matière de relations publiques (BGE 2C_576/2013, E. 2.2.7.).

En vertu du droit des obligations et du droit de la TVA, il est possible, dans un cas particulier, d'évaluer par analogie la prestation publicitaire reçue. Il s'agit d'une conséquence de la présomption d'équivalence. Le tribunal de première instance a jugé, conformément à la loi fédérale, que la rémunération versée par l'entreprise sponsorisée comprenait non seulement le prix d'achat réduit, mais aussi la prestation publicitaire fournie. Contrairement à cette dernière prestation, la valeur marchande des abonnements remis peut être facilement déterminée puisqu'il existe un « prix catalogue ». Selon les termes du contrat, le club sponsorisé est autorisé à revendre les abonnements obtenus à tarif préférentiel. Il dispose d'une autonomie de prix qui lui permet de définir seul le prix de revente. Etant donné que les abonnements ont un prix catalogue connu, la fourniture des abonnements de saison peut être assimilée à un paiement en espèces selon une transaction assimilable à un échange. Le prix des abonnements n'est pas seulement possible à déterminer : il est déterminé et notoirement connu. Que le sponsor paie une certaine somme d'argent en échange d'une prestation de promotion de son image ou qu'il la rémunère par le biais d'un bien de valeur équivalente ne joue aucun rôle pour la TVA (BGE 2C_576/2013, E. 4.5.).

En résumé, la présomption d'équivalence dans cette transaction assimilable à un échange conduit à la conclusion que le bien (les abonnements) et le service (la publicité) sont de valeur équivalente. En ce qui concerne le bien fourni, il y a lieu de supposer, sur la base de la présomption de rémunération, qu'il ne comprend aucun élément gratuit. Les deux présomptions et les conclusions qui en découlent pourraient être invalidées en apportant la preuve du contraire. Des dispositions contractuelles claires seraient alors nécessaires. Celles-ci font défaut. La valeur du bien fourni est déterminée de manière objective sur la base d'un prix catalogue. La prestation publicitaire ne pouvant être déterminée autrement, le tribunal de première instance a suivi à juste titre la méthode de la différence, qui consiste à calculer la différence entre le prix catalogue et le prix réduit, qui reflète la valeur présumée de la prestation publicitaire dont a bénéficié le sponsor (BGE 2C_576/2013, E. 5.1.).

3.2. Analyse de l'arrêt du Tribunal fédéral

Les considérants du Tribunal fédéral sont compréhensibles. Dans la mesure où les parties n'ont pas conclu de contrat concernant les prestations mutuellement accordées, celles-ci sont évaluées à leur valeur marchande. Si l'évaluation est impossible faute d'informations, la valeur de la prestation est déterminée en fonction de l'autre prestation (dans le cas présent sur la base du prix catalogue de l'abonnement de ski). L'application de la présomption d'équivalence présuppose que chaque prestataire estime que la contre-prestation reçue a autant de valeur que la prestation qu'il fournit. La présentation d'un document (p. ex. un contrat) peut conduire à réfuter cette présomption. Dans ce contexte, il convient de mentionner l'arrêt du Tribunal fédéral du 24 novembre 2014 (voir [A-1591/2014](#)), qui stipule que, lors d'un rapport d'échange, la valeur de chaque prestation peut également résulter d'une valeur d'échange convenue (BVGer A-159/2014, E. 4.3.2., 5.4.4. et 6.4.1.).

3.3. Synthèse

Les parties peuvent convenir d'une valeur d'échange pour la rémunération de leurs prestations respectives, valeur qui est également déterminante pour la TVA. Cette valeur d'échange doit être plausible dans le contexte de la relation d'affaires entre les deux parties. Pour des raisons de preuve, un contrat écrit doit impérativement être conclu. Si aucune valeur d'échange n'est déterminée, la valeur marchande de la prestation concernée est déterminante. Si une valeur ne peut être déterminée que pour l'une des deux prestations (p. ex. prix catalogue de forfaits de ski journaliers), elle s'applique également à l'autre prestation. Dans ce cas, l'équivalence des deux prestations est présumée (présomption d'équivalence).

3.4. Informations générales

- Si les deux parties contractantes sont soumises à la TVA, elles peuvent déduire l'impôt préalable. Dans ce cas, elles s'envoient mutuellement une facture sur laquelle les montants sont indiqués. Si seule une partie contractante est soumise à la TVA, il n'est pas nécessaire d'établir une facture/contre-facture, l'impôt préalable ne pouvant être déduit.
- Si les deux parties contractantes concluent des transactions de compensation, le principe de la valeur brute doit être appliqué sur le plan comptable. La simple comptabilisation de la différence n'est pas autorisée.
- De manière générale, il est important que les entreprises de remontées mécaniques consignent par écrit ou par voie électronique le nombre de billets vendus et les tarifs appliqués (demi-tarif, AG, promotions etc.). Pour l'administration fiscale, l'entreprise doit en effet être en mesure de documenter chaque cas particulier.
- Toute entente contractuelle (p. ex. une valeur d'échange) doit être consignée par écrit à titre de preuve.

F. Synthèse des domaines de TVA présentés

1. Droit de passage (voir p. 2)

Si une entreprise de remontées mécaniques se voit accorder un droit de passage et qu'elle compense ce droit par des billets gratuits, il y a une opération assimilable à un échange. Pour la TVA, la valeur marchande de chacune des prestations, ou la valeur d'échange convenue, sera déterminante. Si l'évaluation initiale est impossible et si aucune valeur d'échange n'a été convenue, l'équivalence des prestations est présumée (présomption d'équivalence). Cela signifie que si, par exemple, un prix catalogue existe pour une prestation (comme pour les forfaits journaliers des entreprises de remontées mécaniques), ce montant sera également appliqué à la contre-prestation.

Remarque : en matière de droit de la TVA, les particularités du cas d'espèce doivent toujours être prises en compte.

2. Cumulus (voir p. 3)

Un contrat relatif à Cumulus conclu entre la Fédération des coopératives Migros (FCM) et une entreprise de remontées mécaniques constitue un échange de prestations imposable. La FCM fournit des prestations publicitaires pour l'entreprise de remontées mécaniques, et reçoit en échange les bons Cumulus des clients. Les prestations mutuelles doivent être facturées à la valeur des bons Cumulus échangés.

Remarque : en matière de droit de la TVA, les particularités du cas d'espèce doivent toujours être prises en compte.

3. Dividendes en nature (voir p. 3)

Les dividendes en nature sous forme de prestations de transports constituent une prestation appréciable en argent, soumise à la TVA au taux normal. Sont considérés comme des dividendes en nature les montants soumis à l'impôt anticipé. Par exemple, la remise d'un abonnement de saison aux actionnaires d'une entreprise de remontées mécaniques (dividende en nature) constitue une prestation appréciable en argent, qui est soumise à la TVA au taux normal.

4. Prestations salariales accessoires (voir p. 4)

En principe, toutes les prestations fournies par l'employeur sont imposables et doivent figurer sur le certificat de salaire. Ces prestations sont soumises à la TVA et doivent être évaluées à leur valeur marchande (ou selon un tarif forfaitaire déterminé par l'administration fiscale). Conformément au Guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes, certaines prestations ne doivent pas être déclarées dans le certificat de salaire. Elles ne constituent pas des prestations effectuées à titre onéreux et ne sont donc pas soumises à la TVA. Ces prestations comprennent, entre autres, les cadeaux de Noël, d'anniversaire et les cadeaux en nature analogues d'une valeur inférieure ou égale à 500 francs. Si cette somme est dépassée, le montant total doit être indiqué.

La remise par une entreprise de remontées mécaniques d'abonnements de saison à ses employés ne constitue pas un avantage appréciable en argent lorsque l'abonnement est utilisé principalement à des fins professionnelles. Si l'utilisation privée prédomine, la valeur de l'abonnement est soumise à la TVA au taux normal dès lors qu'elle dépasse les 500 francs. Pour les prestations de transport fournies aux anciens collaborateurs et aux collaborateurs retraités ainsi qu'à des tiers (p. ex. membres de leur famille), la contre-prestation payée est imposable. Si aucune contre-prestation particulière n'est demandée pour cette prestation, un motif entrepreneurial n'entraînant pas de correction sur le plan fiscal sera supposé jusqu'à une valeur de 500 francs par an et par destinataire. Si cette limite est dépassée, il y a alors prestation à soi-même entraînant une correction de l'impôt préalable ([art. 31 al. 2 let. c LTVA](#)). La correction doit être effectuée dès le premier franc.

5. Dons (voir p. 6)

Le don représente une libéralité consentie à un tiers qui n'est pas une personne étroitement liée sans qu'aucune contrepartie au sens de la législation sur la TVA ne soit attendue. Le fait de mentionner une ou plusieurs fois sous une forme neutre dans une publication le nom, la raison sociale ou le logo du donateur ne constitue pas une contrepartie ([art. 3, let. i, LTVA](#)).

Dans le cadre du don en nature (sans contre-prestation publicitaire), le donateur doit corriger l'impôt préalable à titre de prestation à soi-même si la valeur de la prestation dépasse 500 francs par destinataire et par année ([art. 31, al. 2, let. c. LTVA](#)). La correction doit être effectuée dès le premier franc.

6. Sponsoring (voir p. 7)

Les prestations de sponsoring sont soumises à la TVA.

7. Sponsoring en nature (voir p. 7)

Si un accord de collaboration commercial est conclu entre une entreprise de remontées mécaniques (sponsor) et, par exemple, une banque (sponsorisée), il s'agit d'un sponsoring en nature. Sa qualification n'exige pas la forme contractuelle.

Les parties peuvent convenir d'une valeur d'échange pour la rémunération de leurs prestations respectives, valeur qui est également déterminante pour la TVA. Cette valeur d'échange doit être plausible dans le contexte de la relation d'affaires entre les deux parties. Pour des raisons de preuve, un contrat écrit doit impérativement être conclu. Si aucune valeur d'échange n'est déterminée, la valeur marchande de la prestation concernée est déterminante. Si celle-ci ne peut être déterminée, on présume alors que les deux prestations ont une valeur équivalente.

Remarque : en matière de droit de la TVA, les particularités du cas d'espèce doivent toujours être prises en compte.