Janvier 2010 | www.estv.admin.ch

Info TVA 20 concernant le secteur

Formation

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF
Administration fédérale des contributions AFC

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	Franc suisse
FF	Feuille fédérale
let.	Lettre
LFPr	Loi fédérale du 13 décembre 2002 sur la formation professionnelle (RS 412.10)
LTVA	Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
OTVA	Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
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 %.

© Publication de l'Administration fédérale des contributions, Berne
Décembre 2010

Introduction relative aux explications contenues dans la présente info TVA

La présente info TVA se fonde sur la LTVA et l'OTVA entrées en vigueur le 1er janvier 2010 et est valable depuis cette date. 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 éditées sur la base de l'ancienne loi sur la TVA restent valables pour les opérations commerciales effectuées durant la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2009.

La présente info TVA s'adresse aux fournisseurs de prestations, domiciliés sur le territoire suisse et à l'étranger, actifs dans le domaine de la formation, de l'éducation et de la formation continue. Ces informations s'appuient sur les prescriptions légales concernant cette branche, à savoir l'art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA et l'art. 13 et 30, OTVA.

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

Les informations contenues dans cette info TVA sont à considérer comme des explications de l'AFC relatives à la LTVA et à son ordonnance d'exécution (OTVA). Cette publication doit permettre aux assujettis et à leurs représentants de faire valoir leurs droits et de remplir leurs obligations en lien avec la TVA.

Table des matières

1	Définition: prestations de formation	9
1.1	Prestations d'éducation	9
1.2	Enseignement	9
1.3	Formation	9
1.4	Formation continue	10
1.5	Recyclage professionnel	10
1.6	Cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique	10
1.7	Activité de conférencier	11
1.8	Examens	12
1.9	Prestations de services d'ordre organisationnel	12
2	Distinction entre prestations de formation et prestations sans caractère didactique	12
2.1	Distinction par rapport aux prestations de conseil	13
2.1.1	Généralités	13
2.1.2	Coaching / training	14
2.2	Distinction par rapport aux manifestations dans les domaines du divertissement, de l'aventure, de la convivialité et du sport	15
2.2.1	Généralités	15
2.2.2	Sport	15
3	Principes généraux relatifs au traitement fiscal des prestations de formation	16
3.1	Principe fiscal	16
3.2	Lieu de la prestation dans le domaine de la formation (art. 8 LTVA)	16
3.3	Option pour l'imposition des prestations de formation exclues du champ de l'impôt	17
3.4	Pluralité de prestations	17
3.4.1	Prestations indépendantes (art. 19, al. 1, LTVA)	18
3.4.2	Prestations formant un tout, combinaison de prestations de formation avec des prestations indépendantes (art. 19, al. 2, LTVA et art. 32 OTVA)	18
3.4.3	Prestations étroitement liées du point de vue économique et prestations accessoires dans le cadre de prestations de formation (art. 19, al. 3 et 4, LTVA)	19

4 Imposition de prestations particulières dans le domaine de la formation 20

4.1 Activité de conférencier 20

4.2 Examens 21

4.3 Vente de supports de cours 21

4.4 Cours destinés aux enfants et adolescents 22

4.5 Séjours linguistiques 22
4.5.1 Séjours linguistiques sur le territoire suisse 23
4.5.2 Séjours linguistiques à l'étranger 23

4.6 Echanges d'étudiants 23

4.7 Mise à disposition d'apprentis 24

4.8 Internats / écoles à horaire continu 24
4.8.1 Prestations d'hébergement en internat / foyers d'étudiants 24
4.8.2 Manifestations spéciales organisées par des écoles ou des internats 26

4.9 Cours à distance 26
4.9.1 Cours interactifs à distance 26
4.9.2 Cours à distance pour autodidactes 27

4.10 Cours pour chômeurs 27

4.11 Formation du personnel fournie par l'entreprise elle-même 28

4.12 Formation d'animaux 28

4.13 Elaboration de cours 28

4.14 Revente de prestations de formation 29

4.15 Mise à disposition / location de l'infrastructure 29

4.16 Publicité pour un tiers dans le cadre de manifestations de formation 30

4.17 Frais d'annulation 31

4.18 Prestations de services d'ordre organisationnel 31
4.18.1 Prestations de services d'ordre organisationnel au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 11, let. d, LTVA 31
4.18.2 Prestations de services d'ordre organisationnel au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 11, let. e, LTVA 32
4.18.3 Organisation de manifestations de formation 33
4.18.3.1 Organisateur proprement dit. 34
4.18.3.2 Organisateur mandaté 34
4.18.3.2.1 Représentation directe 34
4.18.3.2.2 Représentation indirecte 35

4.19 Coopération dans le domaine de la formation et de la recherche au sens de l'art. 13 OTVA. 36
4.19.1 Institutions d'enseignement supérieur soutenues par la Confédération et les cantons en vertu d'une base légale dans le cadre de l'art. 63a de la Constitution (art. 13, al. 2, let. a, OTVA) 37
4.19.2 Organisations d'utilité publique au sens de l'art. 3, let. j, LTVA, collectivités publiques au sens de l'art. 12 LTVA (art. 13, al. 2, let. b, OTVA) et hôpitaux publics quelle que soit leur forme juridique (art. 13, al. 2, let. c, OTVA). 37
4.19.3 Institutions de formation et de recherche étrangères 38

1 Définition: prestations de formation

Les prestations de formation sont fournies aussi bien par des collectivités publiques que par des entreprises privées. La notion de prestations de formation exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA englobe les prestations énumérées ci-après.

1.1 Prestations d'éducation

Les prestations d'éducation ont pour but, d'une part, de former le caractère d'une personne et d'autre part, de lui transmettre les connaissances fondamentales de la vie et de la gestion du quotidien comme par exemple le savoir-vivre, le comportement en société, la prise de responsabilités, les soins et l'hygiène corporelle. L'éducation des enfants et des adolescents (jusqu'à 18 ans révolus) est exclue du champ de l'impôt.

L'année civile fait foi. Jusqu'à la fin de l'année au cours de laquelle il a eu son 18e anniversaire, l'adolescent est considéré comme n'ayant pas encore atteint 18 ans.

1.2 Enseignement

On entend par enseignement, la transmission planifiée et continue de connaissances ou de compétences. Entre en particulier dans cette catégorie l'enseignement dispensé par les écoles publiques et privées ou par des professeurs particuliers des degrés préscolaire, primaire, secondaire I et secondaire II, ainsi que les offres de transition facultatives telles que la 10e année scolaire, l'année de préparation au choix professionnel, la classe de formation continue, l'année de stage social.

1.3 Formation

La formation consiste en la transmission de connaissances et de compétences dans des domaines précis déterminés par les exigences d'un profil professionnel. Entrent notamment dans cette catégorie les études professionnelles avec, le cas échéant, les stages et cours de préparation qui les précèdent, les études dans une haute école ou haute école spécialisée ainsi que d'autres études dans une école publique ou privée.

1.4 Formation continue

Le perfectionnement est un processus de formation visant à mettre à jour les connaissances spécialisées de personnes titulaires d'un diplôme ou d'un certificat de capacité ou ayant tout autre lien direct ou indirect avec l'exercice de la profession. Il y a un rapport direct avec l'activité professionnelle lorsque l'institution formatrice a pour but la transmission de (nouvelles) connaissances professionnelles ou de connaissances relatives à l'exercice efficace et profitable de ladite activité professionnelle (par ex. cours de langue, cours de technique de travail, organisation, gestion de conflits, applications informatiques).

1.5 Recyclage professionnel

Le recyclage professionnel consiste en mesures de formation qui permettent aux personnes de changer d'activité professionnelle. Il s'agit souvent de cours spécifiques élaborés partiellement en fonction de l'expérience professionnelle des participants.

1.6 Cours, conférences et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique

Est considéré comme cours une suite cohérente de leçons qui permettent, par un enseignement limité dans le temps, visant un objectif d'apprentissage déterminé, d'acquérir une formation de type scolaire dans une ou plusieurs matières. Peu importe la durée du cours. Il peut s'agir aussi bien de modules d'une ou de plusieurs heures, d'une demi-journée, d'une ou de plusieurs journées, de plusieurs semaines, mois ou années. Les leçons ou stages d'essai sont également exclus du champ de l'impôt.

Une conférence / un exposé est une présentation orale consacrée à un sujet déterminé, souvent scientifique. Contrairement à l'enseignement, la conférence ou l'exposé ne met pas l'accent sur l'interaction avec le public.

Sont considérées comme autres manifestations à caractère scientifique ou didactique les manifestations qui n'entrent pas dans les catégories précitées, par exemple: symposiums, congrès, ateliers, etc. Ces manifestations présentent un caractère didactique lorsqu'elles ont pour but premier, la transmission de connaissances aux participants ou la découverte de nouvelles connaissances avec les participants. Une prestation est considérée comme ayant un caractère scientifique lorsque son but premier consiste à acquérir et à évaluer avec un public de spécialistes des connaissances nouvelles dans un domaine bien défini. Les cours, exposés et autres manifestations à caractère scientifique ou didactique constituent des prestations de formation lorsque leur aspect scientifique ou didactique occupe le premier plan.

Exemples
Prestations de formation exclues du champ de l'impôt

- *Une fiduciaire organise une manifestation durant laquelle divers conférenciers externes interviennent sur des thèmes spécifiques à leur branche (par ex. les impôts). La société fiduciaire perçoit auprès des participants une contribution à ses frais. Tant cette contribution que les honoraires des conférenciers sont exclus du champ de l'impôt.*
- *Vino SA, négoce de vins italiens et français, organise un séminaire sur le vin durant 3 soirées, à raison de 3 heures par soir. La participation s'élève à 100 francs. A l'occasion de ce séminaire, différents vins sont présentés (viticulture, histoire, cépages, conservation, maturation, température de service, choix du vin accompagnant le mieux un repas donné, etc.). Le dernier soir, les vins peuvent être dégustés. La finance de participation est exclue du champ de l'impôt.*

1.7 Activité de conférencier

L'activité de conférencier consiste en une présentation orale d'un thème précis durant une manifestation. L'enseignement, à titre indépendant, dans les instituts de formation / de formation continue publics ou privés est assimilé à l'activité de conférencier.

☞ Pour les documents de cours distribués, se référer au ch. 3.4.1.

1.8 Examens

Les examens organisés dans le domaine de la formation sont considérés comme des prestations de formation. Entrent dans ce cadre aussi bien les taxes d'examen dues par les candidats que les prestations des experts telles que le travail consistant à faire passer des épreuves et la surveillance de ces dernières. La rédaction des épreuves d'examen, en revanche, n'en fait pas partie (☞ ch. 4.2).

Ne sont pas considérés comme exclus du champ de l'impôt au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA, les examens reconnus sur le plan fédéral ou cantonal. Ces prestations relevant de la puissance publique, les taxes d'examen perçues à cette occasion ne font pas partie des contre-prestations au sens de l'art. 18, al. 2, let. I, LTVA.

1.9 Prestations de services d'ordre organisationnel

Les prestations de services en matière d'organisation se rapportant à des prestations de formation sont exclues du champ de l'impôt:

- lorsqu'elles sont fournies par un membre d'un organisme, par exemple de l'association responsable d'un examen, au profit de l'organisme en question; ou
- lorsqu'elles sont fournies à une collectivité publique, pour autant que celle-ci soit elle-même fournisseur de prestations de formation.

☞ ch. 4.18.1 et 4.18.2

2 Distinction entre prestations de formation et prestations sans caractère didactique

Une prestation possède un caractère didactique lorsque son but premier consiste à transmettre des connaissances au sens du ch. 1. Les prestations de formation doivent dès lors être distinguées d'autres prestations qui, si elles peuvent servir à communiquer des connaissances (par ex. prestations de conseil), n'en poursuivent pas moins un autre but premier.

2.1 Distinction par rapport aux prestations de conseil

2.1.1 Généralités

Il importe de distinguer entre une prestation de formation et une prestation imposable de conseil. Il y a prestation imposable de conseil lorsque les trois conditions suivantes sont cumulativement remplies:

- la prestation (contrat) est spécifiquement conçue pour le mandant;
- elle repose sur une analyse préalable de la situation du mandant (entreprise);
- elle consiste à élaborer et, le cas échéant, à mettre en œuvre des propositions de solutions concrètes aux problèmes.

Si des connaissances sont aussi transmises dans le cadre des prestations de conseil, il ne s'agit pas du but premier de ces prestations. Contrairement à une prestation de formation, la prestation de conseil ne se limite pas à la transmission de connaissances mais consiste en premier lieu à appliquer des connaissances théoriques à la résolution d'un problème concret. Il y a prestation de conseil, par exemple, lorsque des conseils rémunérés sont fournis à des tiers en matière d'activité professionnelle, d'études ou de carrière.

Les **cours annoncés publiquement** sont toujours considérés comme des prestations de formation, même s'ils ne sont en fin de compte suivis que par les collaborateurs d'une entreprise.

Les prestations de conseil sont considérées comme fournies au lieu où le destinataire exerce son activité économique (art. 8, al. 1, LTVA).

Il n'est pas rare qu'une prestation comprenne à la fois des éléments de formation et des éléments de conseil. Pour juger si une telle prestation doit être qualifiée de formation ou de conseil, il y a lieu de se baser sur le contrat qui la régit. Si le but premier poursuivi par les parties est le conseil, les éventuels éléments de formation sont subordonnés à ce but et la totalité de la prestation est imposable (art. 19, al. 3, LTVA).

Il n'en va pas de même lorsque le but premier des parties est la formation. Dans ce cas, les éléments de conseil sont subordonnés à la prestation de formation et la totalité de cette prestation est alors exclue du champ de l'impôt (art. 19, al. 3, LTVA).

Exemples

- *Les possibilités et moyens de réduire les frais et les pertes induits par le vol à l'étalage sont analysés et présentés à un grand magasin. Il s'agit d'une prestation de conseil imposable.*
- *Les possibilités et moyens de réduire les frais et les pertes induits par le vol à l'étalage sont analysés et présentés à un grand magasin. Le mandataire introduit lui-même la solution approuvée par la direction et la met en œuvre (par ex. par le biais de cours au personnel / coaching). Ces sessions de formation constituent une prestation accessoire au conseil et sont donc imposables au taux normal.*

2.1.2 Coaching / training

Les termes de coaching ou training ne disent pas clairement s'ils recouvrent une prestation de formation exclue du champ de l'impôt ou une prestation imposable. Pour l'appréciation fiscale, il convient de déterminer, entre la prestation de formation exclue et la prestation de services imposable, laquelle est au premier plan.

Exemples

- *Une société de conseil est mandatée pour mener à bien une session de coaching destinée aux membres de la direction d'une banque. Il ne s'agit pas ici d'une prestation de formation exclue du champ de l'impôt mais d'une prestation de conseil imposable.*
- *Un formateur de vente indépendant est mandaté pour mener à bien un training à la vente par téléphone auprès du personnel d'un commerce de vins. Le formateur conduit un séminaire de groupe sur trois jours en se basant sur un cours qu'il donne sous la même forme auprès d'autres mandants. Au terme de ce séminaire, il accompagne chaque participant pendant une demi-journée afin de superviser l'application des connaissances acquises, au titre du contrôle de qualité (coaching). Dans ce cas, la totalité de la prestation constitue une prestation de formation, puisque le coaching n'est qu'un complément à la prestation de formation. Si une nouvelle session de coaching a lieu ultérieurement, à l'occasion d'un* ***nouveau*** *mandat indépendant du mandat de training, il s'agit alors d'une prestation imposable, sans rapport avec la formation.*

2.2 Distinction par rapport aux manifestations dans les domaines du divertissement, de l'aventure, de la convivialité et du sport

2.2.1 Généralités

Les manifestations dans les domaines du divertissement, des loisirs, de la convivialité, de l'exercice collectif d'une activité, du sport, etc., peuvent également comporter des aspects relevant de la formation. Cependant, dans ces activités, le but premier de la prestation n'est pas la transmission de connaissances, mais bien l'expérimentation d'une sensation ou d'une aventure, ces activités ne sont donc pas considérées comme des prestations de formation au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA. De plus, les cours d'instruction qui ne servent concrètement qu'à une occupation de loisirs, par exemple pour l'exercice correct d'une activité ou la prévention des risques, ne confèrent pas un caractère didactique à la prestation. De ce fait, les manifestations de ce type sont imposables au taux normal.

Exemples

- *rafting, canyoning;*
- *vacances actives (peinture, équitation, randonnée, etc.);*
- *tours guidés en montagne, à ski ou à vélo;*
- *activités destinées à favoriser l'esprit d'équipe;*
- *saut unique en parachute ou plongée unique.*

2.2.2 Sport

Les recettes provenant de cours de sport dont le but premier n'est pas la formation mais bien la forme physique, l'entraînement ou la culture physique / l'animation sportive ou la santé sont imposables au taux normal.

Exemples

- *gymnastique, aérobic, pump, spinning, (nordic) walking, aquafit;*
- *cours de yoga;*
- *body-building, musculation;*
- *cours Allez Hop.*

Si, au contraire, l'apprentissage d'une discipline sportive ou une formation de moniteur occupe le premier plan, il y a prestation de formation.

Exemples

- *cours de tennis, 10 séances;*
- *cours de karaté;*
- *cours d'équitation;*
- *cours de plongée;*
- *cours pour devenir moniteur Jeunesse et Sport;*
- *cours dans le cadre associatif (par ex. formation de moniteurs Swiss-Ski, cours de moniteurs, cours pour cadres administratifs en sport).*

3 Principes généraux relatifs au traitement fiscal des prestations de formation

3.1 Principe fiscal

Les prestations de formation et d'éducation au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA sont exclues du champ de l'impôt donc non imposables, à moins qu'elles ne fassent l'objet d'une option pour l'imposition. Il faut toutefois remarquer que les prestations de restauration et d'hébergement fournies en relation avec des prestations de formation sont imposables, à moins qu'elles ne forment *un tout* au sens du ch. 3.4.2.

☞ Pour plus de détails à ce sujet, veuillez consulter les Infos TVA Assujettissement à la TVA et Objet de l'impôt.

Selon l'art. 29, al. 1, LTVA, les prestations exclues du champ de l'impôt ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable.

☞ D'autres détails à ce sujet se trouvent dans l'Info TVA Déduction de l'impôt préalable et corrections de l'impôt préalable.

3.2 Lieu de la prestation dans le domaine de la formation (art. 8 LTVA)

Les prestations de formation énumérées au ch. 1 ainsi que les prestations accessoires qui s'y rapportent sont considérées comme fournies au lieu où l'activité (manifestation de formation) est effectivement exercée, conformément à l'art. 8, al. 2, let. c, LTVA.

Si d'autres prestations indépendantes sont encore fournies en relation avec les prestations de formation, le lieu de l'imposition dépend du type de prestation:

- prestations d'organisation — le lieu où la personne prestataire a le siège de son activité économique (art. 8, al. 2, let. b, LTVA);
- prestations d'hébergement — le lieu où la prestation d'hébergement est effectivement fournie (art. 8, al. 2, let. f, LTVA);
- prestations de restauration — le lieu où la prestation est effectivement fournie (art. 8, al. 2, let. d, LTVA).

3.3 Option pour l'imposition des prestations de formation exclues du champ de l'impôt

L'assujetti peut imposer volontairement toute prestation de formation exclue du champ de l'impôt en mentionnant explicitement l'impôt lors de l'établissement de sa facture.

Pour les prestations de formation à l'étranger, une option au sens de l'art. 60 OTVA n'est pas nécessaire.

En cas de décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette ou des taux forfaitaires, une option n'est pas possible.

☞ Vous trouverez des informations détaillées à ce sujet dans l'Info TVA Objet de l'impôt.

3.4 Pluralité de prestations

Les prestations de formation sont souvent accompagnées d'autres prestations. En l'occurrence, selon l'art. 19 LTVA, plusieurs prestations différentes peuvent se présenter comme des:

- prestations indépendantes;
- prestations formant un tout;
- prestations se trouvant en rapport économique étroit les unes avec les autres;
- prestations accessoires.

3.4.1 Prestations indépendantes (art. 19, al. 1, LTVA)

Dans le domaine de la formation, les prestations indépendantes sont mentionnées séparément sur la facture et imposées selon leurs natures respectives.

Exemples
Prestations indépendantes en relation avec des prestations de formation

- *prestations de restauration et d'hébergement;*
- *prestations touristiques à l'occasion d'un séminaire;*
- *prestations culturelles et sportives au titre de programme accessoire à un congrès;*
- *garderie d'enfants dans le cadre d'un congrès.*

Pour les **supports de cours et documents** remis à l'occasion de l'enseignement, lors de cours, séminaires, congrès, etc.
voir ch. 4.3.

3.4.2 Prestations formant un tout, combinaison de prestations de formation avec des prestations indépendantes (art. 19, al. 2, LTVA et art. 32 OTVA)

Lorsque plusieurs prestations indépendantes les unes des autres sont proposées en tant que combinaison de prestations, à un prix global, celles-ci peuvent, pour la TVA, être traitées uniformément comme la prestation prépondérante, pour autant que la valeur de cette dernière constitue au moins 70 % de la contre-prestation totale **(règle des 70 %)**. Le taux applicable correspond à celui de la prestation prépondérante (art. 19, al. 2, LTVA).

Les prestations indépendantes qui sont proposées à un prix forfaitaire comme formant un tout avec une prestation de formation (par ex. café-croissant à la pause du matin durant un cours) peuvent donc être traitées fiscalement de la même manière que la prestation prépondérante (ou que les prestations prépondérantes soumises au même taux). Le calcul effectué pour la répartition des différentes prestations doit être étayé par des enregistrements comptables appropriés. S'il résulte de l'application de la règle des 70 % que toutes les prestations combinées sont exclues du champ de l'impôt, le droit à la déduction de l'impôt préalable tombe (art. 29, al. 1, LTVA).

Si une prestation ou si l'addition de toutes les prestations du même genre sur le plan fiscal ne représente pas au moins 70 %, **le traitement uniforme n'est pas possible** et chaque prestation doit être déclarée de manière indépendante à l'AFC et en principe également facturée séparément au taux d'impôt applicable.

☞ Vous trouverez des informations détaillées à ce sujet dans l'Info TVA Objet de l'impôt.

Exemple
La société Computer SA propose un cours informatique au grand public. Les frais de cours forfaitaires de 1 850 francs comprennent cinq jours de formation, les manuels du cours, les boissons des pauses et les cinq repas de midi.

Sur la base du calcul interne, le prix forfaitaire de 1 850 francs se compose des éléments suivants:

	CHF		
formation	*1 250*		
manuels	*250*	*1 500*	*81,1 %*
subsistance		*350*	*18,9 %*
Total du cours		***1 850***	***100,0 %***

La règle de combinaison s'applique lorsque, selon les calculs internes, la valeur des prestations prédominantes soumises au même régime TVA représente au moins 70 % de la contre-prestation totale. Dans le cas présent, la prestation de formation exclue du champ de l'impôt, prestation accessoire comprise, représente 81,1 % de la contre-prestation totale. Par conséquent, la combinaison de prestations est totalement exclue du champ de l'impôt.

3.4.3 Prestations étroitement liées du point de vue économique et prestations accessoires dans le cadre de prestations de formation (art. 19, al. 3 et 4, LTVA)

Les prestations étroitement liées du point de vue économique, au sens de l'art. 19, al. 3, LTVA, sont considérées comme une opération économique unique et sont traitées en fonction de la nature de la prestation globale. Les prestations accessoires au sens de l'art. 19, al. 4, LTVA forment une partie de la prestation principale et sont traitées comme cette dernière.

Exemples
Prestations étroitement liées du point de vue économique et prestations accessoires

- *supports de cours et frais de matériel (forfaitaires ou non) en relation avec la prestation de formation fournie (☞ ch. 3.4.1);*
- *utilisation d'un ordinateur pour un cours Word;*
- *utilisation d'une voiture, d'une moto, d'un avion, d'un bateau pour la formation du conducteur/pilote;*
- *cheval pour cours d'équitation;*
- *utilisation des machines d'atelier pour la formation de menuisier;*
- *utilisation du matériel et des appareils de cuisine de l'école lors des cours de cuisine;*
- *service de navette entre l'hôtel et les lieux d'un congrès;*
- *matériel de documentation pour un congrès;*
- *frais de représentation (cadeaux) / distribution d'objets.*

Les frais pour la mise à disposition de l'infrastructure nécessaire aux élèves pour atteindre le but éducatif font donc partie de la contre-prestation de la prestation de formation. Le fournisseur de la prestation n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable pour les dépenses qui lui incombent dans ce cadre.

☞ Vous trouverez des informations détaillées à ce sujet dans l'Info TVA Objet de l'impôt.

4 Imposition de prestations particulières dans le domaine de la formation

4.1 Activité de conférencier

L'activité de conférencier est exclue du champ de l'impôt, que la contre-prestation soit versée au conférencier lui-même ou à son employeur.

Font également partie de l'activité exclue du champ de l'impôt, les supports de cours préparés par le conférencier et présentés par lui-même. Contrairement à la seule élaboration de cours qui constitue une activité imposable, le conférencier effectue lui-même la présentation du cours élaboré. En revanche, les supports de cours que le conférencier élabore et qui ne sont pas directement liés à l'activité de conférencier demeurent imposables. (☞ ch. 4.13).

4.2 Examens

Le travail consistant à faire passer des examens non reconnus au niveau fédéral ou cantonal (taxes d'examens) est exclu du champ de l'impôt.

Les examens reconnus au niveau fédéral ou cantonal relèvent de la puissance publique et une option pour l'imposition de ces taxes d'examen n'est pas possible.

En vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 11, let. c, LTVA, les prestations suivantes dans le domaine des examens sont exclues du champ de l'impôt:

- activité des experts aux examens (prestation consistant à faire passer des épreuves orales et correction d'épreuves écrites);
- surveillance d'examens.

La rédaction d'épreuves d'examen, est soumise, tout comme l'élaboration de cours (☞ ch. 4.13) au taux normal. Le lieu de la prestation est déterminé, dans ce cadre, par l'art. 8, al. 1, LTVA (principe du lieu du destinataire).

Les examens reconnus au niveau fédéral ou cantonal sont des prestations relevant de la puissance publique au sens de l'art. 18, al. 2, let. I, LTVA. L'exercice de l'option n'est pas possible s'agissant de l'imposition des taxes perçues. De ce fait, les dépenses qui s'y rapportent ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. En cas de double affectation de l'infrastructure administrative, il y a lieu de corriger la déduction de l'impôt préalable.

Exemple
L'examen organisé par l'autorité pour l'obtention du diplôme fédéral d'expert fiscal relève de la puissance publique. La taxe d'examen perçue auprès des candidats n'est donc pas soumise à l'impôt.

4.3 Vente de supports de cours

La vente de livres de cours est imposable au taux réduit. Si la matière est enregistrée sur CD, sur DVD ou sur un autre support de données, la vente est imposable au taux normal.

Les **documents de cours** distribués dans le cadre de l'enseignement, lors de cours, séminaires, congrès, etc. sont en revanche considérés comme des **prestations accessoires** lorsqu'elles sont en rapport direct avec la prestation de formation fournie par le prestataire (☞ ch. 3.4.1).

4.4 Cours destinés aux enfants et adolescents

Contrairement aux prestations de formation destinées aux adultes, celles destinées aux enfants et adolescents se caractérisent par un aspect d'assistance en plus de celui de la formation. L'assistance aux enfants et adolescents est exclue du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 9 en relation avec ch. 11, LTVA). Les offres de cours qui s'adressent aux enfants et adolescents sont donc également exclues du champ de l'impôt.

Sont considérées comme adolescents les personnes qui n'ont pas 18 ans révolus.

L'année civile fait foi. Jusqu'à la fin de l'année au cours de laquelle il a eu son 18e anniversaire, l'adolescent est considéré comme n'ayant pas encore atteint 18 ans.

Lorsque les prestations offertes prévoient l'accompagnement par les parents ou par une autre personne adulte, il n'y a pas de prestation d'assistance. Si ces prestations n'ont pas un caractère didactique, elles sont imposables (par ex. gymnastique mère-enfant ou parents-enfant, aérobic pour la mère et l'enfant).

En revanche, si la prestation présente un caractère didactique, elle est toujours exclue du champ de l'impôt, qu'elle implique l'accompagnement d'un adulte ou non.

Exemples

- *cours pour bébés nageurs;*
- *cours de langues pour les jeunes enfants.*

4.5 Séjours linguistiques

Les séjours linguistiques peuvent comprendre aussi bien des prestations exclues du champ de l'impôt (par ex. enseignement), que des prestations imposables (par ex. transport, excursions, subsistance). Si le séjour dure au moins deux semestres et si les conditions définies au ch. 4.8.1 sont remplies, il s'agit d'une location exclue du champ de l'impôt et non d'une prestation d'hébergement.

4.5.1 Séjours linguistiques sur le territoire suisse

Selon leur nature, les diverses prestations fournies lors de séjours linguistiques organisés en son propre nom sur le territoire suisse sont imposables ou exclues du champ de l'impôt. Les différentes prestations peuvent être facturées séparément, avec mention de l'impôt, ou de manière forfaitaire (☞ ch. 3.4).

☞ On trouvera d'autres détails au sujet des arrangements de voyages dans l'Info TVA concernant le secteur Agences de voyages et offices du tourisme.

4.5.2 Séjours linguistiques à l'étranger

Dans le contexte de séjours linguistiques à l'étranger, l'enseignement de la langue constitue une prestation fournie à l'étranger donnant droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 60 OTVA). Le transport transfrontalier aérien, ferroviaire ou routier (art. 23, al. 4, LTVA) est exonéré de l'impôt, les autres prestations (hébergement, subsistance etc.) sont fournies à l'étranger.

☞ On trouvera d'autres informations au sujet des arrangements de voyages dans l'Info TVA concernant le secteur Agences de voyages et offices du tourisme.

4.6 Echanges d'étudiants

Les finances de participation versées à une organisation d'utilité publique d'échanges d'étudiants par des personnes de moins de 25 ans révolus pour l'hébergement, la restauration, l'assistance et la formation, dans le cadre d'un échange d'étudiants, sont exclues du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 10, LTVA, lorsque l'échange a lieu sur le territoire suisse. Si l'échange est organisé avec l'étranger, il y a prestation fournie à l'étranger et droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 60 OTVA).

La préparation au temps d'échange et le suivi au retour font également partie de l'assistance. Les voyages aller et retour et les éventuels frais d'assurance sont réputés prestations accessoires à la prestation exclue de la TVA et suivent le traitement fiscal de celle-ci.

4.7 Mise à disposition d'apprentis

La formation professionnelle initiale comprend notamment une formation à la pratique professionnelle (art. 16, al. 1, let. a, LFPr). Elle se déroule dans l'entreprise formatrice, un réseau d'entreprises formatrices, une école de métiers, une école de commerce ou dans d'autres institutions accréditées à cette fin (lieux de formation). Lorsqu'un apprenti est *engagé* dans un lieu de formation tiers ou chez un membre du réseau d'entreprises formatrices (art. 16, al. 2, let. c, LFPr) pour compléter sa formation à la pratique professionnelle, par exemple parce que la formation prévue par le règlement de formation ne peut pas lui être dispensée par son propre maître d'apprentissage, il n'y a pas mise à disposition de personnel. Les versements effectués entre les lieux de formation sont à considérer chez le destinataire comme un chiffre d'affaires dans le domaine de la formation.

4.8 Internats / écoles à horaire continu

L'une des caractéristiques des internats est que ceux-ci offrent à l'élève les prestations suivantes:

- prestations de formation;
- prestations de restauration;
- prestations d'hébergement ou location.

☞ Des informations détaillées sur la pluralité de prestations figurent au ch. 3.4.

4.8.1 Prestations d'hébergement en internat / foyers d'étudiants

Les nuitées (sans petit-déjeuner) dans un internat, un internat religieux, un foyer d'apprentissage ou d'étudiants, etc. sont **exclues du champ de l'impôt** en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA, si les conditions suivantes sont toutes deux remplies:

- la formation dure au moins un an (deux semestres) sans interruption. Les vacances scolaires ne comptent pas comme une interruption;
- la personne en formation réside sans interruption au lieu de formation (internat, internat religieux, foyer pour apprentis ou étudiants) pendant toute la durée de sa formation. Les absences pendant les vacances scolaires, les week-ends, pendant les stages prescrits par l'école ou suite à une hospitalisation ne sont pas considérées comme des interruptions.

Le petit-déjeuner est imposable au taux normal.

Si ces deux conditions ne sont pas remplies de manière cumulative, le logement est réputé prestation d'hébergement et est soumis, avec un éventuel petit-déjeuner, au **taux spécial**.

Sont donc soumises à l'impôt les prestations d'hébergement pour les personnes accomplissant une formation qui dure moins d'un an ou qui comporte des interruptions.

Si les frais de pension (logement, repas, accompagnement) - **sans les frais de formation** - sont facturés de manière forfaitaire, deux méthodes de calcul de l'impôt sont à disposition.

- Calcul effectif de la part relative au logement et de celle relative à la restauration: la part relative au logement et celle relative aux autres prestations imposables (principalement restauration) peuvent être déterminées au moyen d'un calcul détaillé. La part relative à la restauration est imposable au taux normal, celle relative au logement est soit exclue du champ de l'impôt soit imposable au taux spécial (prestation d'hébergement y compris le petit-déjeuner) (☞ voir aussi ch. 3.4).
- Calcul forfaitaire de la part relative au logement et de celle relative à la restauration:
  - Pour une détermination par approximation, on peut admettre que les coûts relatifs au logement (y compris un éventuel encadrement) exclu de la TVA s'élèvent à 50 % du montant global de la pension. Les 50 % restants demeurent imposables au taux normal.
  - Le forfait pour les arrangements en pension complète (65 % au taux spécial, 35 % au taux normal) s'applique aux prestations d'hébergement imposables au taux spécial (☞ Info TVA concernant le secteur Hôtellerie et restauration).

Si les **frais de formation, pension comprise**, sont facturés globalement de manière forfaitaire, toutes les prestations peuvent être traitées ensemble en tant que combinaison de prestations au sens du ch. 3.4, si l'une des prestations prédomine (70 % ou plus).

4.8.2 Manifestations spéciales organisées par des écoles ou des internats

Dans la mesure où l'élève ou ses parents paient une contre-prestation séparée pour une activité spéciale telle qu'une excursion ou une manifestation sportive, cette dernière est exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 9, LTVA si les participants n'ont pas encore atteint l'âge de 18 ans révolus (jusqu'à la fin de l'année de son 18e anniversaire, l'adolescent est considéré comme n'ayant pas encore *atteint 18 ans)*.

Si les participants sont des adultes de 18 ans et plus, la manifestation spéciale est considérée, du point de vue fiscal, comme une prestation indépendante et doit être imposée en fonction de sa nature (☞ ch. 3.4), pour autant qu'elle ne constitue pas un poste neutre au sens de l'art. 24, al. 6, let. b, LTVA.

Il y a prestation de formation et non pas manifestation spéciale lorsque l'excursion est en relation directe avec la formation, par exemple pour l'approfondissement de la matière étudiée.

4.9 Cours à distance

Les cours à distance se caractérisent par le fait que la transmission de connaissances ne réunit pas les enseignants et les étudiants en un même lieu.

Il convient de distinguer entre les cours interactifs à distance et les cours à distance en autodidacte.

4.9.1 Cours interactifs à distance

Dans les cours interactifs à distance, il y a, malgré l'éloignement géographique, un échange entre les enseignants ou l'établissement d'enseignement et les étudiants. Cet échange peut être permanent ou se limiter, par exemple, au seul début du cours. Les cours interactifs à distance sont des prestations de formation exclues du champ de l'impôt.

Le lieu d'activité des cours interactifs à distance est celui où **les enseignants** sont actifs (lieu du prestataire).

Exemples

- *cours par correspondance avec correction des devoirs de l'étudiant par l'enseignant;*
- *cours où l'enseignant et l'étudiant sont en contact par Internet.*

4.9.2 Cours à distance pour autodidactes

Dans les cours à distance pour autodidactes, en plus de l'éloignement géographique, il n'y a pas d'échange entre l'enseignant et l'étudiant. L'obligation du prestataire ne comprend pas de transmission de connaissances mais s'arrête à la fourniture, en une ou plusieurs fois, de manuels, de CD, de programmes d'ordinateur ou à l'ouverture d'un accès à l'offre concernée sur Internet. Ces prestations de formation ne sont pas exclues du champ de l'impôt.

Le bénéficiaire de la prestation a toute liberté d'utiliser ou non les objets et les services fournis: assimiler la matière présentée, faire des exercices et des devoirs, les corriger au moyen des réponses fournies, etc. Le prestataire n'a à cet égard aucun droit ou devoir.

Exemples

- *cours de langue sur CD-ROM;*
- *livre sur la TVA avec questions-test;*
- *EAO (enseignement assisté par ordinateur) de toutes sortes.*

Les cours à distance pour autodidactes sont réputés livraisons imposables et/ou prestations de services électroniques. Ils sont comparables à la vente de supports de cours (☞ ch. 4.3). Le lieu de la livraison est déterminé par l'art. 7 LTVA et le lieu de la prestation de services électronique d'après l'art. 8, al. 1, LTVA.

4.10 Cours pour chômeurs

Les cours pour chômeurs sont exclus du champ de l'impôt. Sont également exclues les mesures de marché du travail (MMT) financées par les pouvoirs publics dans le cadre d'un mandat de prestations. Le but de telles mesures est d'améliorer l'aptitude au placement et la réinsertion professionnelle des chômeurs ou des assurés menacés du chômage. Par mesures de marché du travail, on entend, en plus des prestations de formation typiques (par ex. cours de postulation), d'autres prestations d'accompagnement dans la recherche d'emploi aidant et soutenant concrètement la personne au chômage (par ex. coaching individuel, stages de formation ou professionnels) ou lui fournissant des conseils relatifs aux autres possibilités d'emploi.

4.11 Formation du personnel fournie par l'entreprise elle-même

Une entreprise qui ne forme que son propre personnel peut faire valoir son droit à la déduction de l'impôt préalable sur les frais de formation (documentation de cours, infrastructure, conférenciers invités, etc.), pour autant que la formation en question soit utile à l'activité de l'entreprise et que la déduction de l'impôt préalable soit admise au sens de l'art. 28 ss LTVA.

4.12 Formation d'animaux

La formation et le dressage d'animaux sont des prestations imposables (☞ Info TVA concernant le secteur Production naturelle et activités apparentées). Si la formation de l'animal s'accompagne de la formation simultanée de son détenteur (par ex. formation du conducteur de chien avec le chien), elle est exclue du champ de l'impôt.

4.13 Elaboration de cours

La seule élaboration de cours (concept et contenu d'un cours) destinée à la vente à des tiers est une prestation imposable, indépendamment de l'utilisation qui en est faite par l'acquéreur.

En revanche, l'élaboration d'un cours est considérée comme faisant partie de l'activité de conférencier, qui est exclue du champ de l'impôt, si la personne qui élabore le cours le présente elle-même.

Exemple
Une personne assujettie à l'impôt élabore un cours de danse en 10 leçons pour débutants, avec un programme détaillé pour chacune de ces leçons. Puis elle le vend à des écoles de danse, qui vont l'utiliser pour la formation de leurs élèves. L'assujetti qui a élaboré le cours doit imposer la vente du cours au taux normal. Les écoles de danse, qui enseignent sur la base de ce même cours, fournissent par contre une prestation de formation qui est exclue du champ de l'impôt.

L'élaboration de livres, de manuels d'enseignement ou d'ouvrages spécialisés est exclue du champ de l'impôt (art. 21 al. 2, ch. 16, LTVA).

4.14 Revente de prestations de formation

Lorsqu'une entreprise achète des prestations de formation exclues du champ de l'impôt, qu'elle revend à des tiers en son propre nom, tant son chiffre d'affaires tiré de la vente de ces prestations de formation, que celui de son prestataire sont exclus du champ de l'impôt au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 11, LTVA.

Il y a revente de prestations de formation, exclue du champ de l'impôt, par exemple, lorsqu'une prestation de formation est fournie par un mandataire, même si celui-ci engage de son côté un conférencier externe pour la fourniture de la prestation.

Exemple
Un moniteur d'auto-école assujetti mandate un collègue pour effectuer la formation théorique des élèves conducteurs en vue de l'examen de conduite et assume lui-même exclusivement la formation pratique. Il facture cependant la totalité de la formation aux élèves. La partie théorique lui est facturée par son collègue qui l'a préparée et l'a enseignée. Tant le chiffre d'affaires résultant des montants facturés aux élèves conducteurs par le moniteur que le chiffre d'affaires réalisé par son collègue pour la formation théorique sont exclus de la TVA.

4.15 Mise à disposition / location de l'infrastructure

La mise à disposition de l'infrastructure (par ex. supports pédagogiques, ordinateurs, instruments de musique, aides audiovisuelles) par un loueur sur le territoire suisse qui n'est pas simultanément organisateur de la prestation de formation, constitue toujours une prestation imposable au taux normal.

Exemple
L'organisateur d'un cours d'introduction à la chimie loue les instruments de mesure et d'analyse à une entreprise pharmaceutique. La location est imposable au taux normal pour l'entreprise pharmaceutique.

Pour le participant qui reçoit une prestation de formation, l'infrastructure utilisée représente une prestation accessoire à la prestation de formation (☞ ch. 3.4.3).

4.16 Publicité pour un tiers dans le cadre de manifestations de formation

Il y a prestation imposable de publicité pour un tiers dans le cadre de manifestations de formation telles que cours ou congrès lorsqu'une publicité est organisée pour le compte de tiers à l'occasion d'une manifestation de ce type et que le bénéficiaire règle la prestation publicitaire par exemple sous forme de prise en charge des frais, de mise à disposition gratuite, de versement ou autre.

La valeur de la prestation publicitaire fournie est déterminée par le prix du marché de la prestation qui est compensée avec celle-ci (par ex. prise en charge du coût des locaux).

La contre-prestation des participants demeure exclue du champ de l'impôt, si la prestation de formation constitue l'essentiel de la manifestation et qu'il ne s'agit pas d'une prestation de conseil et/ou d'une manifestation sociale présentant un caractère de divertissement et/ou d'amusement au sens du ch. 2.

Exemple
Une école de coiffure offre, entres autres, des cours de perfectionnement de coiffure pour dames. Chaque année, au printemps, ce cours présente et enseigne les nouvelles tendances. Les participants paient 200 francs de frais de cours. Par ailleurs, une grande marque de produits cosmétiques parraine les cours de l'école de coiffure et lui verse la somme de 1 000 francs. Pendant le cours, l'école de coiffure fait de la publicité pour les produits de cette marque: shampooings, couleurs, etc., et recommande leur utilisation.

La somme de 1 000 francs versée par le fabricant de cosmétiques est imposable au taux normal, à titre de contre-prestation pour la publicité dont sa marque bénéficie. Les frais de cours de 200 francs versés par chaque participant, en revanche, se rapportent à une prestation de formation et sont exclus du champ de l'impôt.

4.17 Frais d'annulation

Si l'élève (le participant), bien que dûment inscrit, ne se présente pas au cours, et que les frais d'inscription ou d'immatriculation ne sont pas remboursés ou ne sont que partiellement remboursés, la somme retenue vaut dédommagement à l'organisateur. Elle n'est pas imposable. Le même raisonnement s'applique lorsque les frais de retrait sont facturés par l'organisateur. Si les prestations de formation sont imposées volontairement (option), il n'y a pas lieu de corriger la déduction de l'impôt préalable.

4.18 Prestations de services d'ordre organisationnel

Les prestations de services d'ordre organisationnel sont en principe imposables au taux normal.

Les prestations de services d'ordre organisationnel en rapport avec des manifestations de formation exclues du champ de l'impôt sont toutefois exclues du champ de l'impôt dans les cas énumérés aux ch. 4.18.1 et 4.18.2.

Les prestations de services d'ordre organisationnel en rapport avec des examens fédéraux ou cantonaux reconnus (activité relevant de la puissance publique; ☞ ch 1.8) ne tombent pas sous le coup de l'exclusion du champ de l'impôt visée à l'art. 21, al. 2, ch. 11, let. d et e, LTVA.

4.18.1 Prestations de services d'ordre organisationnel au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 11, let. d, LTVA

Les prestations de services d'ordre organisationnel servant directement à réaliser des recettes exclues du champ de l'impôt dans le domaine de la formation sont elles-mêmes exclues du champ de l'impôt, si elles sont par ailleurs fournies à une institution (par ex. une société simple) dont le prestataire de services est membre.

Exemples
Examens

- *Une école membre de l'organisme responsable des examens d'expert en finances et comptabilité facture à cet organisme l'élaboration des examens. Cette prestation est exclue du champ de l'impôt au titre de prestation de services d'ordre organisationnel.*
- *Une société (membre de l'organisme qui organise les examens de coaching mental) facture à cet organisme la gestion du secrétariat des examens. Ces prestations sont exclues du champ de l'impôt au titre de prestations de services d'ordre organisationnel.*

- *La société fiduciaire X, qui n'est pas membre de l'association, facture à cette dernière la tenue de la comptabilité relative aux examens. Cette prestation est imposable au taux normal.*

Exemples
Cours
Les hautes écoles L et B et la société Tax SA forment une société simple qui offre en son propre nom des cours de formation continue dans le domaine fiscal. Les finances d'inscription des participants sont exclues de la TVA, sous réserve d'éventuelles prestations de restauration et d'hébergement, de sorte que la société simple ne remplit pas les conditions d'assujettissement.

- *La Haute école L (membre de la société) élabore les supports de cours (notes de cours, devoirs, etc.) et met à disposition les locaux de cours. L'élaboration de cours constitue en l'occurrence (au contraire du ch. 4.13) une prestation de services d'ordre organisationnel exclue du champ de l'impôt. Par contre, la location des salles ne fait pas partie des prestations de services d'ordre organisationnel. Dans le cas particulier, elle est toutefois également exclue du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 21, LTVA.*
- *La Haute école B (membre de la société) met le personnel enseignant à disposition (conférenciers). En vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 11, let. b, LTVA, ces prestations sont exclues du champ de l'impôt.*
- *La société Tax SA (membre de la société), exécute les travaux administratifs en rapport avec les cours (publication, facturation, encaissement, etc.). En vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 11, let. d, LTVA, ces prestations de services d'ordre organisationnel sont exclues du champ de l'impôt.*

4.18.2 Prestations de services d'ordre organisationnel au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 11, let. e, LTVA

Les prestations de services d'ordre organisationnel fournies à des collectivités publiques (confédération, cantons, communes) fournissant elles-mêmes, à titre onéreux ou gratuit, des prestations de formation exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 21, al. 2, ch. 11, let. a à c, LTVA, sont exclues du champ de l'impôt. Ces prestations de services d'ordre organisationnel sont en rapport direct avec une prestation de formation.

Exemple
Une entreprise active dans le domaine du conseil et de la formation continue, élabore le concept et les supports d'un cours proposé par l'Office fédéral du personnel aux collaborateurs de la Confédération. Ces prestations de services d'ordre organisationnel sont exclues du champ de l'impôt.

4.18.3 Organisation de manifestations de formation

Les explications qui suivent s'adressent notamment

- aux organisateurs proprement dits (☞ ch. 4.18.3.1); et
- aux organisateurs mandatés (☞ ch. 4.18.3.2)

de rencontres de formation telles que congrès, séminaires, conférences, cours, ateliers, etc., réunies ci-après sous le terme de manifestations.

Sont considérées comme prestations de services des organisateurs de manifestations, les prestations servant dans une mesure déterminante à ce qu'une manifestation puisse avoir lieu. Il s'agit par exemple des prestations suivantes, fournies en rapport avec la tenue d'une rencontre:

- élaboration des concepts, établissement des programmes des conférences, de l'encadrement et de l'accompagnement;
- contacts avec les conférenciers et les sponsors;
- travaux de secrétariat, développement des publications en rapport avec la manifestation, formalités d'inscription, encaissement, tenue de la comptabilité;
- préparation de l'infrastructure;
- élaboration des cours et des épreuves d'examen;
- activité du responsable de cours.

Les prestations suivantes peuvent également être incluses mais ne comptent pas en soi comme prestations de services d'organisateurs de manifestations:

- location de salles et de matériel;
- fourniture d'imprimés;
- prestations publicitaires;
- activité du conférencier;
- prestations de restauration et d'hébergement;
- prestations de transport;
- mise à disposition de personnel;
- prestations culturelles et touristiques telles que théâtre, concerts, manifestations sportives;
- tenue de la comptabilité d'exploitation et controlling pour un organisateur de manifestations.

Les prestations de services d'organisateurs de manifestations mandatés sont considérées fournies au lieu où le prestataire a le siège de son activité économique (art. 8, al. 2, let. b, LTVA).

☞ Les ch. 4.18.1 et 4.18.2 renseignent sur le traitement de certaines prestations de services d'ordre organisationnel exclues du champ de l'impôt, par exemple en relation avec l'organisation d'examens.

4.18.3.1 Organisateur proprement dit

On appelle organisateur proprement dit celui qui, vis-à-vis des visiteurs et des participants, annonce et réalise une manifestation en son propre nom. Celui qui mandate un ou plusieurs tiers pour mettre sur pied tout ou partie d'une manifestation est également réputé être organisateur proprement dit.

Le lieu de la prestation de services fournie par l'organisateur proprement dit est celui où la manifestation a lieu (art. 8, al. 2, let. c, LTVA).

4.18.3.2 Organisateur mandaté

L'organisateur mandaté est celui qui est chargé par l'organisateur proprement dit de prendre les dispositions nécessaires pour mettre sur pied une manifestation. Un organisateur mandaté organise la manifestation soit au nom et pour le compte d'un tiers (représentation directe) soit en son propre nom mais pour le compte de l'organisateur proprement dit (représentation indirecte).

☞ Pour l'attribution des prestations, on tiendra compte des explications fournies par l'Info TVA Objet de l'impôt.

4.18.3.2.1 Représentation directe

Si l'organisateur mandaté n'apparaît pas aux yeux du public comme le prestataire, c'est celui qu'il représente, soit, dans le cas d'une prestation de services d'ordre organisationnel du domaine de la formation, l'organisateur proprement dit, qui est considéré comme le prestataire. La représentation directe relève de l'art. 20 LTVA.

Lorsque les conditions de la représentation directe sont remplies, seules les prestations de services d'ordre organisationnel que l'organisateur mandaté facture séparément lui sont imputées.

Le lieu de la prestation de services de l'organisateur mandaté est celui où il a le siège de son activité économique ou un établissement stable. (art. 8, al. 2, let. b, LTVA). Si le lieu de la manifestation se trouve sur le territoire suisse, ses prestations d'ordre organisationnel sont imposables au taux normal. Si le lieu de la manifestation se trouve à l'étranger, les prestations de services de l'organisateur mandaté sont exonérées de l'impôt en vertu de l'art. 23, al. 2, ch. 9, LTVA.

☞ Pour l'attribution des prestations, on tiendra compte des explications fournies par l'Info TVA Objet de l'impôt.

4.18.3.2.2 Représentation indirecte

Si l'organisateur mandaté agit en son propre nom, il facture toutes les prestations fournies en son propre nom dans le cadre de l'exécution du mandat d'organisation, éventuellement avec une majoration, à l'organisateur proprement dit. Les différentes prestations sont imposables selon leur nature. Le lieu de chaque prestation est déterminé par l'art. 8 LTVA.

Une contre-prestation exigée séparément par l'organisateur mandaté pour ses prestations d'ordre organisationnel est imposable au lieu où il a le siège de son activité économique ou un établissement stable (art. 8, al. 2, let. b, LTVA). Si le lieu de ces prestations de services se trouve sur le territoire suisse, celles-ci sont imposables au taux normal.

Les dépenses engendrées pour la fourniture de prestations imposables ou exonérées de l'impôt, respectivement de prestations fournies à l'étranger selon l'art. 8, al. 1, LTVA, donnent droit à la déduction de l'impôt préalable.

Exemples
Facturation dans le cadre de la représentation indirecte: Refacturation des frais avec majoration, sans prestation d'organisation séparée
Nous vous adressons notre facture pour le Symposium des 2 à 3 mars 2010 à Zurich:

Honoraires des conférenciers	*CHF*	*10 000*	*sans TVA*
Forfait congrès (repas et location des salles)	*CHF*	*15 000*	*incl. TVA 7,6 %*
Nuitée avec petit-déjeuner	*CHF*	*11 000*	*incl. TVA 3,6 %*
Total	***CHF***	***36 000***	

Facturation dans le cadre de la représentation indirecte: Refacturation des frais avec prestation d'organisation séparée
Nous vous adressons notre facture pour le Symposium des 2 à 3 mars 2010 à Zurich:

Honoraires des conférenciers	*CHF*	*8 000*	*sans TVA*
Forfait congrès (repas et location des salles)	*CHF*	*12 000*	*incl. TVA 7,6 %*
Nuitée avec petit-déjeuner	*CHF*	*10 000*	*incl. TVA 3,6 %*
Prestations d'organisation	*CHF*	*6 000*	*incl. TVA 7,6 %*
Total	***CHF***	***36 000***	

Les prestations fournies au nom de l'organisateur mandaté et pour lesquelles il a recouru à des livraisons et prestations de services de tiers réalisées à l'étranger sont exonérées de l'impôt. Si des prestations de tiers sont fournies aussi bien sur le territoire suisse qu'à l'étranger, seule la part de la prestation de services de l'organisateur mandaté se rapportant à des prestations fournies à l'étranger est exonérée de l'impôt.

☞ Pour l'attribution des prestations, on tiendra compte des explications fournies par l'Info TVA Objet de l'impôt.

4.19 Coopération dans le domaine de la formation et de la recherche au sens de l'art. 13 OTVA

Les prestations fournies entre les institutions de formation et de recherche participant à une coopération dans le domaine de la formation et de la recherche sont exclues du champ de l'impôt, dans la mesure où elles sont fournies dans le cadre de la coopération, indépendamment du fait que la coopération dans le domaine de la formation et de la recherche apparaisse comme assujettie à la TVA.

Sont considérées comme institutions de formation et de recherche:

a. les institutions d'enseignement supérieur soutenues par la Confédération et les cantons en vertu d'une base légale dans le cadre de l'art. 63a de la Constitution fédérale;
b. les organisations d'utilité publique au sens de l'art. 3, let. j, LTVA, ainsi que les collectivités publiques au sens de l'art. 12 LTVA;
c. les hôpitaux publics, quelle que soit leur forme juridique.

Les entreprises de l'économie privée ne sont pas considérées comme des institutions de formation ou de recherche au sens de l'art. 13 OTVA.

4.19.1 Institutions d'enseignement supérieur soutenues par la Confédération et les cantons en vertu d'une base légale dans le cadre de l'art. 63a de la Constitution (art. 13, al. 2, let. a, OTVA)

Sont visées par la lettre a de l'art. 13, al. 2, OTVA les institutions d'enseignement supérieur au sens de la loi sur la promotion des hautes écoles et la coordination prévue (LAHE; *projet FF 2009 4205*). Lorsque ces institutions collaborent, **on suppose** que les prestations qu'elles se fournissent mutuellement entrent dans le cadre de leur coopération. Dès lors, il n'y a pas lieu d'en fournir une preuve particulière.

Cette supposition vaut aussi pour les hôpitaux universitaires, qui dans leurs collectivités publiques respectives sont étroitement associés aux universités pour la formation et la recherche.

Exemple
Les hautes écoles A à E concluent un accord de coopération en matière de formation. La haute école B, chargée du contrôle de gestion, achète du matériel informatique et des logiciels pour tous les participants à cet accord. La facturation de ces prestations aux signataires de l'accord de coopération (A, C à E) ou aux membres d'une autre coopération en matière de formation est exclue du champ de l'impôt. En cas de décompte selon la méthode effective, pour la haute école B il n'est pas possible de déduire l'impôt préalable sur les achats de matériels et de logiciels informatiques.

4.19.2 Organisations d'utilité publique au sens de l'art. 3, let. j, LTVA, collectivités publiques au sens de l'art. 12 LTVA (art. 13, al. 2, let. b, OTVA) et hôpitaux publics quelle que soit leur forme juridique (art. 13, al. 2, let. c, OTVA)

Lorsque des institutions visées par l'art. 13, al. 2, let. b ou c, OTVA collaborent, **on ne suppose pas** que les prestations qu'elles échangent entrent dans le cadre d'une coopération de formation et de recherche (les hôpitaux universitaires demeurent réservés, ☞ ch. 4.19.1). Il appartient aux partenaires de montrer qu'un rapport de prestations basé sur une coopération dans le domaine de la formation et de la recherche a été établi. Dans ce cas, les prestations sont exclues du champ de l'impôt. L'AFC recommande donc de conclure des contrats écrits à cette fin.

Les institutions visées à l'art. 13, al. 2, let. b, OTVA, doivent être, dans les faits, compétentes dans les domaines de la formation et de la recherche et y exercer leur activité. Leurs prestations dans le cadre de coopérations en matière de formation et de recherche auxquelles elles ont souscrit sont exclues du champ de l'impôt.

Exemples
La direction de la formation du canton X conclut un accord de coopération en matière de formation et de recherche avec deux hautes écoles. L'étude qu'elle leur confie doit établir des prévisions sur l'évolution possible de la formation dans les hautes écoles. Concrètement, il s'agit d'examiner l'influence possible des supports électroniques dans l'enseignement et de déterminer les ressources qui devront y être consacrées.
Tant les prestations de la direction de la formation que celles des deux hautes écoles en vue d'atteindre le but commun recherché au sein de cette coopération en matière de formation et de recherche sont exclues du champ de l'impôt.

La compagnie d'électricité du canton X approvisionne les deux hautes écoles en gaz et en courant électrique. Ces prestations du canton n'entrent pas dans le cadre d'une coopération en matière de formation et de recherche. Pour autant que les institutions n'appartiennent pas à la même collectivité publique du canton (art. 38 OTVA), ces prestations sont imposables au taux normal.

4.19.3 Institutions de formation et de recherche étrangères

La qualification des institutions de formation et de recherche étrangères relève de l'application par analogie de l'art. 13, al. 2, OTVA et des explications fournies aux ch. 4.19.1 et 4.19.2.

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 juridiquement valables.

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_03672_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

605.530.20 F