

Notice à l'intention des guides de montagne et des écoles de sports de montagne

1. Distinction entre prestations imposables et non imposables

1.1. Les prestations imposables

Sont imposables les prestations qui consistent à accompagner des personnes dans l'exercice d'une activité sportive ou qui constituent une animation sportive (soit notamment le fitness, l'entraînement, dans un but d'exercice physique ou pour la santé). L'activité ou l'animation sportive accompagnée est considérée comme telle lorsque les participants souhaitent principalement se dépenser physiquement ou que la valeur d'expérience est au premier plan (notamment atteindre un sommet et/ou l'aventure), la sécurité des participants dans la mise en oeuvre de la prestation faisant partie des enjeux centraux.

La transmission de connaissances n'est pas l'objectif visé par la prestation dans le cadre de telles activités, c'est la notion d'expérience et/ou d'aventure liée à un événement qui est au premier plan. Les instructions ne servant concrètement qu'à la pratique d'un loisir, en vue d'exercer l'activité correctement par exemple ou de prévenir des dangers, ne donnent pas un caractère pédagogique ou formateur à la prestation.

Dans le cadre des prestations imposables des genres susmentionnés, les instructions portant sur les mesures de sécurité pour les participants et les explications ou consignes y relatives sont à l'arrière-plan.

Constituent notamment des prestations imposables:

En hiver:

- Toutes les courses guidées à ski ou en snowboard
- Toutes les courses guidées en raquettes à neige
- Toutes les semaines guidées de hors-piste et freeride

En été:

- Courses guidées en montagne et haute montagne
- Trekking sur des glaciers
- Toutes les semaines de randonnées guidées
- Tous les parcours guidés sur via ferrata

- Toutes les activités guidées de canyoning

La location de matériel (notamment d'articles de sport) représente un chiffre d'affaires imposable.

1.2. Prestations exclues du champ de l'impôt (cours ou formations)

Les prestations exclues du champ de l'impôt sont des prestations annoncées comme étant des *cours*, qui représentent une formation avec un but et un contenu de cours clairement définis. La seule désignation (à savoir la notion de cours) n'est toutefois pas déterminante pour qualifier une prestation de formation; cela signifie que la prestation est toujours exonérée d'impôt lorsqu'elle répond aux conditions décrites ci-après d'une prestation de formation.

Les prestations pédagogiques, de cours ou de formation, exclues du champ de l'impôt sont celles qui consistent à permettre à une personne d'atteindre un objectif de formation prédéfini dans un domaine spécifique (en l'occurrence celui des sports de montagne) par le biais d'instructions techniques régulières, de l'encadrement et du contrôle des progrès réalisés. La transmission de connaissances théoriques et pratiques est ici au premier plan.

Le fait que le plaisir aux sports de montagne et des succès individuels ainsi que la satisfaction comme motivation pour atteindre les objectifs du cours puissent jouer un rôle central ne change rien à l'exclusion de ces prestations de formation du champ de l'impôt. Un but de formation n'implique pas l'absence de plaisir.

Le contenu transmis par les cours exonérés d'impôt est sans importance. Il peut s'agir de: entraînement technique, utilisation du matériel, planification d'une course, évaluation des risques, comportement dans les situations d'urgence, etc.

Dans ce contexte, le *nombre* de personnes qui suivent le cours n'a pas non plus d'importance; les cours qui répondent aux conditions susmentionnées d'une prestation de formation exclue du champ de l'impôt le sont donc toujours, indépendamment du nombre de participants.

Les prestations exclues du champ de l'impôt sont notamment:

En hiver:

- Cours sur les avalanches
- Cours de randonnées à ski
- Cours de ski en neige profonde
- Cours de courses en raquettes à neige

En été:

- Cours pour alpinistes
- Cours d'escalade
- Cours sur via ferrata
- Cours de canyoning

2. Activités dans les régions frontalières

Les prestations dans le domaine du sport sont considérées, selon l'art. 8, al. 2, let. c LTVA, comme fournies au lieu d'exécution matérielle de l'activité sportive. Toutes les activités sportives menées à l'étranger, également dans les régions frontalières, ne sont donc pas soumises à la TVA suisse.

Selon l'art. 8, al. 2, let. e et f LTVA, les prestations d'hébergement et de transports de personnes à l'étranger ne sont pas non plus assujetties à la TVA suisse.

En ce qui concerne les activités se déroulant dans les régions frontalières de la Suisse et les pays voisins, les transports de personnes, des repas et hébergements en Suisse sont soumis à la TVA suisse, alors que ces mêmes prestations exécutées à l'étranger n'y sont pas assujetties (exemple: semaine de courses dans la région frontalière Suisse – Italie).

La rémunération de la part des courses imposables effectuée en Suisse, c'est-à-dire l'accompagnement de la pratique du sport, est soumise à la TVA suisse, celle fournie à l'étranger en est exonérée.

A des fins de simplification, l'AFC accorde les options de choix ci-dessous, lesquelles peuvent être exercées par offre ou pour toute l'école:

1. Dans le cas d'arrangements forfaitaires transfrontaliers du type susmentionné, le contribuable déclare la part effective des prestations fournies en Suisse (transports de personnes, hébergement, repas et accompagnement, ce dernier dans la mesure où il s'agit d'une prestation imposable) sur la base d'indications détaillées des coûts des prestations en Suisse et à l'étranger. Les factures ou quittances ne doivent contenir aucune mention de la TVA.
2. Dans le cas d'arrangements forfaitaires transfrontaliers du type susmentionné, le lieu d'hébergement est déterminant. Si au cours d'une course (imposable) de quatre jours en Suisse et en Italie, le groupe dort par exemple deux fois en Italie et une fois en Suisse, 1/3 du montant total est qualifié de prestation fournie en Suisse et 2/3 de prestation fournie à l'étranger. La réglementation relative aux combinaisons de prestations peut être appliquée à la part fournie en Suisse (voir point 4 ci-après).

La location de matériel (articles de sport notamment) est dans tous les cas imposable en tant que chiffre d'affaires réalisé en Suisse.

3. Activités sportives accompagnées à l'étranger hors zone frontalière

En ce qui concerne les activités sportives accompagnées (notamment les courses) qui ne se déroulent pas en partie dans la zone frontalière de la Suisse et en partie dans le pays étranger voisin selon le paragraphe 2 ci-dessus, mais exclusivement dans la zone frontalière ou dans le reste du pays voisin, le traitement fiscal est le suivant:

Les activités sportives accompagnées par des guides de montagne qui ont lieu à l'étranger sont toujours traitées selon le lieu d'exécution de la prestation, conformément à l'art. 8, al. 2, let. c LTVA, et constituent donc des chiffres d'affaires réalisés à l'étranger non soumis à la TVA. Le fait que le guide de montagne ne reçoive du client que la rémunération de l'accompagnement de l'activité sportive ou que celle-ci comprenne également les prestations de voyage *est sans incidence*. Cela signifie que dans ce dernier cas, la *réglementation relative aux agences de voyage* selon l'art. 8, al. 2, let. b LTVA *ne s'applique pas*.

(Renseignement fourni par l'Administration fédérale des contributions/AFC, division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, en date du 17 octobre 2019.)

Remarque: *Ainsi que l'AFC l'a par ailleurs indiqué, elle procédera désormais à une adaptation correspondante de la pratique; le projet de cette adaptation de la pratique devrait être réalisé d'ici fin 2019 ou début 2020. Le point 3 de la notice sera au besoin encore complété si l'adaptation contient quelques détails supplémentaires).*

4. Majorité des prestations (réglementation relative aux combinaisons de prestations)

Conformément à l'art. 19, al. 4 LTVA, les prestations accessoires d'une prestation principale sont traitées comme cette dernière. Dans le cadre d'une formation/de cours, la documentation de formation et tout le matériel de cours sont considérés comme des activités accessoires d'une activité de formation et ne sont donc pas assujettis à l'impôt.

D'une façon générale, différentes prestations considérées comme indépendantes les unes des autres sont également à traiter séparément et seront imposées comme telles.

Exemple:

L'activité sportive accompagnée est imposée au taux normal de 7,7%, alors que la prestation d'hébergement l'est au taux spécial de 3,7%.

Si plusieurs prestations indépendantes les unes des autres sont proposées en tant

que prestations combinées et facturées à un prix global, elles peuvent être traitées globalement au taux de la prestation prépondérante à condition que celle-ci représente, en valeur, au moins 70% du prix total (voir art. 19, al. 2 LTVA).

Exemples:

- Dans le cas d'une course à ski (imposable), la prestation d'hébergement représente plus de 70% du prix total. Par conséquent, l'ensemble de la rémunération est imposé au taux spécial appliqué aux prestations d'hébergement de 3,7%.
- Dans le cas d'un cours de ski (exclu du champ de l'impôt), la prestation de formation représente plus de 70% du prix total. L'intégralité de la rémunération, y compris les prestations de restauration, est par conséquent exonérée d'impôt. (Afin de déterminer les pourcentages respectifs de la valeur globale, il faut calculer individuellement les coûts concernés.)

Dans le cas de prestations transfrontalières, la réglementation relative aux combinaisons de prestations selon l'art. 32 de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) s'applique depuis le 1^{er} janvier 2018 à la part fournie en Suisse et à l'étranger. Ce qui veut dire: si une prestation combinée comprend au moins 70% de prestations fournies à l'étranger, l'intégralité de la rémunération est exonérée d'impôt.

5. Déduction de l'impôt préalable

Le contribuable est autorisé à déduire au titre de l'impôt préalable les taxes appliquées sur les charges imposables lorsque celles-ci sont à rapporter:

- à des prestations imposables en *Suisse* et à *l'étranger*;
- à des prestations fournies à *l'étranger* et exclues du champ de l'impôt (selon art. 29, al. 1bis LTVA).

6. Statut d'indépendance ou de dépendance fonctionnelle des prestataires de sports de montagne

Pour qu'un prestataire, un guide de montagne par exemple, soit considéré comme exerçant l'activité à titre indépendant au sens de l'art. 10, al. 1, let. a et b LTVA et selon la pratique de l'Administration fédérale des contributions, il faut en particulier qu'il exerce l'activité professionnelle ou commerciale pour son propre compte, c'est-à-dire pas en tant qu'employé d'une entreprise, et qu'il apparaisse par conséquent en tant que tel en son propre nom vis-à-vis de tiers, c'est-à-dire face aux clients et fournisseurs.

Les critères devant être simultanément remplis pour constituer une activité indépendante/d'entrepreneur sont par conséquent:

- Réaliser, à partir de prestations imposables, des recettes ayant un caractère de permanence;

- Exercer une activité professionnelle ou commerciale;
- Exercer une activité à titre indépendant: pour qu'il s'agisse effectivement d'une telle activité, il faut en particulier que la personne assume le risque économique inhérent à son activité lucrative (bénéfice et perte); dispose de la liberté de choix d'accepter ou de refuser un mandat et d'organiser son travail librement; fournisse ses prestations à plusieurs clients différents; dispose de ses propres locaux commerciaux et consente des investissements importants à des fins professionnelles;
- Apparaître face à l'extérieur en son nom propre: avoir une identité propre sur le marché implique d'exécuter les engagements contractuels à titre personnel, et pas par exemple en tant que remplaçant ou assistant d'une autre personne.

Ces conditions ne s'appliquent pas aux guides de montagne qui travaillent pour une école de sports de montagne en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, du fait qu'ils n'apparaissent pas face à leurs clients en leur nom propre et pour leur compte. Ils perçoivent une certaine somme pour leur prestation (honoraire) et le remboursement des frais de la part de cette école. C'est dans ce cas l'école de sports de montagne qui est assujettie à la TVA pour les prestations imposables fournies par un guide de montagne pour son compte si les conditions d'assujettissement sont réalisées, c'est-à-dire si son chiffre d'affaires annuel total est supérieur à CHF 100'000.- (cf art. 10, al. 1 et al. 2, let. a LTVA); elle doit par conséquent s'acquitter des impôts sur ces prestations.

Si le guide de montagne est considéré comme travailleur indépendant par l'AVS, il apparaît face à l'école de sports de montagne (et non face au client, comme indiqué précédemment) en son propre nom et pour son compte. Par conséquent, il doit déclarer la rémunération versée par celle-ci pour sa prestation (c'est-à-dire son honoraire et les frais remboursés) au taux d'imposition normal s'il est assujetti à l'impôt conformément à l'art. 10, al. 1 et al. 2, let. a LTVA.

Il est toutefois possible qu'un guide de montagne qui travaille pour une école de sports de montagne apparaisse parallèlement en son nom propre et pour son compte face à ses *clients privés*.

Le guide de montagne qui remplit les conditions de l'assujettissement subjectif, c'est-à-dire qui réalise un chiffre d'affaires d'au moins CHF 100'000.- par an en tant que travailleur indépendant par ses prestations pour une école de sports de montagne et ses clients privés, peut être assujetti à la TVA (art. 10, al. 1 et al. 2 let. a LTVA); il doit par conséquent établir ses propres décomptes d'impôt sur tous les chiffres d'affaires réalisés.

Selon l'art. 10, al. 2, let. a LTVA, quiconque exploite une entreprise (également une entreprise unipersonnelle) et réalise, en Suisse et à l'étranger, un chiffre d'affaires d'au moins CHF 100'000.- avec des prestations (livraisons et/ou services) est assujetti à l'impôt si celles-ci ne sont pas exclues du champ selon l'art. 21, al. 2 LTVA. Afin de déterminer si ce seuil d'assujettissement est dépassé, toutes les prestations imposables (p. ex. l'accompagnement imposable d'activités sportives

telles que des courses en montagne) réalisées pendant une année en Suisse et à l'étranger sont additionnées. Les prestations exclues du champ de l'impôt (p. ex. cours comme services de formation) ne sont pas prises en considération.

Exemple 1:

Hans Müller, guide de montagne, travaille d'une part pour l'école de sports de montagne Rothorn, c'est-à-dire qu'il perçoit de celle-ci des honoraires pour des courses imposables qui se montent à CHF 56'000.- par an. D'autre part, il a également des clients privés pour lesquels il travaille en son nom et pour son propre compte. Les revenus réalisés au cours de l'année par Hans Müller avec ses clients privés se composent des recettes suivantes:

- CHF 23'800.- pour des courses en Suisse;
- CHF 9'800.- pour des courses à l'étranger; les revenus de CHF 9'800 sont des honoraires facturés séparément pour des prestations de services et d'encadrement;
- CHF 18'650.- pour des activités de formation en Suisse;
- CHF 11'240.- pour des activités de formation à l'étranger.

Sont pris en compte pour l'assujettissement subjectif du guide de montagne Hans Müller:

- CHF 56'000.- perçus à titre d'honoraires de l'école de sports de montagne Rothorn;
- CHF 23'800.- perçus de ses clients privés pour des courses en Suisse;
- CHF 9'800.- perçus pour des prestations de services et d'encadrement facturées séparément dans le cadre de courses à l'étranger.

Comme indiqué précédemment, les cours organisés en Suisse et à l'étranger constituent des prestations de formation exclues du champ de l'impôt et ne doivent donc pas être pris en considération pour le calcul de l'assujettissement subjectif.

Le revenu imposable total de Hans Müller, **CHF 89'600.-** (CHF 56'000.- + CHF 23'800.- + CHF 9'800.-) étant inférieur au seuil d'assujettissement de CHF 100'000.-, il n'est donc pas soumis à la TVA qu'il ne doit pas payer sur ces montants.

Variante: Si les honoraires de CHF 56'000.- versés à Hans Müller par l'école de sports de montagne Rothorn se composent de CHF 26'000.- pour des formations (cours de ski) et CHF 30'000.- pour l'accompagnement de courses, les CHF 26'000.-, étant exclus du champ de l'impôt, ne sont pas pris en compte pour déterminer l'assujettissement subjectif. Le chiffre d'affaires imposable ne s'élève dans ce cas plus qu'à **CHF 63'600.-** (CHF 30'000.- + CHF 23'800.- + CHF 9'800.-).

Exemple 2:

Au cours d'une année, le guide de montagne Felix Immergrün réalise les chiffres d'affaires suivants avec ses clients privés:

- CHF 86'800.- pour des courses en Suisse;
- CHF 24'800.- pour des courses à l'étranger;
- CHF 13'650.- pour des activités de formation en Suisse;
- CHF 15'240.- pour des activités de formation à l'étranger.

Sont pris en compte pour l'assujettissement subjectif du guide de montagne Felix Immergrün:

- CHF 86'800.- pour des courses en Suisse;
- CHF 24'800.- pour des courses à l'étranger.

Ces deux postes (total CHF 111'600.-) de rémunérations imposables selon le point 1.1. dépassant le seuil d'assujettissement de CHF 100'000.-, Felix Immergrün est soumis à la TVA et doit se faire enregistrer auprès de l'AFC. Les chiffres d'affaires provenant d'activités de formation (total CHF 28'890.-) sont exclus du champ de l'impôt et n'interviennent donc pas dans la détermination de l'assujettissement subjectif.

Toutefois, Felix Immergrün ne devra l'impôt que sur les CHF 86'800.- réalisés en Suisse, les CHF 24'800.- d'honoraires pour des courses effectuées à l'étranger n'étant pas soumis à la TVA.

7. Taux de dette fiscale

Conformément à l'Ordonnance de l'AFC sur la valeur des taux de la dette fiscale nette par branche et activité, les taux de dette fiscale pour les activités ci-dessous sont les suivants à partir du 1^{er} janvier 2018:

- Si le prix prévu pour une course comprend tous les frais générés par un client (à savoir également l'hébergement [nuitées] et les prestations de restauration [repas] pour les courses de plusieurs jours ou les repas pour les courses d'un jour), le taux de dette fiscale (TDF) applicable est de 2, 0%.
- Si le prix à payer pour une course ne comprend que la rémunération de la prestation d'accompagnement de la course ou de guide de montagne (y c. d'éventuels coûts d'hébergement et repas pour le guide de montagne ou l'accompagnateur lui-même), le TDF applicable est de 5,9%. Dans ce cas, le prix ne comprend donc ni l'hébergement ni des prestations de restauration pour le client.
- Si, en plus des frais relatifs à la prestation d'accompagnement de la course ou de guide de montagne, le prix d'une course comprend encore une partie des frais du client pour l'hébergement et les repas, c'est également le TDF de 5,9% qui s'applique. Une part des coûts se compose de: p. ex. uniquement la nuit avec petit-déjeuner, ou seulement la nuit, ou seulement les repas pour une course de plusieurs jours.

- Location d'objets (p. ex. équipement d'escalade) dans le domaine des sports de montagne: TDF de 2,8%.

8. Inscription au registre du commerce

Conformément à l'art. 934, al. 1 du Code des obligations (CO):

"Celui qui fait le commerce, exploite une fabrique ou exerce en la forme commerciale quelque autre industrie est tenu d'en requérir l'inscription au registre du commerce du lieu où il a son principal établissement."

Une inscription volontaire est possible selon l'art. 934, al. 2 CO:

"Celui qui, sous une raison de commerce, exploite une industrie sans être astreint à l'inscription est néanmoins autorisé à requérir celle-ci au registre du commerce du lieu de son principal établissement."

L'art. 36, al. 1, de l'Ordonnance sur le registre du commerce (ORC) du 17 octobre 2007 prévoit ce qui suit spécialement pour les entreprises individuelles:

"Toute personne physique qui exploite une entreprise en la forme commerciale et qui obtient, sur une période d'une année, une recette brute de 100'000 francs au moins (chiffre d'affaires annuel) doit requérir l'inscription de son entreprise individuelle au registre du commerce."

L'obligation d'inscription au registre du commerce dépend donc du revenu brut annuel, que celui-ci soit ou non soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, c'est-à-dire indépendamment du fait qu'il s'agisse d'un chiffre d'affaires imposable ou non imposable.

(Renseignement fourni par le Registre du commerce du canton de Zurich en date du 18 octobre 2019).

Selon l'art. 934, al. 2 du CO, les entreprises individuelles peuvent également demander une inscription volontaire au registre du commerce. La possibilité de se référer à une inscription au registre du commerce peut représenter un avantage en matière de marketing.

En cas de doute quant à l'obligation d'inscription, il convient de contacter le registre du commerce du canton du siège de l'entreprise.

9. Comptabilité

Le Code des obligations comporte par ailleurs des dispositions relatives à l'obligation de tenir une comptabilité.

Selon l'art. 957, al. 1 du CO, doivent tenir une comptabilité et présenter des comptes:

1. Les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 500'000 francs lors du dernier exercice;
2. Les personnes morales.

Selon l'art. 947, al. 2, point 1 du CO, les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 500'000 francs lors du dernier exercice doivent uniquement tenir une comptabilité des recettes et des dépenses ainsi que du patrimoine.

(25 octobre 2019, SwissVAT AG)