RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-LIQ-30-20-60-20130625
Date de publication : 25/06/2013

TVA - Taux réduit - Prestations de services - Transports de voyageurs

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Liquidation - Taux
Titre 3 : Le taux réduit
Chapitre 2 : Prestations de services imposables au taux réduit
Section 6 : Transports de voyageurs

Sommaire :

I. Principe : application du taux réduit aux transports de voyageurs
II. Situation des services publics de transport de voyageurs lorsque l'exploitant est l'autorité organisatrice elle-même
III. Cas particulier : transports sanitaires
IV. Solutions diverses
A. Prestations de transport
1. Exploitation d'une ligne régulière de bus touristiques
2. Croisières
3. Baptêmes de l'air en ULM
4. Portage de corps
B. Mise à disposition de véhicules avec chauffeur
1. Mises à disposition d'autocars avec conducteur
2. Mises à disposition de bateaux avec équipage
3. Prestations de grande remise

I. Principe : application du taux réduit aux transports de voyageurs

1

Le b quater de l'article 279 du code général des impôts (CGI) prévoit que le taux réduit de la TVA s'applique aux transports de voyageurs quel que soit le mode de transport utilisé.

10

Ainsi, outre les transports en commun effectués par la route, le rail ou les voies aériennes et fluviales, sont soumis au taux réduit les transports de personnes réalisés par les exploitants de taxis et de

remontées mécaniques.

20

Le taux réduit s'applique également aux mises à disposition, avec chauffeur, de véhicules conçus pour le transport de personnes, lorsque ces opérations s'analysent en de véritables contrats de transports. Cette qualification résulte des termes du contrat, notamment en ce qui concerne les stipulations relatives à l'assurance et à la responsabilité du propriétaire du véhicule.

30

En outre, ce taux s'applique :

- aux suppléments de prix réclamés pour les bagages accompagnés ;

- aux suppléments de prix réclamés pour des prestations se rattachant étroitement au transport lui-même : suppléments pour couchettes ou wagons-lits, location de places, tickets d'entrée sur les quais, droits de consignes ;

- au transport de petits véhicules (bicyclettes, vélomoteurs, etc.) réalisé accessoirement à un contrat de transport de voyageurs même s'il est délivré une quittance particulière pour cette opération et s'il est réclamé un prix distinct en sus du transport du voyageur ;

- aux commissions versées aux entreprises de transport de personnes.

40

En revanche, demeurent notamment passibles du taux normal :

- les transports de marchandises

- les recettes de messageries même lorsque les transports sont effectués par des véhicules servant aux transports de voyageurs (breaks ou autocars),

- le portage de bagages, réalisé en dehors du cadre d'un contrat de transport de voyageurs, par une entreprise de manutention distincte de l'entreprise de transport,

- et la répartition par radio, entre les exploitants de taxis, des appels téléphoniques émanant des clients (CE, arrêt du 6 juillet 1983, n° 31863 ; groupement Taxis).

II. Situation des services publics de transport de voyageurs lorsque l'exploitant est l'autorité organisatrice elle-même

45

Le prestataire qui fournit ses services à l'autorité organisatrice exploitante est imposable sur sa rémunération. Celle-ci doit être facturée à l'autorité organisatrice et la taxe ainsi facturée par le prestataire ouvre droit à déduction chez la collectivité exploitante dans les conditions de droit commun.

La rémunération du prestataire ne comprend pas les sommes que ce dernier prélève sur les produits commerciaux du service ou qu'il reçoit de l'autorité organisatrice pour engager des dépenses pour le

compte de cette dernière (CGI, art 267, II-2°). Elle est seulement constituée par les sommes que le prestataire reçoit ou conserve pour couvrir ses dépenses propres À cet égard, lorsque le prestataire fournit le personnel nécessaire au fonctionnement du réseau, les frais de personnel (salaires, charges sociales, frais de transport et déplacement, etc.) sont un élément à inclure dans la base d'imposition. En effet, dès lors qu'aux termes des contrats de travail, une entreprise est juridiquement l'employeur du personnel, les frais correspondants ne peuvent pas être considérés comme des débours au sens du 2° du II de l'article 267 du CGI.

De même, les sommes reçues ou conservées par le prestataire pour financer des matériels qui demeurent sa propriété sont à inclure dans sa rémunération imposable.

Enfin, les conventions qui sont ainsi passées entre les autorités organisatrices et leurs prestataires de services ne constituent pas, en droit strict, des contrats de transport. La rémunération de ces prestataires devrait donc être soumise au taux normal. Il sera toutefois admis que le taux réduit de la taxe s'applique aux sommes imposables reçues au titre de la gestion des réseaux de transport public de personnes par les prestataires de services concernés.

III. Cas particulier : transports sanitaires

50

Le 3° du 4 de l'article 261 du CGI exonère de la TVA le transport de malades ou de blessés à l'aide de véhicules spécialement aménagés à cet effet effectué par des personnes visées à l'article L. 6312-2 du code de la santé publique (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-40)

Il est précisé qu'aux termes de l'article L. 6312-1 du code de la santé publique, constitue un transport sanitaire, tout transport d'une personne malade, blessée ou parturiente, pour des raisons de soins ou de diagnostic, sur prescription médicale ou en cas d'urgence médicale, effectué à l'aide de moyens de transports terrestres, aériens ou maritimes, spécialement adaptés à cet effet.

60

S'agissant des transports terrestres, les véhicules sanitaires légers ne sont pas considérés comme des véhicules spécialement aménagés pour le transport sanitaire. Les transports effectués au moyen de ces véhicules sont donc imposés à la TVA, au taux réduit.

70

Lorsqu'ils sont imposables, les transports sanitaires aériens sont soumis :

- au taux réduit prévu au b quater de l'article 279 du CGI lorsqu'ils consistent en des transports de malades, de blessés, de parturientes ou d'équipes médicales seules ;

- au taux normal lorsqu'ils portent sur du matériel médical ou des produits biologiques.

Remarque : pour les cas d'exonération des transports sanitaires aériens ***BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-40***.

IV. Solutions diverses

Plusieurs situations peuvent être envisagées :

A. Prestations de transport

1. Exploitation d'une ligne régulière de bus touristiques

80

RES N°2005/64 (TCA) du 06 septembre 2005 : Recettes tirées de l'exploitation d'une ligne régulière de bus touristiques

QUESTION : *Quel est le taux de TVA applicable aux droits d'exploitation d'une ligne régulière de bus touristiques qui propose l'accès à un circuit prédéfini agrémenté de commentaires audiophoniques ?*

REPONSE :

Constitue une prestation unique de transport tout contrat par lequel un prestataire s'oblige, à titre principal, à transporter un voyageur, et ce quel que soit le mode de transport utilisé.

Tel est le cas des opérations réalisées par les entreprises qui proposent, sur une ligne régulière, des promenades touristiques en bus urbains dans lesquelles les services d'audioguidage, au demeurant facultatifs, ne sont que l'accessoire de la prestation de transport.

Est sans incidence à cet égard la circonstance que ces entreprises n'assurent pas elles-mêmes l'exécution matérielle de l'opération dès lors qu'elles demeurent les seuls interlocuteurs engageant leur responsabilité à l'égard des passagers au titre de cette prestation de transport.

Les prestations en cause sont donc imposables au taux réduit de la TVA.

2. Croisières

90

Tout contrat par lequel un prestataire s'oblige, à titre principal, à transporter par mer ou par fleuve, sur un trajet défini par lui, un voyageur, constitue une prestation unique de transport, soumise dans sa totalité au taux réduit de la TVA. Ces prestations sont imposables pour la distance parcourue en France ou dans les eaux territoriales françaises, sous réserve toutefois des exonérations prévues aux 8° et 11°du II de l'article 262 du CGI.

100

Ainsi en est-il des croisières ou des excursions, dans lesquelles les divers services proposés aux passagers – tels que l'hébergement, la restauration ou les visites de sites – ne sont que l'accessoire de la prestation de transport.

110

A l'inverse, les prestations ou livraisons de biens non comprises dans la rémunération du contrat et facturées séparément – telles que les ventes à bord, à consommer sur place ou à emporter demeurent soumises au régime et au taux qui leur sont propres.

120

A l'inverse également, les prestations dans lesquelles les déplacements ne sont que l'accessoire de la prestation principale – telles que les activités sportives (initiation à la navigation de plaisance, plongée sous-marine…) – ne constituent pas des prestations de transport et sont soumises au régime et au taux qui leur sont propres.

130

RES N°2006/42 (TCA) du 12 septembre 2006 : Règles de TVA applicables aux croisières fluviales.

***QUESTION** : Quelles sont les règles de TVA applicables aux croisières fluviales ?*

***REPONSE** :*

Selon une décision ministérielle du 29 janvier 2003, les croisières fluviales comprenant pour un prix global, outre le transport des passagers, des prestations de restauration et d'hébergement ou d'autres prestations à bord, sont considérées pour les besoins de la TVA comme une prestation unique de transport soumise au taux réduit de la taxe prévu au b quater de l'article 279 du CGI.

*Les règles applicables ont été précisées aux **IV-A-2 § 90 à 120** ci-avant. Il y est notamment rappelé que, dans le cadre de ces opérations, les divers services facturés globalement aux passagers constituent l'accessoire de la prestation de transport.*

Est sans incidence sur la nature de la prestation et, par conséquent, sur le taux de TVA qui lui est applicable le fait que les services qu'elle comprend sont rendus par plusieurs prestataires juridiquement distincts.

En revanche, les prestations de services ou livraisons de biens non comprises dans le prix forfaitaire de la croisière facturé au client demeurent bien entendu passibles du taux qui leur est propre.

3. Baptêmes de l'air en ULM

140

RES N°2005/67 (TCA) du 06 septembre 2005 : Baptêmes de l'air en engins ultra-légers motorisés (ULM)

***QUESTION** : Quel est le taux de TVA applicable aux baptêmes de l'air en engins ultra-légers motorisés (ULM) ?*

***REPONSE** :*

Indépendamment du caractère touristique de la prestation, le taux réduit de la TVA prévu au b quater du l'article 279 du CGI pour les transports de voyageurs s'applique aux opérations de baptêmes de l'air dès lors qu'elles répondent à la définition du transport aérien prévu par l'article L.6400-1 du code des transports et l''article R.330-1 du code de l'aviation civile.

Constitue un transport aérien au sens de ces dispositions toute opération consistant à acheminer par aéronef, d'un point d'origine à un point de destination, des passagers, du fret ou du courrier à titre onéreux.

Tel est notamment le cas des baptêmes de l'air en engins ULM.

En cas d'activité mixte, les prestataires devront procéder à une comptabilisation distincte de leurs opérations de transport (relevant du taux réduit) et de leurs autres opérations (activités sportives, travail aérien) qui demeurent soumises au taux normal de la TVA.

Compte tenu des caractéristiques intrinsèques de ces engins, il est précisé que la taxe afférente aux dépenses d'acquisition, de location, d'entretien et de réparation de ces derniers est déductible dans les conditions de droit commun, si elles sont, bien entendu, utilisées pour les besoins d'opérations soumises à la TVA.

(150)

4. Portage de corps

160

Les transports de corps proprement dits réalisés par les prestataires agréés (exploitants d'ambulances, embaumeurs, services de pompes funèbres ainsi que les transports de personnes avec des cars de suite et des voitures du clergé) relèvent du taux réduit prévu au b quater de l'article 279 du CGI. En revanche, les services annexes rendus par ces prestataires lors des transports (constitutions de dossiers, « présences », soins somatiques...) demeurent passibles du taux normal.

170

Seules les prestations de transport de corps, avant et après mise en bière, réalisées par les prestataires agréés au moyen de véhicules spécialement aménagés à cet effet sont soumises au taux réduit. Il en est de même, le cas échéant, des transports de personnes réalisés dans des cars de suite ou des voitures du clergé.

180

Toutes les autres opérations susceptibles d'être effectuées par ces prestataires dans le cadre du service extérieur des pompes funèbres ou d'autres activités annexes relèvent du taux qui leur est propre, soit en principe le taux normal.

Remarques :

- Aux termes de l'article L 2223-19 du code général des collectivités territoriales le service extérieur des pompes funèbres comprend : le transport des corps avant et après mise en bière ; l'organisation des obsèques ; les soins de conservation ; la fourniture des housses, des cercueils et de leurs accessoires intérieurs et extérieurs ainsi que des urnes cinéraires ; la gestion et l'utilisation des chambres funéraires ; la fourniture des corbillards et des voitures de deuil ; la fourniture de personnels et des objets et prestations nécessaires aux obsèques, inhumation, exhumations et crémations (fourniture et dépôt de l'urne, dispersion des cendres).

- Les autres activités annexes comprennent : les travaux divers d'imprimerie (enveloppe, faire-part de décès, annonces dans la presse) ; construction ; entretien ; vente de caveaux ; entretien des monuments funéraires ; etc.

190

Pour l'application du taux réduit, il appartient donc aux redevables de comptabiliser distinctement la fraction du prix correspondant aux prestations de transport ainsi définies. A défaut, l'ensemble des opérations relève du taux normal.

B. Mise à disposition de véhicules avec chauffeur

1. Mises à disposition d'autocars avec conducteur

200

RES N° 2005/68 du 06 septembre 2005 : Mises à disposition d'autocars avec conducteur

***QUESTION** : Quel est le taux de TVA applicable aux rémunérations perçues par les entreprises exploitant des parcs d'autocars qui mettent leurs véhicules avec conducteur à la disposition d'un tiers, société privée de transport de voyageurs ou établissement public, et exécutent une prestation de transport de personnes pour le compte d'autrui ?*

***REPONSE** :*

S'agissant du service public de transport de voyageurs, lorsque l'autorité organisatrice n'exploite pas elle-même ce service de transport, il est admis que le taux réduit s'applique aux recettes perçues par l'exploitant du réseau ainsi qu'aux rémunérations versées aux prestataires de services au titre de la gestion du fonctionnement du réseau de transport public de personnes, alors même que les conventions passées ne constituent pas en droit strict des contrats de transport.

Il est admis que le taux réduit s'applique dans les mêmes conditions aux opérations réalisées pour le compte de sociétés privées de transport de voyageurs dès lors qu'elles ont pour finalité la réalisation d'une prestation de transport de personnes et peuvent donc être considérées comme étant étroitement liées à la prestation de transport rendue par le prestataire principal qui demeure, en tout état de cause, le seul interlocuteur des personnes transportées.

2. Mises à disposition de bateaux avec équipage

210

RES N°2005/65 (TCA) du 06 septembre 2005 : Opérations de mise à disposition de bateaux avec équipage

***QUESTION** : Quel est le taux de TVA applicable aux opérations de mise à disposition de bateaux fluviaux avec équipage ?*

REPONSE :

Tout contrat par lequel un prestataire s'oblige, à titre principal, à transporter un voyageur sur un trajet défini par lui constitue une prestation unique de transport.

Il en est ainsi des croisières ou excursions fluviales dans lesquelles les divers services proposés aux passagers, tels que l'hébergement et la restauration, ne sont que l'accessoire de la prestation de transport.

Ces prestations sont soumises dans leur totalité au taux réduit de la TVA.

Tel est également le cas des opérations de mise à disposition de bateaux fluviaux avec équipage dès lors qu'à l'instar des prestations déjà citées, elles ont pour objet la réalisation d'un déplacement :

- dont l'itinéraire est défini et organisé par le prestataire ;

- effectué à titre professionnel par un équipage placé sous son contrôle et assurant en permanence la navigation et l'exploitation du bateau ;

- comprenant, le cas échéant, pour un prix unique, certaines prestations annexes.

Dès lors que le bateau est affecté de manière exclusive à cette activité de transport, la taxe afférente à son acquisition est déductible.

Les ventes à bord ou en boutique sont, en revanche, et dans tous les cas, imposables au taux qui leur est propre.

3. Prestations de grande remise

220

RES N° 2008/16 (TCA) du 24 juin 2008 : Taux de TVA applicable aux prestations de grande remise.

***QUESTION** : Quel est le taux de TVA applicable aux prestations de transport dites de “grande remise” ?*

***REPONSE** :*

Le b quater de l'article 279 du CGI prévoit l’application du taux réduit de la TVA aux transports de personnes.

Le taux réduit s’applique aux mises à disposition, avec chauffeur, de véhicules conçus pour le transport de personnes, lorsque ces opérations s’analysent en de véritables contrats de transports. Cette qualification résulte des termes du contrat, notamment en ce qui concerne les stipulations relatives à l’assurance et à la responsabilité du propriétaire.

Cela étant, si les critères d’assurance et de responsabilité sont importants, il convient, pour apprécier si les opérations de grande remise constituent des transports de personnes au sens du b quater l’article 279 du CGI, d’analyser également les conditions concrètes d’exploitation de l’activité et notamment celles relatives à la tarification et à la maîtrise du déplacement par le prestataire du véhicule.

En effet, les sociétés pratiquant une activité de grande remise proposent généralement à leur clientèle plusieurs formules de mise à disposition d’un véhicule avec chauffeur, dont le mode de facturation diffère.

L’examen des modalités concrètes d’exercice de l’activité permet ainsi de déterminer la nature de la prestation, assimilable selon le cas à une activité de location, passible du taux normal ou à une activité de transport relevant du taux réduit.

D’une façon générale, bénéficient ainsi du taux réduit prévu pour le transport de personnes les formules pour lesquelles la tarification est directement liée à la distance parcourue ou lorsque la destination finale est déterminée à l’avance.

Tel est notamment le cas des formules de type « transferts hôtels / gares / aéroports » ou « déplacements facturés au kilomètre ».

En revanche, relèvent du taux normal les formules facturées à l’heure, pour lesquelles le tarif est totalement indépendant de la distance parcourue, voire de l’existence ou non d’un déplacement.

Tel est le cas par exemple de formules du type « A disposition », assorties d’un kilométrage illimité ou de formules de déplacement dont les tarifs sont calculés exclusivement en fonction de la tranche horaire et de la durée de la prestation.